

JORGE LUIZ BERTONCELLI

**VARIAÇÕES ENTRE CUSTO ORÇADO E CUSTO REAL EM UMA MONTADORA
DE AUTOMÓVEIS SITUADA NO ESTADO DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Orientador: Prof. Antônio Barbosa Lemes Júnior

**CURITIBA
2007**

AGRADECIMENTOS

A Deus por guiar meu caminho e me dar a oportunidade de estudar.

À minha querida esposa e filhas, pelo amor e pela compreensão sempre tão presentes.

Aos meus amigos que sempre entenderam minha ausência em função dos estudos como uma colaboração na construção de uma sociedade mais justa.

Aos colegas de profissão que desde meu primeiro dia como profissional contribuíram e me repassaram seus valiosos conhecimentos.

Aos integrantes do Curso de Especialização em Controladoria pelo bom convívio em sala de aula durante esta fase de aprendizagem.

Aos professores e mestres desta renomada Instituição, por todo apoio e dedicação prestados em todos os momentos, principalmente, nos mais difíceis, em especial aos professores Antônio Barbosa Lemes Júnior e Leilah Santiago Bufrem, pela colaboração e orientação deste.

“Não há para o conhecimento,
metas definitivas. Ao contrário,
progredir no conhecimento é
saber distinguir os desafios
propostos.”

(Leon Denis)

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	ii
EPÍGRAFE	iii
RESUMO	vi
INTRODUÇÃO	07
CAPÍTULO 1 – IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE CUSTOS	09
1.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	09
1.2 CONCEITO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	12
1.3 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS.....	14
1.3.1 Quanto à apropriação aos produtos.....	14
1.3.2 Quanto ao nível de atividade.....	15
1.4 SISTEMAS DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS.....	16
1.5 SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO.....	17
1.5.1 Custeio por Absorção.....	17
1.5.2 Custeio Variável (ou Direto).....	18
1.5.3 Custo Padrão.....	20
1.6 DEPARTAMENTALIZAÇÃO.....	22
CAPÍTULO 2 - CUSTO REAL E CUSTO ORÇADO	24
2.1 COMPOSIÇÃO DE CUSTOS.....	24
2.2 CUSTOS POR ATIVIDADES ABC (<i>ACTIVITY BASED COSTING</i>).....	26
2.2.1 O sistema ABC na gestão estratégica de custos.....	29
2.3 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS.....	30
2.3.1 Ordem de Produção.....	30
2.3.2 Ordem de Serviço.....	32
2.3.3 Processo.....	32
CAPÍTULO 3 - TARGET COSTING	34
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	34
3.2 BASES CONCEITUAIS SOBRE O <i>TARGET COSTING</i>	35
3.3.CUSTEIO DIRECIONADO PELO PREÇO.....	36
3.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	38
3.5 DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	39

CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO: CUSTO ORÇADO E CUSTO REAL EM UMA MONTADORA DE AUTOMÓVEIS NO ESTADO DO PARANÁ.....	43
4.1 APRESENTAÇÃO	43
4.2 ESTRUTURA DE CUSTOS.....	44
4.3 ANÁLISES DE EFEITOS SOBRE AS VARIAÇÕES DE CUSTOS.....	47
4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
5 CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS.....	53

RESUMO

BERTONCELLI, Jorge Luiz. Variações entre Custo Orçado e Custo Real em uma Montadora de Automóveis situada no Estado do Paraná.

Este estudo tem como objetivo realizar uma análise sobre as variações dos custos orçados e custos reais em uma montadora de automóveis, demonstrando com isso quais as variações reais ocorridas em relação aos custos previstos no orçamento e os custos realizados a cada mês. Considerando que há vários fatores externos que podem influenciar no total dos custos, este estudo evidencia os efeitos que devem ser isolados e retirados das variações de custos e revela se realmente a empresa obteve ganho ou perda em um determinado período de tempo ou em um determinado veículo analisado e com base nestas informações contribuir para as tomadas de decisões. Visando melhor exemplificar as variações entre o custo orçado e custo real é evidenciado no estudo de caso a importância de cada item na composição dos custos de venda de um determinado veículo bem como os critérios de rateios, a descrição de cada tipo de custo, qual área é responsável pelo envio e controle das informações e como estes itens afetam o custo de venda.

Palavras-chave: custo, orçado, real, montadora, variações.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como finalidade analisar os efeitos das variações entre custo orçado e custo real em uma montadora de automóveis.

O estudo se baseia nos princípios fundamentais da Contabilidade e em se tratando de um estudo de caso na Indústria Automobilística as análises dos efeitos serão feitas com amostras reais baseadas em custeio pelo método de absorção e em alguns casos pelo método ABC, porém com números fictícios para que as informações confidenciais da empresa sejam preservadas.

Os efeitos sobre os custos de vendas serão expostos e explicados a cada comparação entre os dados reais e os dados orçados.

Desta forma, busca-se identificar e analisar os principais efeitos sobre variações dos custos reais e custos orçados em uma montadora de automóveis, onde vários fatores externos poderão influenciar no total dos custos e explicar se a empresa realmente obteve ganho ou perda em um determinado período ou em um produto analisado e com isso contribuir para as tomadas de decisões.

Para melhor controlar os custos da empresa, é preciso conhecer todas as variações de custos aos quais ela está exposta, ou seja, a empresa deve ter um controle sobre os efeitos e variações que podem ocorrer sobre os custos de produção ou custos de venda como, por exemplo, efeito estoque, efeitos cambiais, efeitos sazonais, efeitos volumes, etc.

Nesse tipo de atividade, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem de produção (ou encomenda). Esta conta só para de receber custos quando a ordem estiver encerrada. Se um exercício terminar e o produto ainda estiver sendo fabricado, o saldo da conta será totalmente classificado como produtos em elaboração, uma vez pronto, o saldo da conta relativa à ordem de produção será transferida para produtos acabados ou custo dos produtos vendidos, conforme já tenha sido realizado ou não a receita.

Com o mercado cada vez mais competitivo, o controle de custos, até então pouco valorizado na gestão organizacional das pequenas e médias empresas, começa ter importância relevante dentro do contexto empresarial. Com a estabilidade da moeda, a administração precisou voltar-se e olhar para sua estrutura de custos, porque agora esta é a principal área de planejamento das empresas. Sem

uma estrutura de custos enxuta e bem planejada as pequenas e médias empresas não conseguem competir no mercado.

Este estudo tenta responder ao seguinte problema de pesquisa: quais os principais efeitos sobre as variações de custo em um determinado período de tempo analisado?

O objetivo principal é identificar e analisar os principais efeitos das variações entre os custos orçados e os custos reais sobre os resultados da empresa.

Os objetivos específicos são:

- Demonstrar a evolução, conceitos e classificação dos sistemas de custos;
- Demonstrar a estrutura de custos e sua influência no controle de custos e despesas em uma empresa montadora de veículos.
- Verificar os efeitos das variações dos custos orçados e reais nos resultados das empresas montadoras de veículos.

Dentre os principais problemas que nos levam ao estudo, temos:

- A empresa em questão está exposta a diversos fatores que podem influenciar na composição dos custos de venda de um determinado veículo
- Custo Real comparado com o Custo Orçado levam à Análise das Variações através de Relatórios Conclusivos para a Tomada de Decisões.
- Para facilitar a identificação e a análise, a variação deve ser identificada e analisada para cada um dos produtos, pelo seu custo unitário de venda.

Como metodologia este trabalho será caracterizado pelo estudo descritivo e exploratório de uma empresa montadora de automóveis localizada no Estado do Paraná com pesquisas e entrevistas nas diversas áreas ligadas a Custos.

Para obtenção dos dados e informações necessárias na realização do presente estudo, será empregada uma metodologia baseada no método indutivo, que consiste no estudo das partes, para que seja possível compreender o todo. Neste estudo, também foram utilizados como referências teórico-empíricas, fontes bibliográficas, periódicos, sites de internet, bem como estudos e demais informações relevantes sobre o tema.

CAPÍTULO 1 – IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE CUSTOS

1.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu junto com a revolução industrial, como tentativa de se elaborar um inventário disponível em um determinado período operacional, onde se procurava identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. Todavia naquela época as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais, e compunham sua matriz de custos basicamente com matérias-primas e mão-de-obra, que eram sem dúvida os mais relevantes.

Com o desenvolvimento e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo de produção, novos custos apareceram tornando-se bem mais complexos os métodos para medi-los. A complexidade destes métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação, foi que deu origem à contabilidade de custos, tal qual a conhecemos hoje. O sistema de apuração dos custos consistia em levantar os estoques no início do período, adicionando as compras do mesmo período e deduzindo o que ainda restava do valor constante nas notas de compras, resultando no Custo das mercadorias vendidas, representadas pela seguinte fórmula (MARTINS, 1996):

$$\begin{aligned} & \text{Estoques iniciais} \\ & (+) \text{ Compras} \\ & (-) \text{ Estoques finais} \\ & = \text{Custo das mercadorias vendidas!} \end{aligned}$$

Nessa época as empresas viviam basicamente do comércio, e para obter o Cutos dos bens bastava fazer uma consulta nos documentos de aquisição. Com o evento da revolução industrial, a contabilidade de custo teve seu grande desenvolvimento, devido à necessidade de avaliar estoques.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade, por sua vez, representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de consciência social, cujo objetivo é o Patrimônio das Entidades.

Conforme Resolução CFC n.º 750/93, de 29 de dezembro de 1993, os princípios fundamentais da contabilidade, são:

- I - o da ENTIDADE;
- II - o da CONTINUIDADE;
- III - o da OPORTUNIDADE;
- IV - o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V - o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI - o da COMPETÊNCIA e
- VII - o da PRUDÊNCIA.

