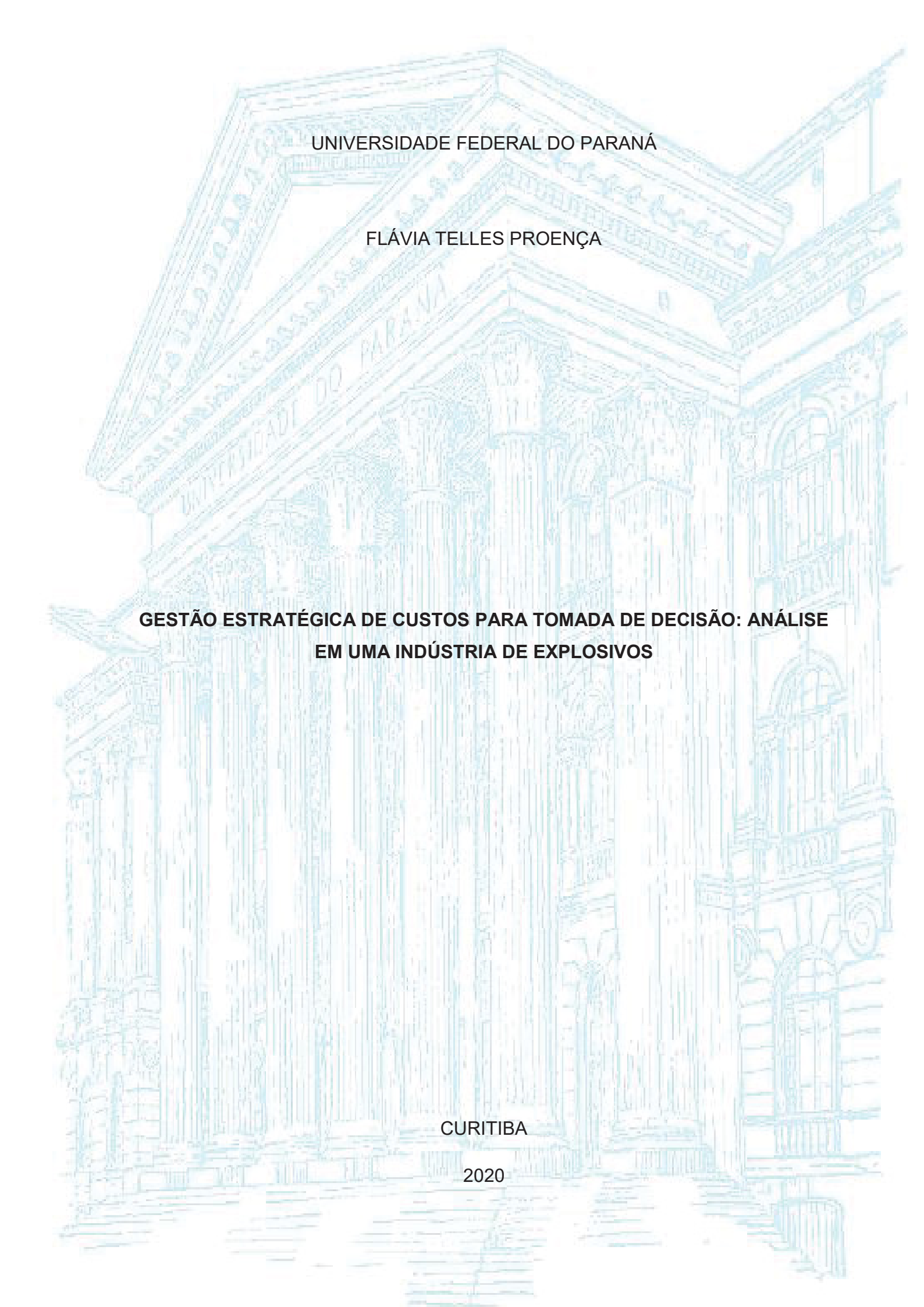




UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FLÁVIA TELLES PROENÇA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: ANÁLISE
EM UMA INDÚSTRIA DE EXPLOSIVOS**

CURITIBA

2020

FLÁVIA TELLES PROENÇA

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: ANALISE
EM UMA INDUSTRIA DE EXPLOSIVOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de MBA em Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Henrique Portulhak