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art.9º - As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente ao valor ativo, por transparência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

A Competência é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos

do Patrimônio Líquido - usualmente denominados “receitas” - e das suas diminuições - normalmente chamadas de “despesas” -, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

- a) os gastos de período em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesas a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;
- b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução (esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes). Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, menos institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se formos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Nas Industrias normalmente os gastos são tratados como custos nas diversas áreas (custos de fabricação, custos operacionais, custos pré-operacionais, etc...) e devem ser sempre distribuídos aos produtos que serão comercializados posteriormente.

1.2 CONCEITO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é uma ferramenta de gestão valiosa para as empresas, já que permite o cálculo dos desvios de custos e conhecimento de suas determinações. Tais informações poderão ser obtidas através da análise gerencial.

De acordo com MEDEIROS (1994):

A contabilidade de custos é um instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa, e funciona como instrumento de tomada de decisões. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões (MEDEIROS, 1994, p. 17).

Já DIAS (1993):

A contabilidade de custos planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos. Uma organização necessita ter uma contabilidade de custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado (DIAS, 1993, p. 15).

Portanto, pode-se concluir que toda decisão da empresa envolve em maior ou menor escala, a variável custo.

Neste sentido as informações de custos, desde que devidamente apresentadas em relatórios, seriam um grande subsídio para o controle e planejamento empresarial. Diante de tal fato, a contabilidade de custos tornou-se, devido a grande gama de informações que a compõem, um grande sistema de informações gerenciais.

É importante ressaltar a colaboração dada pelos sistemas de processamento eletrônico de dados à contabilidade de custos, pois estes permitiram fazer apurações com uma velocidade altíssima e sem margem de erro, aumentando a confiabilidade dos resultados obtidos.

DIAS (1993) sugere a seguinte classificação para os objetivos da contabilidade de custos:

Inventariar os produtos fabricados e vendidos

- Determinar o valor inicial e final de matéria-prima em estoque;
- Determinar o valor final dos produtos terminados e em processamento;

- Elaborar demonstrativos do custo de produção de cada produto fabricado;
- Elaborar demonstrativos do custo dos produtos vendidos;
- Elaborar demonstrativos de lucros e prejuízos.

Planejar e controlar as atividades empresariais

- Analisar o comportamento dos custos (análise vertical e horizontal);
- Preparar orçamentos com base no custo de fabricação;
- Determinar o custo padrão de fabricação;
- Determinar as responsabilidades dentro do processo de produção;
- Determinar o preço de venda de cada item de produção;
- Determinar o volume da produção (além do ponto de equilíbrio, porém dentro da capacidade física da empresa).

Servir como instrumento para tomada de decisão

- Formar preço de venda;
- Eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos;
- Produzir ou adquirir no mercado;
- Aceitar ou rejeitar encomendas;
- Alugar ou comprar.

Após analisar vários autores não existe um conceito universalmente aceito para a palavra custo. Existem por sua vez, uma infinidade de discordâncias sobre o assunto. Porém, mesmo existindo estas divergências, é necessário citar alguns conceitos para fins operacionais.

A contabilidade de custos tem por objetivos principais (VICENCONTI; NEVES, 1997):

- a) fornecimento de dados para apuração de custos para o cálculo do preço de venda e avaliação de estoques;
- b) fornecimento de informações à administração para o controle das operações e atividades da empresa;
- c) fornecimento de informações para planejamento, orçamentos e tomadas de decisões;

d) atendimento a exigências fiscais e legais.

Segundo Dias a diferença entre custos e despesas podem ser abordados da seguinte forma:

- a) **Custo:** é o gasto com a fabricação do produto (processo produtivo). O custo só afetará o resultado referente à parcela do gasto que corresponde aos produtos vendidos.
- b) **Despesa:** é o gasto que não está relacionado ao processo produtivo. São todos os demais fatores identificáveis à administração, financeira e relativas as vendas, que reduzem a receita. A despesa afetará diretamente o resultado do exercício (DIAS, 1993, p. 21).

1.3 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

1.3.1 Quanto à apropriação aos produtos

Segundo DIAS (1993) os custos de fabricação, quanto a apropriação aos produtos são classificados em custos diretos de fabricação e custos indiretos de fabricação:

a) Custos Diretos: É todo o custo que está vinculado diretamente ao produto, e varia com a quantidade produzida. Sem ele o produto não existiria. Sua apropriação pode ser direta (sem rateio), bastando que exista uma medida de consumo, como Quilogramas, Horas-Máquina, Horas-Homem trabalhadas, etc.

Exemplo de custo direto: Matéria-Prima, Embalagens, Mão-de-obra Direta.

b) Custos Indiretos: É todo o custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas sim ao conjunto do processo produtivo. Para serem incorporados aos produtos, obedecem a uma mecânica de apropriação, de um processo de rateio.

Exemplo de custos Indiretos: Depreciação das Máquinas, Supervisão da fábrica, Energia elétrica, Segurança, Planejamento e Controle da Produção, Laboratórios, etc.

1.3.2 Quanto ao nível de atividade

Quanto ao Nível de Atividade, os custos de produção podem ser FIXOS, VARIÁVEIS e SEMI-VARIÁVEIS.

Conforme DIAS (1993), os custos podem ser classificados em:

- **FIXOS:** São aqueles que, dentro de determinada capacidade de produção da empresa, tendem a permanecer constantes em seu total, apesar das variações do volume de produção e/ou de vendas. Ex. o aluguel de um barracão para manter estoques. Os custos fixos são quantias fixas dentro de certos limites de produção, ou até a capacidade máxima, são fixos em seu total, mas diminuem unitariamente, à medida que a produção aumenta. O controle de sua incidência depende da alta administração;
- **VARIÁVEIS:** São aqueles que tendem a variar em seu total, conforme flutuem as atividades produtivas da empresa. Ex. as comissões pagas aos vendedores ou a matéria-prima consumida são exemplos de custos que variam de acordo com a flutuação das vendas ou da produção. Os custos variáveis variam no total em proporção direta ao volume de atividades, permanecem relativamente constantes do ponto de vista unitário e podem ser facilmente apropriados, com certa prestação;
- **SEMI-VARIÁVEIS**, também chamado de semi-fixos: São aqueles que contém tanto elementos fixos como variáveis. Ex. um mestre pode ser suficiente para supervisionar o trabalho de um departamento, até certo limite de produção, no qual será necessário contratar mais um mestre e assim por diante. A energia elétrica também é um exemplo, pois devemos efetuar um rateio para as diversas áreas da empresa, produção, administração e comercial, normalmente este rateio é efetuado em relação ao tamanho da área utilizada em m²

A classificação de um custo qualquer como fixo ou variável pode resultar de uma decisão administrativa. Assim, a depreciação de uma máquina, quando baseada no método da linha reta, será um custo fixo, baseado no método de unidades produzidas, será um custo variável. Eles devem ser compreendidos em função do período de tempo que está sendo considerado.

A própria experiência da empresa é que recomendará a melhor maneira de classificar os custos, em diferentes níveis de produção e/ou de vendas.

O Custeio do produto é elaborado a partir do sistema de custeamento real por absorção. Desta forma significa dizer que devem ser adicionados ao custo da produção os custos reais incorridos, obtidos através da contabilidade geral, e pelo sistema por absorção, o que significa a inclusão de todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos com relação a cada produto.

1.4 SISTEMAS DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS

A distinção entre o custeamento por Ordem e o por Processo está relacionado com o tipo de atividade produtiva exercida pela empresa: produção por ordem ou produção por processo (LEONE, 1987, p.25).

A produção por ordem ocorre quando a empresa planeja a sua atividade produtiva a partir de encomendas específicas de cada cliente. É o caso, por exemplo, da indústria produtora de máquinas e equipamentos, navios, aviões, alfaiate.

Nesse tipo de atividade, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem de produção ou encomenda. Esta conta só para de receber custos quando a ordem estiver encerrada. Se no encerramento de exercício, o produto estiver ainda sendo fabricado, o saldo da conta será totalmente classificado como “produtos em elaboração”. uma vez pronto, o saldo da conta relativa à ordem de produção será transferida para “produtos acabados” ou “custo dos produtos vendidos”, conforme já tenha sido realizado ou não a receita.

A produção contínua ocorre quando a empresa faz produção em série ou “em massa” de um produto ou linha de produtos. A empresa produz para estoque e não para atender encomendas específicas para clientes. Os produtos são geralmente padronizados e embora possam existir diferenças entre eles (por exemplo, carro com duas portas ou quatro portas, ar condicionado ou não, freios ABS ou não, cores diversas, etc), elas não são fruto de encomenda prévia por parte dos compradores e sim da experiência do setor de vendas da empresa no tocante ao perfil do mercado consumidor.

São exemplos de produção contínua, a indústria têxtil, a de produtos farmacêuticos, a de aço, cigarros, bebidas, cimento, azulejo, aglomerados, etc.

No Custeamento por processo, que é aplicado a empresas de produção contínua, os custos são acumulados em contas representativas dos produtos ou

linha de produtos. Como a produção é contínua, estas contas nunca são encerradas, como acontece com as contas relativas as ordens de produção, quando o produto esta pronto. Há um fluxo contínuo de produtos em elaboração, produtos acabados e produtos vendidos.

Na Produção por Processo ou Contínuo os custos são apropriados por tempo (mês, ano,..) para divisão pelo número de unidades feitas, chegando-se assim ao custo de cada unidade.

Na produção por Ordem os custos são alocados ao produto até o término de sua produção.

1.5 SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO

Sistemas e Métodos de custeio refere-se à forma de apuração do custo dos produtos. Segundo DIAS (1993), são três:

- Custeio por Absorção
- Custeio Variável ou Direto
- Custo Padrão (Standard)

1.5.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção consiste na apuração de todos os custos, fixos e variáveis, da produção do período. Os gastos que não pertencem ao processo produtivo são excluídos.

A distinção principal no Custeio por Absorção é entre custos diretos e custos indiretos. A separação é importante porque os gastos são jogados imediatamente contra o resultado do período, e tratamento igual só recebem os custos dos produtos vendidos. Já os custos dos produtos em elaboração e os custos dos produtos acabados e não vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos.

Princípio da Realização da Receita

Ocorre a realização da receita quando da transferência do bem ou serviço para terceiros.

Princípio da Confrontação

Os gastos devem ser reconhecidos à medida em que são realizadas as receitas que ajudam a gerar (direta ou indiretamente).

Princípio da Competência

As despesas e receitas devem ser reconhecidas nos períodos a que competirem, ou seja, no período em que ocorrer o seu fato gerador.

1.5.2 Custeio Variável (ou Direto)

Só são apropriados à produção os custos variáveis. Os custos fixos são jogados diretamente à conta de resultados (juntamente com as despesas) sob a alegação (fundamentada) de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa. Isto quer dizer, que mesmo que a empresa não produzir, os custos fixos ocorrerão (DIAS, 1993).

O Custeio Variável é indicado para a tomada de decisões.

Aplicações

- Um vez que os custos variáveis são inevitavelmente necessários, sua dedução da receita identifica a Margem de Contribuição do produto, sem nenhuma interferência de manipulação devido aos critérios de rateio dos custos fixos.
- Identificação da quantidade de unidades a serem vendidas, para que um projeto seja viabilizado.
- Fornecimento de informações gerenciais, por haver relação entre o lucro e o volume de produção.

Vantagens x desvantagens

Vantagens

- Destaca o Custo Fixo (que independe do processo fabril)
- Não ocorre a prática do rateio, por vezes errôneo.
- Evita manipulações

- Fornece o Ponto de Equilíbrio.

Desvantagens

- Não é aceito na elaboração do Balanço Patrimonial, pois fere princípios de contabilidade geralmente aceitos.
- O valor dos Estoques não mantém relação com o Custo Total.

Quadro Comparativo: Custeio Variável e Custeio por Absorção

Exemplo:

Produção = 100 unidades
 Custo Variável unitário = R\$ 10,00 / un.
 Custo Fixo Total = R\$ 300,00
 Despesas Operacionais = R\$ 100,00
 Preço de Venda = R\$ 20,00 / un.
 Venda no período apurado = 50 unidades

Resolução:

Venda: R\$ 20,00 x 50 un. = R\$ 1.000,00
 Custos Variáveis: R\$ 10,00 x 50 un. = R\$ 500,00
 Custos Fixos: R\$ 300,00 / 100 un. = R\$ 3,00 por unidade.

DRE	VARIÁVEL R\$	ABSORÇÃO R\$
Receita Líquida	1.000,00	1.000,00
(-) C.P.V.	(500,00)	(650,00)
Lucro Bruto	500,00	350,00
(-)Despesas Operacionais	(100,00)	(100,00)
(-) Custos Fixos	(300,00)	----0----
Lucro Líquido	100,00	250,00

Venda: R\$ 20,00 x 50 un. = R\$ 1.000,00

Custos Variáveis: R\$ 10,00 x 50 un. = R\$ 500,00

Custos Fixos: R\$ 300,00 / 100 un. = R\$ 3,00 por unidade.

Custeio Variável:

O C.P.V é formado somente pelos custos Variáveis.

Veja também que os Custos Fixos são levados integralmente para o resultado no período.

Custeio por Absorção:

O C.P.V é formado pelos custos Variáveis + Custos Fixos rateados proporcionalmente a quantidade vendida:

Custo Fixo do Período: R\$ 3,00 un. x 50 un. = R\$ 150,00

Pode-se entender pelos resultados obtidos com este exercício, o porque da Receita Federal não aceitar o Custeio Variável e sim somente o Custeio por Absorção. O segundo favorece o resultado da empresa, e quanto maior o resultado, maior será a contribuição para o Imposto de Renda.

1.5.3 Custo Padrão

Custo-Padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

Existem três tipos de Custo-Padrão segundo Paulo Viceconti (1997, p. 48):

- 1) Ideal
- 2) Estimado
- 3) Corrente

É um custo determinado de forma mais científica possível pela Engenharia de Produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência da mão de obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa. Entretanto, a curto prazo, por existirem na prática deficiências no uso e na qualidade dos insumos, apresenta muita dificuldade de ser alcançado.

Custo Padrão Estimado é aquele determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média dos custos observados no passado, sem

qualquer preocupação de se avaliar se ocorrerem ineficiências na produção, por exemplo, se o nível de desperdício dos materiais poderia ser diminuído, se a produtividade da mão de obra poderia ser melhorada, se os preços pagos pelos insumos poderiam ser menores.

Para fixar o Custo Padrão Corrente, a empresa deve proceder a estudos para uma avaliação da eficiência da produção. Ao contrário do Ideal, ele leva em consideração as deficiências que reconhecidamente existem mas que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos a curto e médio prazos, tais como às relativas a materiais comprados de terceiros, inexistência de mão de obra especializada. O Custo Padrão Corrente pode ser considerado como um objetivo de curto e médio prazos da empresa e é o mais adequado para fins de controle.

Já MARTINS (1996) define somente dois tipos, o Custo Padrão Ideal ou Estimado, aquele que seria o objetivo da empresa a longo prazo e o Custo Padrão Corrente que tem metas de curto e médio prazo. O custo Padrão Corrente é o custo que deveria ser alcançado se a empresa conseguisse atingir certos níveis de desempenho. O Custo Padrão Estimado é o que deverá ser, e certamente é o que normalmente a empresa deverá obter.

A finalidade do Custo Padrão é o controle dos custos, e para tal o Custo Padrão Corrente é mais eficiente que os demais, já que obriga a levantamentos que irão, em confronto posterior com a realidade. Apontar ineficiências e defeitos na linha de produção.

O principal objetivo do Custo Padrão é fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo (Custo Real) e o que deveria ter ocorrido (Custo Ideal).

Segundo MARTINS (1996, p. 35), o Custo Padrão não é uma outra forma de contabilização de custos (como Absorção e Variável), mas sim um coadjuvante. A instalação do Custo-Padrão não significa a eliminação de Custos a Valores Reais Incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um Custo Real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes. O Custo Padrão é uma base de comparação como o Custo Real.

Desta forma, Martins salienta que o Custo Padrão não elimina o Real, nem diminui sua tarefa; aliás, a implantação do Padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de Custo Real (quer Absorção, quer Variável ou qualquer combinação entre eles).

Uma outra finalidade do Custo Padrão é o desafio para atingir as metas do Padrão Corrente. Para tal é importante a participação dos responsáveis pela produção, para que seja definido as metas do Padrão Corrente, pois se forem estabelecidas pelo Padrão-Ideal, já se saberá de antemão que o valor é inatingível, que todo e qualquer esforço jamais culminará na satisfação máxima de objetivos alcançados, e poderá haver a criação de um espírito psicológico individual e coletivo amplamente desfavorável.

1.6 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Os Departamentos podem ser divididos em dois grupos: Departamentos de Produção e Departamentos de Serviços.

Segundo Eliseu Martins

Departamentalização é a unidade mínima administrativa constituída, na maioria dos casos, por homens e máquinas desenvolvendo atividades homogêneas. Deve haver sempre um responsável pelo Departamento. Esta é uma forma de controle da contabilidade de custos (MARTINS, 1996, p. 38).

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). Necessariamente um Departamento nem sempre é formado por um único Centro de Custos (MARTINS, 1996).

O Centro de Custos é, portanto, uma unidade mínima de acumulação de custos, embora, não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorrendo quando ele coincide com o próprio Departamento.

Os objetivos da departamentalização dos custos são:

- Melhor controle dos custos;
- Determinação mais precisa do custo dos produtos.

Os custos e despesas variáveis são aqueles que variam proporcionalmente em relação aos produtos fabricados ou aos serviços prestados. Esses custos e despesas aumentam ou diminuem conforme a ocorrência de acréscimos nos níveis de produção e vendas (MARTINS, 1996).

Exemplo:

- A matéria-prima na área de produção;
- Os fretes na área de comercialização.

Tanto o custo como a despesa variam numa relação direta com as variações dos volumes de vendas e produção.

Os custos e despesas variáveis aparecem somente quando a atividade ou a produção é realizada.

Suas principais características são:

- Em unidades – os custos variáveis permanecem constantes
- No total – quanto maior o volume de produção ou atividade, maiores serão os custos.

A possibilidade de melhoria consiste em desenvolver um sistema apropriado que possa convencer os diretores de que ninguém se sentirá inseguro com um sistema de custos.

Toda a empresa tem como objetivo, aumentar os seus lucros para que possa continuar no mercado. Essas empresas devem implantar uma gestão de estoques, a fim de contribuir para a maximização de sua rentabilidade de capital. E um sistema de estocagem mal empregado e sem controle, poderá ocasionar em perdas irreversíveis.

A aplicação correta e segura do controle de custos oferecerá condições favoráveis para que não ocorram interrupções no processo de produção. Permitindo também, o perfeito andamento das demais áreas envolvidas nos processos, evitando conflitos interdepartamentais.

CAPÍTULO 2 - CUSTO REAL E CUSTO ORÇADO

Entende-se que tanto o custo real como o custo orçado tem sua composição da seguinte forma:

- **Matéria-prima:** quantidade de componentes e matéria-prima necessárias para a produção de cada veículo acabado multiplicada pelo custo unitário de cada matéria-prima;
- **Mão-de-obra direta:** quantidade de horas de mão-de-obra necessária para a produção de cada veículo multiplicada pela taxa horária de mão-de-obra;
- **Custos indiretos de fabricação:** total dos custos indiretos do período dividido pelo volume de produção de veículos.
- **Despesas com Vendas:** total das despesas agregadas ao custo de produção para que seja realizada a venda de um determinado veículo (Ex. comissões, garantia, tributos, frete, etc...).