CURITIBA

2020

*Ào meu esposo, companheiro em todos os momentos.
Obrigado pelo carinho, apoio e paciência ao longo desta caminhada.
Obrigado por estar ao meu lado durante mais esta conquista.*

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo demonstrar as vantagens que uma empresa adquire ao adotar os conceitos da gestão estratégica de custos. Através desta abordagem, demonstrar os métodos de custeio e fornecer bases apropriadas para a tomada de decisão, desta forma busca-se entender como os custos se comportam dentro dessa empresa, mostrando quais são os seus impactos diante de uma situação real entre o cálculo de custo variável e por absorção. Com essa análise conclui-se que a gestão de custos, se bem aplicada, tem influência direta na tomada de decisão da organização, onde o modelo de gestão estratégica de custos adotado pela empresa possui importância fundamental em seu desempenho em termos de lucratividade. O estudo caracteriza-se como sendo descritivo e o procedimento é um estudo de caso, onde demonstra alguns conceitos como a base teórica do método de custeio variável e por absorção e a aplicação real dos métodos de custos e análise das margens de segurança e o ponto de equilíbrio da empresa em estudo. Diante dos resultados obtidos com a pesquisa, percebe-se que com a gestão estratégica de custos adequada é um dos fatores para o bom controle da empresa.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos; Métodos de custeio; Indústria de explosivos.

ABSTRACT

This work aims to demonstrate the advantages that a company acquires when adopting the concepts of strategic cost management. Through this approach, demonstrate costing methods and provide appropriate bases for decision making, in this way we seek to understand how costs behave within this company, showing what are their impacts in the face of a real situation between variable cost calculation and by absorption. With this analysis it is concluded that cost management, if well applied, has a direct influence on the organization's decision making, where the strategic cost management model adopted by the company has fundamental importance in its performance in terms of profitability. The study is characterized as being descriptive and the procedure is a case study, where it demonstrates some concepts such as the theoretical basis of the variable and absorption costing method and the actual application of cost methods and analysis of safety margins and the point balance of the company under study. Given the results obtained with the research, it is clear that with the proper strategic cost management it is one of the factors for the good control of the company.

Keywords: Strategic cost management; Costing methods; Explosives industry.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 – CONTABILIDADE DE CUSTOS VS GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	18
FIGURA 1 – CUSTEIO POR ABSORÇÃO	19

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 – CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO	28
TABELA 02 – CUSTO INDIRETOS DE FABRICAÇÃO	28
TABELA 03 – CRITÉRIOS DE RATEIOS	29
TABELA 04 – CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO	30
TABELA 05 – CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	30
TABELA 06 – RECEITA DE VENDAS	30
TABELA 07 – RESULTADO BRUTO	31
TABELA 08 – RESULTADO BRUTO UNITÁRIO	31
TABELA 09 – CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO – MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL	31
TABELA 10 – CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL.....	32
TABELA 11 – CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL.....	32
TABELA 12 – RECEITA DE VENDAS - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL	32
TABELA 13 – RESULTADO BRUTO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL	33
TABELA 14 – RESULTADO BRUTO UNITÁRIO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL	33
TABELA 15 – RESULTADO LIQUIDO UNITÁRIO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL.....	33
TABELA 16 – PONTO DE EQUILIBRIO E MARGEM DE SEGURANÇA	34

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2	OBJETIVOS	11
1.2.1	Objetivo Geral	11
1.2.2	Objetivos Específicos	11
1.3	JUSTIFICATIVAS	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	14
2.1.1	Conceitos Básicos em Contabilidade de Custos	15
2.2	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	15
2.2.1	Custo Direto	15
2.2.2	Custo Indireto	16
2.2.3	Diferenças entre o Custo Direto e Indireto	16
2.2.4	Custos Fixos e Variáveis e as suas diferenças	17
2.3	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	17
2.3.1	Métodos de Custeio	19
2.3.1.1	Custeio por Absorção	19
2.3.1.2	Custeio Variável	21
2.3.1.3	Tributos no Custo de Produtos	21
2.3.2	Ferramentas de Gestão de Custos	23
3	METODOLOGIA	23
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	24
3.2	TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	24
3.3	TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA	25
3.4	ESTRATÉGIAS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS	26
4	ESTUDO DE CASO	27
4.1	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA	27

4.2	SISTEMA DE CUSTOS.....	27
4.2.1	Custeio atual por absorção	27
4.2.2	Custeio Variável.....	31
4.2.3	Discussão	34
5	CONCLUSÃO	36
	REFERÊNCIAS.....	38
	APÊNDICE A	40

1 INTRODUÇÃO

Para Martins (2003, p.16):

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial; não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si. (MARTINS, 2003, p. 16).