A variação pode ser favorável ou desfavorável. A variação favorável ocorre quando o custo real é menor do que o custo-orçado, ou seja, em princípio, a fábrica, os departamentos e os executivos envolvidos foram mais eficientes do que o esperado. Em outras palavras, consumiram menos recursos do que o previsto nos padrões.

Ao contrário, a variação desfavorável ocorre quando o custo real é maior do que o custo-orçado. Nesse caso, houve uma margem de ineficiência, visto que foram consumidos, na realidade, mais recursos produtivos do que o previsto ao se estabelecerem os padrões.

2.1 COMPOSIÇÃO DE CUSTOS

A base conceitual para a apuração do custo dos diversos recursos para a produção e comercialização dos produtos e serviços consiste em identificar todos os componentes e variáveis que permitam determinar o valor agregado que represente adequadamente o custo do recurso utilizado.

Pode-se identificar os componentes de custo como: **Matéria-prima e embalagens, Mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação.**

- **Matéria-prima e embalagens:** estes dois itens são considerados insumos essenciais para a fabricação de qualquer que seja o produto. O custo desses itens é definido pelo preço de compra, esse mesmo custo é utilizado para a valorização dos estoques. Características importantes na definição do custo:
 - Preço de aquisição;
 - Carga tributaria pela aquisição e não-recuperáveis;
 - Carga tributaria na aquisição que dá direito a credito;
 - Despesas e Gastos acessórios, exemplo frete sobre compra;
 - Aspectos financeiros, relacionados aos prazos de pagamento.

- **Mão-de-Obra Direta:** esse item esta relacionada com os custos despendidos com pessoal ligado diretamente a produção. Normalmente esse custo é definido de forma unitária pela unidade de medida em que ela se relaciona no processo de fabricação, usualmente em horas. A quantidade de horas utilizadas para o cálculo unitário depende do critério a ser utilizado pela empresa ou do custo unitário horário que se pretenda obter. As três quantidades de horas mais utilizadas são:
 - Horas pontos, para obtenção do custo médio horário pago;
 - Horas trabalhadas, para obtenção do custo médio horário efetivamente realizado;
 - Horas padrão dos roteiros de fabricação, para eliminar a necessidade de análise da variação de mão de obra entre o real e o padronizado.

- **GGF:** neste componente agrupamos todos os demais gastos utilizados no processo de fabricação, de maneira indireta. Exemplo: PCP, Manutenção, Engenharia, Compras, Administração da Produção e etc.

2.2 CUSTOS POR ATIVIDADES ABC(*ACTIVITY BASED COSTING*)

Entende-se que uma atividade pode ser comparada a um processo ou sistema aberto no qual as entradas são os recursos, isto é, o processamento é a própria atividade, e as saídas são os produtos/serviços obtidos. Assim, com a adequada mensuração de cada um destes três componentes, pode ser determinada a eficiência e a eficácia em cada processamento (NAKAGAWA, 1996).

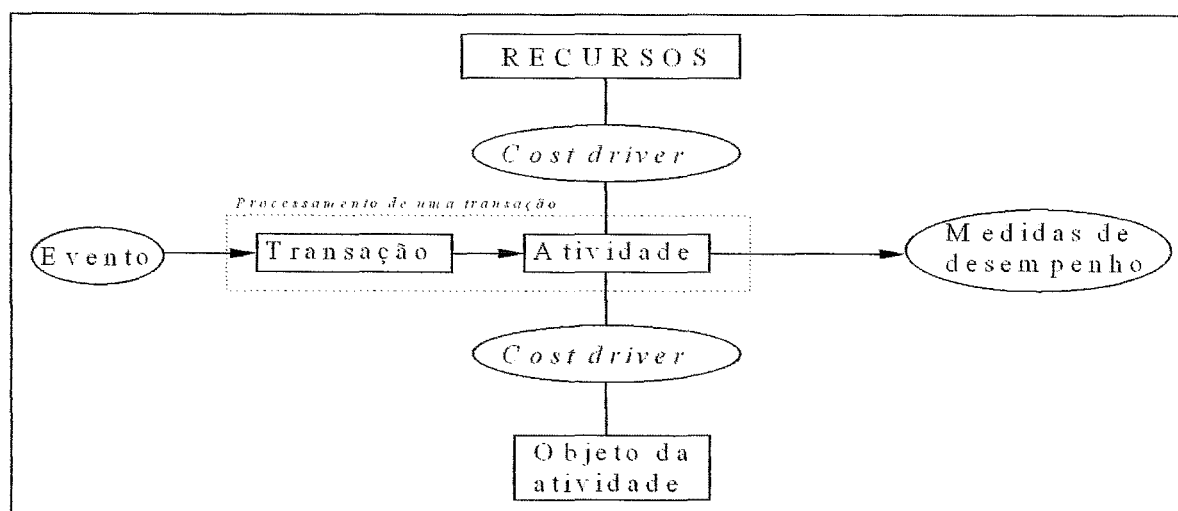
O autor complementa, então: “A contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho (tempo e qualidade).” (NAKAGAWA, 1996).

Desta forma, fazendo distinção entre evento, transação e atividade, conceitua esta última como:

“... um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.” (Nakagawa, 1996, p. 42).

Sendo assim, é possível visualizar na figura 1 que a atividade pode ser vista em sua forma mais simples como um processamento de uma transação.

FIGURA 1 – A ATIVIDADE COMO PROCESSAMENTO DE UMA TRANSIÇÃO



FONTE: NAKAGAWA (1996, P. 42)

Na vertical verifica-se que os recursos são identificados à atividade através de um *cost driver* (direcionador de custo). Após alocado à atividade o custo dos recursos consumidos é alocado ao objeto de custeio ou objeto da atividade através de um novo *cost driver*, este agora, que identifica a atividade (processamento) executado com o produto/serviço obtido como resultado da atividade.

O conceito de *cost driver* é colocado por Chalos in Nakagawa (1996) de forma clara e direta: “O *cost driver* é aquela ação ou transação que resulta na incorrência do custo... pois, os custos são resultados da performance de uma atividade.”. Segundo este autor este conceito é o centro do modelo da contabilidade por atividades, e cita como exemplos de *cost driver*: “*mão-de-obra direta, ordens de compras,...*”.

Segundo Silva Junior (2000) a utilização do sistema ABC tende a crescer significativamente, pois possibilita a visualização mais adequada de custos associados a atividades como desenvolvimento de produto ou atendimento a clientes.

Após alocados às atividades, o valor dos recursos consumidos devem ser transferidos para os objetos de custeio (produtos, serviços, projetos, clientes, etc.). Esta identificação deve ser direta, uma vez que a atividade tem como objetivo, conforme já discutido, um output, que é o seu resultado. Outro aspecto prático para

identificar o custo das atividades aos objetos de custeio é a identificação do objeto usuário da atividade. Com isto pode-se chegar também a um dos objetivos do custeio ABC, a eliminação das atividades que não agregam valor por não ser vital ou mesmo percebida pelo usuário (cliente) do produto que consome a atividade. Por isso pode ser eliminada. Os *cost drivers* de segundo estágio são geralmente de execução, pois estão relacionados à operação executada na atividade.

As formas de custeio tradicionais, baseadas em volumes, foram criadas para atender as empresas que apresentam o sistema de produção por processo. Já o Custeio Baseado em Atividade (ABC) permite mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto ou serviço durante o processo. Assim, o método ABC leva em consideração no cálculo do gasto unitário dos produtos, tanto os custos diretos quanto os indiretos e em alguns casos as despesas. Para tanto, utilizam-se direcionadores, ao invés da departamentalização usada no método por absorção.

No que tange a benefícios no tocante a informações gerenciais na aplicabilidade do critério ABC poderá trazer inúmeros benefícios quanto a informações gerenciais, dentre eles:

- Quando a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de grandes quantidades de consumidores diversificados.
- Quando as empresas dispõem de sistemas de informação automatizados que, além do controle dos processos produtivos, também controlam o consumo dos diversos insumos.

Assim, o sistema ABC surge para superar as deficiências dos sistemas de custeio tradicionais, agregando inestimável contribuição para as empresas que competem no novo cenário empresarial onde o que impera é a qualidade total, eliminando, ao máximo as formas de desperdício. Portanto, as técnicas utilizadas pelo ABC são ferramentas ideais para que a empresa consiga melhorar seu sistema de custos, bem como seu desenvolvimento e competitividade.

Pode-se entender que a implementação do sistema ABC demanda um esforço organizacional e financeiro muito elevado, principalmente no que tange à estruturação do sistema de informações.

Assim, a curto e médio prazos, a implementação do sistema ABC tende a restringir-se à empresa de grande porte, como multinacionais, onde dispõe de recursos necessários para o investimento, neste caso, a relação custo-benefício tende a ser favorável.

2.2.1 O sistema ABC na gestão estratégica de custos

O sistema ABC utiliza um grande número de direcionadores para rateio dos custos indiretos de fabricação, torna-se evidente a superioridade desta metodologia, em relação às tradicionais.

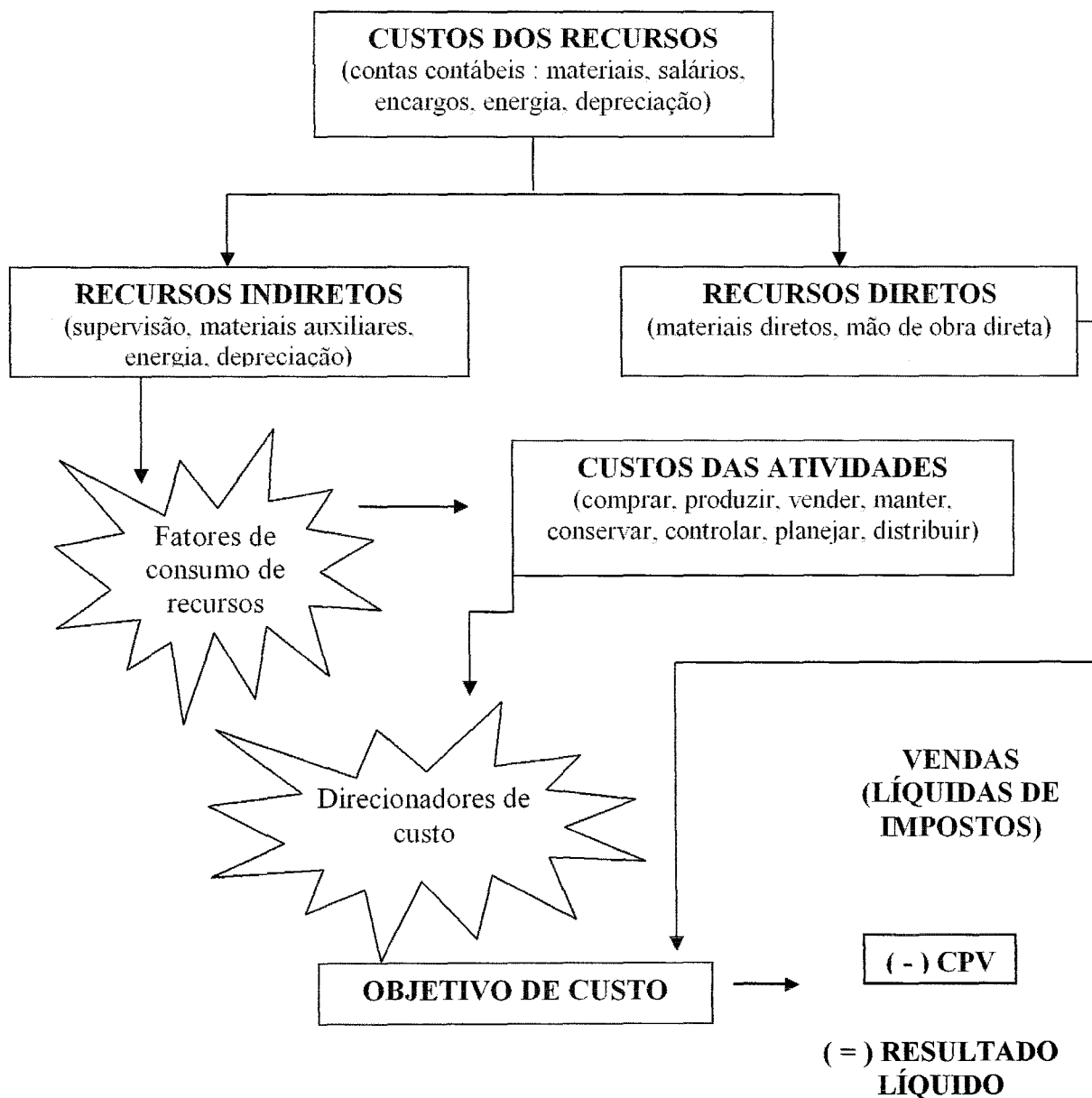
Essa constatação é corroborada por Padoveze (1999), ao dizer que “as vantagens do custeamento por atividade como método para proceder a uma distribuição dos custos indiretos de fabricação aos produtos de forma mais acurada parecem claras. Permitem apurar de forma mais precisa ao mesmo tempo em que auxiliam no processo de controle dos custos das atividades.”

Os gestores podem contar com algumas vantagens que o sistema oferece, podemos destacar:

- As informações fornecidas pelo ABC servem para dirigir atenção da gerência às atividades responsáveis pelos custos dos produtos, possibilitando melhor visualização dos impactos causados por decisões e melhor controle dos custos indiretos.
- Permite aos gestores melhor administração das atividades, visto que encontra r facilidade em identificar os custos relevantes para um rol maior de decisões tais como: fixação de preços, melhor relação entre os clientes, melhoria de processos, mix de produtos etc.

O objetivo do ABC é reduzir o custo por meio da eliminação dos desperdícios. Dessa forma através da gestão dos custos consegue-se uma otimização nos retornos financeiros, aliado a qualidade dos produtos ou serviços oferecidos pela empresa.

FIGURA 2 - QUADRO ESQUEMÁTICO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES



2.3 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

Para Dutra (2003), a estrutura adotada pela empresas para a elaboração de bens e serviços e para sua comercialização, assim como a forma final em que eles são oferecidos ao cliente, são os principais fatores determinantes do sistema de apuração de custos mais adequados para ser utilizado, uma vez que o resultado pode ter existência física (produto) ou ser simplesmente um serviço.

2.3.1 Ordem de Produção

Para Padoveze (2003), considera-se um sistema de acumulação por ordem quando o referencial escolhido para armazenamento das informações é a autorização para fabricação de uma unidade de um produto ou serviço ou um lote de um produto.

Neste sistema podemos dizer que é por encomenda ou projeto, aonde para cada nova produção exige uma ordem de produção específica, ocasionando descontinuidade no processo fabril. Podemos destacar algumas características do sistema de produção por ordem:

- Nenhum serviço é iniciado sem que seja devidamente autorizado por meio de ordem de produção com um código correspondente;
- Identificação da ordem específica de produção por ordem e por cliente;
- A produção não é padronizada;
- O sistema exige maior trabalho burocrático para o registro e controle das unidades produzidas;
- Não se mantêm estoques regulares;
- A produção não é contínua, pois não existe um fluxo lógico de operações;
- Os custos apurados por ordem são mais precisos, se comparados ao sistema de produção por processo, pelo fato de serem levantados individualmente por ordem de serviço;

- Os produtos ou serviços são executados de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente;
- Possibilita a análise da lucratividade dos produtos por ordem de produção concluída e entregue ao cliente.

2.3.2 Ordem de Serviço

Para Costa (2005), as ordens de serviço são utilizadas pelas empresas de serviços e segue a mesma metodologia das ordens de fabricação.

Esse sistema é semelhante ao sistema de ordem de produção, podemos diferenciá-los basicamente pela característica de que o cliente fornece o material para ser transformado e também nenhum material sofre transformação. As características das ordens de serviços são:

- As ordens são emitidas e seus custos são acumulados para cada produto ou lote fabricado;

2.3.3 Processo

Para Fama (2003), o sistema de custos por processo é usado nas empresas cujo sistema de produção necessita que os produtos passem por setores (processos) independentes de produção até chegar ao estado final de produto acabado.

Para Viceconti e Neves (2003) no custeamento por processo, é aplicado a empresas de produção contínua, onde os custos são acumulados em contas representativas dos produtos ou linha de produtos.

Neste processo, a produção é contínua ou em linha, a produção de unidade padronizada que recebem quantidades equivalentes de material, mão de obra e custos gerais.

Quando falamos nesse sistema, a acumulação de gastos é feita por centros de custos, diferente de outros métodos que não faz essa separação de custos, independentemente por onde o produto passou no processo produtivo, com isso fica fácil a análise de quanto custa cada setor.

Pode-se mencionar que nesse sistema há vários tipos de processos produtivos:

- Seqüencial: aonde o produto é continuamente transferido de um processo para outro dentro da fabricação;
- Paralelo: mais de um produto é elaborado por meio de uma ou mais fases dos processos independentes, que podem ou não estar relacionadas;
- Seletivo: existem fases para vários produtos sem que todos os produtos passem por todas as fases.

Podemos destacar algumas características deste sistema:

- Produção padronizada;
- Produção contínua, respeitando um fluxo de processo;
- Os custos médios são identificados em cada processo;
- Os custos são registrados por departamento ou por fases de fabricação;
- Os clientes sujeitam-se aos produtos que existem no mercado;
- Os apontamentos são simplificados de mão de obra por cada departamento, devido a cada setor ter equipe fixa.

CAPÍTULO 3 - TARGET COSTING

3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

A Segunda Guerra Mundial pode ser considerada um marco na história das organizações, bem como um período de transição. Para atender as necessidades da guerra, linhas de produção se proliferaram em todas as empresas bélicas.

A General Electric (GE) procurou reduzir seus custos para compensar a carência de materiais na época. Assim foi criada a engenharia de valor (LEAHY, 1998). Mais tarde, a engenharia de valor veio a tornar-se um esforço organizado no exame das funções necessárias em um produto, a um baixo custo.

As empresas japonesas, procurando superar as difíceis condições ainda existentes no mercado, adotaram e expandiram este conceito criando o *Target Costing*. Este sistema tem como principal objetivo, planejar os lucros e efetuar o gerenciamento de custos, direcionado pelo preço, focado no consumidor, projeto centralizado e multifuncional. “O *Target Costing* se inicia no gerenciamento de custos nos primeiros estágios de desenvolvimento do produto e é utilizado durante o ciclo de vida do produto através do envolvimento ativo de toda a cadeia de valor” (ANSARI, 1997).

De acordo com Cooper (1997), a primeira empresa a efetivamente utilizar este sistema foi a Toyota Motor Corporation em 1959. Em meados dos anos 1960 este sistema foi implementado, quando a companhia estabeleceu como objetivo produzir automóveis à US\$ 1.000,00. Por outro lado, BAYOU & BERGER (1997) consideram Henry Ford como o primeiro a aplicar a técnica do *Target Costing* em 1908, com a introdução do Modelo T ao projetar (*target costing*) um veículo a um preço admissível (*target price*), onde as vendas permitiam à empresa obter um lucro desejável (*target profit*).

O processo do *Target Costing* é um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos, direcionado pelo preço, focado no consumidor, projeto centralizado e multifuncional (ANSARI, 1997). A principal vantagem é que o planejamento dos custos é conduzido pela visão de mercado e a redução de custos é baseada em esforços de projeto do processo e produto, com ênfase orientada por informação do cliente.

Desta forma, diz-se que o *Target Costing* é um sistema de custeio direcionado ao mercado, que considera as necessidades do consumidor e da competitividade do mercado.

3.2 BASES CONCEITUAIS SOBRE O *TARGET COSTING*

ANSARI (1997) informa que o "*Target Costing* se inicia no gerenciamento de custos nos primeiros estágios de desenvolvimento do produto e é utilizado durante o ciclo de vida do produto através do envolvimento ativo de toda a cadeia de valor".

Pode-se verificar que a definição proposta por ANSARI (1997) abrange o conteúdo das outras definições. Nesta definição são abordados princípios que fundamentam o *Target Costing*, tais como custeio direcionado pelo preço; foco no cliente; foco no projeto de produtos e processos; equipes multifuncionais; redução do custo do ciclo de vida; e envolvimento da cadeia de valor.

Target costing é definido como uma ferramenta de gerenciamento de custos para redução dos custos gerais de fabricação no ciclo de vida dos produtos. Este gerenciamento utiliza a técnica de formação de preço para determinar a demanda para maximizar os lucros. Ferramenta de gerenciamento de custos durante ciclo de vida, visando maximizar lucros.

SAKURAI (1989) *Target Costing* é utilizado para trazer o custo alvo e o custo estimado dentro da linha de melhor especificação e projeto do produto. Especificação e projeto do produto.

TANAKA (1993), processo do custeio-alvo proporciona informação à administração sobre as metas que precisam ser estabelecidas para custo, qualidade e tempo. Informação sobre metas envolvendo custo, qualidade e tempo.

HRONEC & ANDERSEN (1994) *Target Costing* direciona a estratégia de desenvolvimento de produto mais rápido e diminui o risco com lançamento de novos produtos. Estratégia de desenvolvimento de produtos.

COOPER (1996) o processo do *Target Costing* é um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos, direcionado pelo preço, focado no consumidor, projeto centralizado e multifuncional. Planejamento de lucros e gerenciamento de custos.

ANSARI (1997) um método de medir o custo aceitável que pode ser incorrido ao produto e ainda ganhar uma rentabilidade requerida ao produto. Medição de custo e rentabilidade requerida.

Já MINAHAN (1997) diz que o *Target Costing* (...) é baseado em três premissas: a) preço direcionado ao mercado; b) tratamento do custo do produto como uma variável independente; c) trabalho proativo para aceitar o custo alvo durante o desenvolvimento do produto e do processo.

3.3.CUSTEIO DIRECIONADO PELO PREÇO

O sistema *Target Costing* procura determinar o custo-alvo através da subtração da margem de lucro requerida do preço competitivo no mercado. Sua equação pode ser sumarizada como:

$C = P - L$; onde

C = custo alvo;

P = preço competitivo no mercado;

L = lucro alvo

O *Target Costing* é um sistema direcionado ao mercado. Desta forma a opinião do consumidor passa a ser um parâmetro para um trabalho contínuo sobre o processo, procurando incorporar decisões de qualidade, custo e tempo na análise do custo do produto. Em mercados altamente competitivos, os clientes esperam que cada geração de produtos tenha um valor maior que as anteriores. Valor pode ser aumentado através da melhoria da qualidade, funcionalidade ou redução do preço de venda (COOPER & SLAGMULDER, 2002).

Qualquer uma dessas melhorias ou a combinação de algumas delas requerem que a empresa reduza os custos, desde que se mantenha em um nível de lucratividade adequado. A condição de redução de custo para alcançar os custo desejável é chamada de redução objetivada de custo, representada pela fórmula:

Redução objetivada do custo = custo atual – custo pretendido

3.3.1 Foco no Projeto de Produtos e Processos

O sistema *Target Costing* considera a etapa de projeto de produtos e processos um fator essencial no gerenciamento dos custos, pois é através desta etapa que se procura eliminar os gastos e consumo de tempo necessário em caso de alterações. Quanto melhor for a definição do produto e do processo nesta fase, menores serão os gastos com alterações no produto na fase de produção.

3.3.2 Redução do Custo do Ciclo de Vida

Target Costing considera todos os custos pertencentes a um produto, dentro de seu ciclo de vida, tais como preço de compra, custos de operação, manutenção e reparos e de distribuição. Desta forma é possível minimizar o ciclo de vida dos custos tanto para o consumidor quanto para o produtor (COGAN, 1999).

Este sistema tende a reduzir os custos do produto, serviços e o risco econômico ao envolver todos os integrantes da cadeia de valor, como fornecedores, vendedores, distribuidores e outros prestadores de serviços (DUTTON, 1998).

3.3.3 Vantagens

Target Costing é um processo eficiente na redução do ciclo de vida do custo, a tal ponto que está firmemente inserido na maioria das companhias japonesas.

Dentre as vantagens: a integração de diversas funções do negócio; permeia o planejamento do processo e estimula a comunicação entre importantes funções.

DUTTON (1998) adiciona ainda as seguintes vantagens:

- Definição de serviços desejados pelos clientes a um preço-alvo;
- Obtenção da fatia de mercado objetivada;
- Melhoria da confiança nos rendimentos e lucros;
- Desenvolvimento mais rápido do ciclo do produto;
- Redução do processo do produto, serviço e custo;
- Fortalecimento da competitividade; e
- Foco na contínua melhoria dos esforços.

3.3.4 Limitações

No entanto, *Target Costing* pode ser duramente criticado em virtude da excessiva demanda posta sobre os fornecedores (SAKURAI, 1995). FISHER (1995) apresenta ainda, dificuldades na implementação do *Target Costing*:

- Os benefícios do *target costing* diminuem com a redução da acuracidade na estimativa das variáveis: quando a incerteza aumenta, variáveis são estimadas com menor precisão, tornando esta técnica menos poderosa;
- *Target costing* pode não direcionar os custos nos estágios de projetos e planejamento de produtos: o foco do *target costing* tem sido somente em custos de produção. Como o planejamento de produto e projeto tem aumentado de importância, as empresas precisam aplicar o *target costing* às estas funções também.

Com a apresentação da metodologia do sistema *Target Costing*, bem como no efeito que o componente custo exerce sobre a formação do preço de venda, onde serão analisados benefícios que as empresas possam obter, ao se utilizarem desse sistema na formação do preço de venda.

3.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A fixação de preços pode ser considerada uma das mais importantes decisões que as empresas devem tomar. Essa decisão poderá envolver diversos fatores como:

Posicionamento estratégico, demanda, mercado, fixação de preços para penetração, para concorrência, para maximização de retorno, de acordo com o ciclo de vida do produto ou serviço, com o custo, prazo, etc.; sendo que para cada um é adotada uma técnica diferente.

Considerando-se o aumento de lucros, torna-se necessário uma redução de custos, abordando-se então a gestão de custos. BEULKE & BERTO ainda (1996) citam como objetivos de fixação de preço:

- As estratégias adotadas pela empresa na estruturação do preço de venda de um produto, mercadoria ou serviço;
- Situação de demanda dos produtos, mercadorias ou serviços, exprimindo diversos produtos, mercadorias e serviços, que pelas suas características,

possuem diferentes graus de elasticidade das quantidades vendidas às variações de preços;

- O posicionamento competitivo da empresa, podendo adotar uma abordagem
- competitiva ou de posição específica.
- A estrutura de custos existente, visando o estabelecimento da margem de lucratividade mínima desejada;
- A estruturação de um padrão referencial para ações de planejamento das empresas face as relações legais e de Governo.

Por outro lado, COGAN (1999) acrescenta que são utilizadas estratégias na fixação de preços, dentre as quais podem ser citadas como principais:

3.5 DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para que se tenha uma formação de preços segura a empresa deve saber:

- Objetivos bem definidos: lucratividade, faturamento, volume (maximização de vendas e participação no mercado), concorrência (produto e preço para combate) e de prestígio (marca) e qualidade percebida;
- Elasticidade de preços: O grau de receptividade do consumidor às mudanças de preço é afetada por disponibilidade de produtos substitutos ou complementares, classificação como item de luxo ou necessidade, a proporção que uma pessoa gasta no seu orçamento (fósforos, energia elétrica, roupa, carro de luxo, etc.) e, finalmente, a adaptabilidade dos consumidores em determinado mercado (país e região).
- Restrições legais e de proteção à marca: *Legais (leis contra formação de cartel e regulamentação de preços de produtos específicos), proteção à marca (Ferrari, Gucci, BMW, etc.)*
- Ponto de equilíbrio: análise do nível de venda que não há lucro nem prejuízo.

- Análise marginal: é um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais. Em termos de produtos, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis.

Segundo Martins (2003, p. 218) "é generalizada a ideia de que uma das finalidades da contabilidade de custos é o fornecimento do preço de venda".

De acordo com Martins (2003), pode-se definir que o cálculo do preço de venda deve levar a um valor que traga à empresa maximização de lucros, que seja possível manter a qualidade, atender os anseios do mercado àquele preço determinado e que melhor aproveite os níveis de produção.

Para sua formação, devemos levar em consideração os seguintes fatores:

- A demanda esperada por produto;
- O grau de ocupação da fábrica;
- O nível de capital exigido;
- Nível de concorrência;
- Mix de vendas.

Para o cálculo do preço de venda, usaremos a seguinte fórmula:

$$PV = \text{Mark-Up} \times \text{Custo de Produção}$$

3.5.1 Mark-Up

É um índice multiplicador ou divisor que aplicado ao custo do produto fornece o preço de venda (MARTINS, 2003, p. 218).

As finalidades do Mark-Up é cobrir os custos de:

- Tributos e comissões sobre o preço de venda;
- Lucro desejado pelos administradores.

Existem dois tipos de Mark-Up:

- Mark-Up Divisor (MKD)

Entende-se como o resultado da diferença entre o PV (preço de venda) na base de 100% e os percentuais atribuídos aos impostos e contribuições sobre vendas e a margem de contribuição.

Exemplo:

PV	100%
(-) Impostos	20,65%
(-) Custos Administrativos	12%
(-) Comissões	3%
(-) Lucro Desejado	10%
Custo do Produto	<u>54,35%</u>

MKD = 54,35% (Mark-Up Divisor)

- Mark-Up Multiplicador

Este tipo de mark-up pode ser obtido pela divisão da base de 100% correspondente ao preço de venda, pelo resultado do Mark-Up divisor.

Exemplo:

$$\text{MKM} = 100\% / \text{MKD}$$

$$\text{MKD} = 100\% / 54,35\%$$

$$\text{MKD} = 1,8399$$

Para chegar ao Preço de Venda, basta multiplicar o MKM pelo Custo de Produção.

- Custo de Produção

O Custo de Produção é obtido pelo custo da Matéria Prima, pela Mão-de-Obra mais encargos e pelos Gastos Gerais de Fabricação.

Exemplos:

Matéria Prima	4,54
MOD	2,85
G.G.F.	1,10
Custo de Produção	<u>8,49</u>

Então nosso preço de venda seria:

$$PV = MKM \times \text{Custo de Produção}$$

$$PV = 1,8999 \times 8,49$$

$$PV = 15,62$$

Realmente, o principal fixador de preços é o mercado pela força da oferta e procura. É por isso que é importante a análise do C/V/L para o controle da estrutura dos CDF e CDV, para que a empresa possa competir de forma saudável no mercado competitivo e globalizado. Por causa dessa premissa as empresas cada vez mais necessitam reduzir seus custos, e em busca disso apostam cada vez mais em controles de gerenciamento dos custos, qualidade total e combate e eliminação ao desperdício.

CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO: CUSTO ORÇADO E CUSTO REAL EM UMA MONTADORA DE AUTOMÓVEIS NO ESTADO DO PARANÁ

4.1 APRESENTAÇÃO

O estudo de caso a seguir trata das variações entre custo Orçado e Custo real em uma montadora de automóveis situada no Estado do Paraná que denominaremos doravante como Empresa Alfa S/A por motivos de confidencialidade e por estar inserida em um mercado onde a concorrência é bastante acirrada.

A seguir temos toda a composição dos custos de venda de um determinado veículo onde teremos as análises de cada componente do custo e as explicações das variações entre o custo orçado e o custo real:

Composição do Custo de Venda de um veículo

- +Peças vindas do exterior;
- +Peças compradas localmente;
- +Logística peças locais;
- +Logística peças do exterior;
- +Mão-de-obra direta;
- +Depreciação / Amortização;
- +Imposto de Importação sobre peças vindas do exterior;

= Custo de Fabricação do veículo

- +Logística de distribuição;
- +Garantia;
- +Custos de engenharia;
- +Provisões;
- +Outros Custos Industriais;
- +Cpmf;
- +Royalties.

=Custo de Venda (CPV)

4.2 ESTRUTURA DE CUSTOS

A) Peças vindas do Exterior

Todas as peças de origem externa têm seu preço de compra suportado por um contrato de compra entre a montadora e os fornecedores estrangeiros e qualquer mudança de preço que por ventura venha a ocorrer devem ser explicadas pelo departamento de compras onde a empresa possui um Controle de Gestão sobre compras que se responsabiliza por todas estas alterações bem como suas explicações. Os custos destas peças são baseados em um preço médio ponderado móvel de compra pago ao fornecedor considerando os devidos créditos de impostos

B) Peças compradas localmente

Todas as peças compradas no Brasil têm seus preços de compras suportados por um contrato de compra entre a montadora e os fornecedores locais e qualquer alteração de preço que por ventura venha a ocorrer devem também ser explicadas pelo departamento de compras, onde a empresa possui um Controle de Gestão sobre compras que se responsabiliza por todas estas alterações bem como suas explicações. Também têm seus custos baseados em um preço médio ponderado móvel de compra pago aos fornecedores com os devidos créditos de impostos.

C) Logística sobre peças locais

Todos os gastos com logística interna são acompanhados pelo Controle de Gestão Logística que é ligado à direção Financeira e também tem seus preços de compra amparados por um contrato de compras entre a montadora e as empresas operadoras de logística e qualquer mudança de preço que por ventura venha a ocorrer devem ser explicadas por esta área.

D) Logística sobre peças vindas do exterior

Todos os gastos com logística externa são acompanhados pelo departamento de Controle de Gestão Logística que é ligado à direção Financeira e trabalha em conjunto com o fornecedor estrangeiro onde também têm seus preços de compra suportado por um contrato de compras entre a montadora e as empresas operadoras de logística e qualquer mudança de preço que por ventura venha a ocorrer devem ser explicadas por esta área.

E) Mão-de-obra direta

Todas os custos com mão-de-obra direta e também os impostos incidentes sobre estes custos são acompanhados pelo Controle de Gestão Industrial que é ligado à direção Financeira e trabalha em conjunto o Departamento de Recursos Humanos para fazer a gestão destes custos bem como o acompanhamento e as explicações sobre as variações entre o orçamento e o realizado. A distribuição destes custos são feitos através do número de horas de cada operador envolvido no processo de montagem do veículo e vai variar de acordo com o tipo de veículo produzido.

F) Depreciação / Amortização

Todas os custos com Depreciação e Amortização sobre bens móveis e imóveis são acompanhados pelo Controle de Gestão Investimento que é ligado à direção Financeira e este tem ligação praticamente com toda a empresa e fazem a gestão destes custos bem como o acompanhamento e as explicações sobre as variações entre os custos orçados e custos realizados. Estes valores são distribuídos em função do número de horas utilizadas no mês para produção de um determinado veículo

G) Imposto de Importação sobre peças vindas do Exterior

Estes Impostos são incidentes sobre as compras de peças vindas de outros países com exceção do Mercosul e tem sua gestão feita pela Direção Financeira através do departamento de Exportação e Importação onde são avaliadas e explicadas todas as variações entre o orçamento e o realizado. Estes impostos têm suas alíquotas definidas através da TEC (Tarifa Externa Comum) conforme sua classificação fiscal.

H) Logística de Distribuição

Estes custos estão relacionados à logística desde o final da linha de montagem até o pátio das concessionárias (Frete até a concessionária, seguro sobre frete, documentação de exportação, preparação dos veículos para entrega ao cliente, etc...), são controlados e explicados pelo Controle de Gestão Logística que é ligado á Direção Financeira;

I) Garantia

São custos relacionados ao período em que os veículos estão cobertos pela garantia de fábrica, ou seja qualquer problema que esteja ligado à fabricação do veículo a Montadora deve se responsabilizar por eventuais problemas que venham a ocorrer. Estes custos são controlados e explicados pelo Controle de Gestão de Qualidade que é ligado à Direção de Qualidade e fornecem informações à direção Financeira; Os gastos com garantia são distribuídos para cada modelo de veículo conforme os incidentes de garantia ocorridos em um determinado período de tempo e possuem um valor unitário baseado no preço das peças de reposição utilizadas no processo de garantia.

J) Custos de Engenharia

São custos relacionados ao projeto e acompanhamento da vida do veículo desde que começa a ser produzido até a sua parada de fabricação ou substituição por um novo projeto. São controlados e explicados pelo Controle de Gestão Engenharia que é ligado à Direção Financeira. Estes custos são distribuídos para cada modelo de veículo com base no número de horas utilizadas pela engenharia em um determinado projeto, melhoria ou acompanhamento da vida do veículo.;

K) Provisões

São gastos relacionados à peças fim de série que não serão mais utilizadas na linha de montagem de um determinado veículo e deverão ser destruídas. Estes gastos são controlados e explicados a cada mês pelo Controle de Gestão Industrial que é ligado à Direção Financeira. A distribuição destes gastos para cada veículo são feitos através da divisão do valor total do gasto pelos volumes de venda de cada veículo.

L) Outros Custos Industriais

São gastos relacionados à produção, mas que não foram contemplados no custo de produção dos veículos até o final da linha de montagem, pois tratam-se de gastos com informática, salários de funcionários expatriados ligados à produção, etc..., estes gastos devem ser controlados e explicados pelo Controle de Gestão Industrial a cada mês e sua distribuição também é feita através da divisão dos valores totais dos gastos pelos volumes de venda de cada veículo.

M) CPMF (Contribuição Provisória sobre movimentações financeiras)

Estes gastos referem-se a 0,38% sobre todas as movimentações financeiras da empresa que de forma direta ou indireta estão ligados ao custo de venda. Estes gastos devem ser controlados pelo departamento de tesouraria que é ligado à Direção Financeira a cada mês. A distribuição para cada veículo é feita através da aplicação de um percentual resultante do valor total do preço de venda de cada modelo de veículo em relação ao total geral das vendas de todos veículos e dividido pelo total de veículos vendidos a cada mês.

N) Royalties

São custos relacionados ao uso da marca e tecnologia, estão ligados a cada modelo de veículo. São calculados através de um percentual sobre o preço de venda de cada veículo no mercado local bem como veículos destinados à exportação. Os valores unitários são calculados através da divisão do total com gastos com royalties pelo volume de venda dos veículos que estão sujeitos a este gasto.

4.3 ANÁLISES DE EFEITOS SOBRE AS VARIAÇÕES DE CUSTOS

A) Análise do Efeito Paridade:

Se na composição do orçamento para o mês de janeiro temos uma paridade do dólar previsto em relação ao real no valor de R\$ 2,00 e temos um veículo com custo total de produção de R\$ 20.000,00 onde temos um percentual de 20% no total de peças sujeitas às variações cambiais, teremos um total de peças importadas no valor de R\$ 4.000,00 previsto no orçamento, caso tenhamos uma baixa na paridade em relação ao real de R\$ 2,00 para R\$ 1,95 e o preço das peças não mudaram teremos um ganho de R\$ 100,00 conforme segue:

$$\text{R\$ } 4.000,00 / 2,00 = \text{USD } 2.000,00;$$

$$\text{USD } 2.000,00 * 1,95 = \text{R\$ } 3.900,00$$

$$\text{R\$ } 4.000,00 - 3.900,00 = \text{R\$ } 100,00$$

$$\text{R\$ } 100,00 \times 1950 \text{ veículos} = \text{R\$ } 195.000,00$$

B) Análise do Efeito Estoque:

Esta variação consiste em identificar os valores de produção de veículos vendidos em um determinado mês, mas com produção em meses anteriores com valores diferentes do mês em análise, esta diferença será tratada como efeito estoque conforme cálculo abaixo:

Custo de Produção de Dezembro 2006 = R\$ 20.100,00

Custo de Produção de Janeiro 2007 = R\$ 20.000,00

Considerando 1950 veículos vendidos durante o mês de janeiro 2007 teremos um efeito estoque positivo de R\$ 195.000,00 conforme calculo a seguir:

Custo de Dezembro 2006 R\$ 20.100,00 – 20.000,00 = 100,00 x 1950
veículos = 195.000,00

Total do efeito estoque = R\$ 195.000,00

C) Análise do Efeito Mix versões:

Este efeito consiste em identificar as diversas versões de veículos vendidos no realizado em comparação às versões previstas no Orçamento, pois se temos previsão de vender um veículo com ar condicionado e no realizado vendemos sem este opcional, teremos uma diferença que é tratada como efeito mix, ou seja teremos um custo menor em relação à previsão no orçamento.

D) Análise do Efeito Volume:

Este efeito consiste em isolar o efeito de baixa ou aumento nas vendas de veículos, pois se temos uma previsão no orçamento de vender 2.000 veículos a um custo de R\$ 20.000,00, por exemplo, e no realizado tivemos um total de 1.950 veículos teremos um efeito volume positivo a ser isolado de R\$ 1.000.000,00, pois deixamos de ter este custo no realizado.

E) Análise de Efeito Performance:

Os valores de performance são exatamente o que a empresa ganhou ou perdeu em relação ao orçamento. Estes valores são calculados com base nas comparações entre os valores do realizado e do orçamento e retirados os efeitos acima explicados (Efeito volume, Efeito mix e Efeito estoque).

A seguir temos um quadro comparativo entre orçamento e realizado onde podemos identificar os diversos efeitos a serem isolados e assim chegar ao efeito performance:

QUADRO 1 – COMPARATIVO ENTRE ORÇADO E REALIZADO

JANEIRO/2007	ORÇAMENTO	REALIZADO	DIFERENÇA	UNIT.BUDG	UNIT.REAL
VOLUME TOTAL DE VENDAS	2000	1950	(50)		
PEÇAS EXTERIOR	(4.000.000,0)	(3.981.900,0)	18.100,0	(2.000,0)	(2.042,0)
PEÇAS LOCAIS	(24.000.000,0)	(23.891.400,0)	108.600,0	(12.000,0)	(12.252,0)
LOG.LOCAL	(800.000,0)	(796.380,0)	3.620,0	(400,0)	(408,4)
LOG.EXTERIOR	(2.400.000,0)	(2.389.140,0)	10.860,0	(1.200,0)	(1.225,2)
MOD	(800.000,0)	(796.380,0)	3.620,0	(400,0)	(408,4)
DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO	(2.000.000,0)	(1.990.950,0)	9.050,0	(1.000,0)	(1.021,0)
LOG DE DISTRIB.	(1.600.000,0)	(1.592.760,0)	7.240,0	(800,0)	(816,8)
GARANTIA	(1.600.000,0)	(1.592.760,0)	7.240,0	(800,0)	(816,8)
CUSTOS DE ENGENHARIA	(400.000,0)	(398.190,0)	1.810,0	(200,0)	(204,2)
PROVISÕES	(1.200.000,0)	(1.194.570,0)	5.430,0	(600,0)	(612,6)
OUTRAS DESPESAS INDUSTRIAIS	(1.200.000,0)	(1.194.570,0)	5.430,0	(600,0)	(612,6)
CPMF	(152.000,0)	(151.312,2)	687,8	(76,0)	(77,6)
ROYALTIES	(1.848.000,0)	(1.839.637,8)	8.362,2	(924,0)	(943,4)
TOTAL CUSTO DE VENDA	(40.000.000,0)	(39.819.000,0)	181.000,0	(20.000,0)	(20.420,0)

JANEIRO/2007	EFEITO VOL.	EFEITO ESTOQUE	EFEITO MIX	EFEITO PERFORMANCE
VOLUME TOTAL DE VENDAS				
PEÇAS EXTERIOR	100.000,0	19.500,0	(10.000,0)	(91.400,00)
PEÇAS LOCAIS	600.000,0	117.000,0	(60.000,0)	(548.400,00)
LOG.LOCAL	20.000,0	3.900,0	(2.000,0)	(18.280,00)
LOG.EXTERIOR	60.000,0	11.700,0	(6.000,0)	(54.840,00)
MOD	20.000,0	3.900,0	(2.000,0)	(18.280,00)
DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO	50.000,0	9.750,0	(5.000,0)	(45.700,00)
LOG DE DISTRIB.	40.000,0			(32.760,00)
GARANTIA	40.000,0			(32.760,00)
CUSTOS DE ENGENHARIA	10.000,0			(8.190,00)
PROVISÕES	30.000,0			(24.570,00)
OUTRAS DESPESAS INDUSTRIAIS	30.000,0			(24.570,00)
CPMF	3.800,0			(3.112,20)
ROYALTIES	46.200,0			(37.837,80)
TOTAL CUSTO DE VENDA	1.000.000,0	165.750,0	(85.000,0)	(899.750,00)

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O quadro anterior evidencia a importância das comparações entre os custos orçados e custos reais no resultado da empresa, pois podemos visualizar a performance real em termos de custos de um determinado veículo em um determinado período de tempo, sendo que neste exemplo a empresa obteve um resultado negativo unitário de R\$ 461,41 (R\$ 899.750,00 / 1.950Veículos) em relação aos valores previstos no orçamento para este modelo de veículo o que significa uma performance abaixo do desejado e previsto no orçamento.

Com base na performance de cada veículo analisado cada área envolvida no processo (Área Comercial,, Área Industrial, etc...) deverá formular um plano de ação para corrigir os desvios verificados o mais rápido possível e em seguida tomar as decisões cabíveis.

5 CONCLUSÃO

Cada vez mais as sociedades precisam se organizar para obter um controle efetivo sobre os custos de venda sejam elas pequenas, médias ou grandes empresas. Verifica-se que cada vez mais o mercado de atuação das indústrias automotivas tornam-se mais competitivo, a contabilidade e o controle de custos, até então pouco valorizados, começam ter importância relevante dentro do contexto empresarial.

Com a estabilidade da moeda, a administração precisou voltar-se e olhar para sua estrutura de custos, porque agora esta é a principal área de planejamento das empresas. Sem uma estrutura de custos enxuta e bem planejada as empresas não conseguem competir no mercado internacional.

E na busca de redução de custos muitas empresas chegam até a mudar de domicílio, na busca de incentivos fiscais, mão-de-obra e matérias-primas mais baratas. Por isto, a ferramenta de análise de custos tem um mercado amplo e ainda pouco explorado.

Toda a empresa tem como objetivo, aumentar os seus lucros para que possa continuar no mercado. Essas empresas devem implantar uma gestão de estoques, a fim de contribuir para a maximização de sua rentabilidade de capital. A aplicação correta e segura da Administração de Custos, oferecerá condições favoráveis para que não ocorram interrupções no processo de produção. Permitindo também, o perfeito andamento das demais áreas envolvidas nos processos, evitando conflitos interdepartamentais.

No estudo de caso exposto na indústria automotiva pudemos visualizar uma perda unitária em relação à previsão orçamentária e estas análises vão de encontro às necessidades da empresa em controlar e atingir a margem operacional prevista para o orçamento de 2007.

Com base nas análises efetuadas a cada modelo de veículo vendido, as áreas envolvidas no processo de custo de venda poderão visualizar o resultado operacional no realizado e comparar com a margem pré-definida no orçamento e com base nestas informações deverão tomar as ações necessárias para corrigir os desvios encontrados, pois como o preço de venda é definido pelo mercado só resta para a montadora ter um controle efetivo sobre os custos de venda.

REFERÊNCIAS

- ANSARI, S. L. et al, **Target Costing**, Chicago: Irwin Professional Publishing, 1997.
- BACKER, M., JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora McGRAW-HILL DO BRASIL LTDA., 1973.
- BERTI, A. **Custos: uma Estratégia de Gestão**. São Paulo: Ícone Editora, 2002.
- BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos e resultado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 311 e 357.
- COGAN, S. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira, 1999, 157
- CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DIAS, M. A. P. **Administração de custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- HRONEC, S. M., ANDERSEN, A. & Co., **Sinais Vitais**. São Paulo: Makron Books, 1994, 240 p.
- LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**, São Paulo, Editora Atlas S/A, 3 Edição, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo Atlas 1996.
- MARTINS, D. S. **Custeio por atividades: Activity Based Costing**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, L. E. **Contabilidade de Custos**: um enfoque prático. Porto Alegre: Ortiz, 1994.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2002.

NAKAGAWA, M. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, J. M. **Custos**: Planejamento, Controle e Gestão na Economia Globalizada. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, J. **Análise de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA JR, J. B. **Custos**: ferramentas de gestão. São Paulo: IBRACON, 2000.

VICECONTI, P; NEVES, S. das. **Contabilidade de Custos**: um enfoque direto e objetivo. 4.ed. São Paulo: Frase, 1997.