Leone (2007) afirma que a contabilidade de custos tem como função a coleta e o fornecimento das informações que são necessárias na tomada de decisão, desde as relacionadas com as simples operações da empresa até as estratégicas, podendo ainda ser útil para formular as políticas da organização.

A gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa: é preciso acompanhar todos os gastos; precisa conhecer e acompanhar todas as atividades; analisá-las quanto a sua utilidade e valor; acompanhar as efetivas consequências das novas tecnologias feitas ou dos novos investimentos realizados, além de verificar o desempenho de novos produtos e outras tarefas mais tradicionais. A gestão estratégica de custos busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final (MARTINS, 2003).

O presente trabalho demonstrará as formas de alocação de custos para verificar a efetividade de ações continuas no desenvolvimento para tomada de decisões, com pesquisas e análises, as quais possibilitarão a montagem e o desenvolvimento dentro uma indústria de explosivos voltada para os segmentos de construção civil, pedreiras e mineração.

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Segundo Martins (2003, p. 15), “devido ao crescimento das empresas, com o consequente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas, passou a

contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial”.

De acordo com Porter (1992), a análise das informações relacionadas a custos são primordiais nas estratégias de competição para as empresas, partindo do princípio que o diferencial competitivo é custo, o que exige cuidado especial na elaboração de processos, melhorias e otimização, bem como a análise de desempenho da organização.

Já Leone (2007) considera a gestão de custos apropriada na medida em que seu objetivo representa a maximização de lucros e, considera-se eficaz quando conquista a liderança natural em custos. A organização torna-se competitiva e fortalecida perante seus concorrentes, podendo ampliar sua área de atuação no mercado.

Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos). Assim, a Contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento de Custos, com base nesse enfoque (MARTINS, 2003).

Sendo assim, propõe-se neste trabalho a seguinte questão de pesquisa: **de que forma as ferramentas de gestão de custos podem ser aplicadas no processo de tomada de decisão de uma empresa de explosivos?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é avaliar de que forma a gestão de custos pode ser utilizada como ferramenta para a maximização dos lucros e apoio no processo de tomada de decisão de uma empresa de explosivos.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a. Conceituar custo, despesa, investimento, gasto, desembolso;
- b. Descrever porque deve analisar os custos dentro da empresa;
- c. Identificar e classificar os custos envolvidos no processo de fabricação dos produtos em uma indústria de explosivos;
- d. Verificar, com base em um caso prático, o impacto dos rateios na identificação dos custos por produto;
- e. Calcular os custos envolvidos no processo de fabricação do produto, de maneira que se obtenha o custo unitário de produção.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Considerando a complexidade do cenário econômico atual, torna-se necessário que as organizações busquem ferramentas para auxiliá-las a tomar a melhor decisão possível. Neste sentido, pesquisadores complementam que:

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamento das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo, tem sido, entre outras, algumas das razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenha aumentado a importância dentro do processo de condução dos negócios. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p. 26).

A cada ano a exigência do mercado vem crescendo, e junto a isso a competitividade entre as empresas. Por isso uma gestão de custos adequada afeta e muito nesse cenário, onde os custos industriais por sofrerem grandes alterações são grandes impactantes na lucratividade da empresa (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Perez (1999, p. 210), complementa esta ideia afirmando que:

"Para alcançar êxito, as empresas precisam direcionar seus esforços para satisfazer seus clientes de forma completa. Nesse cenário, destacam-se as empresas que aplicam a Filosofia de excelência empresarial e são consideradas Manufatura de classe mundial. Para tanto, é necessário que possuam quatro dimensões competitivas, como segue: Preço, Qualidade, Confiabilidade e Flexibilidade". (PEREZ, 1999, p. 210).

A empresa necessita gerenciar seus recursos de forma a organizá-los, a fim de gerar lucro e ser bem-sucedida. Uns dos fatores para essa realização é a adequada gestão de custos, que auxilia no controle e tomada de decisão. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Segundo Nakagawa (1994, p. 17), "A competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência. Esta capacidade competitiva empresarial é condicionada por um amplo conjunto de fatores internos e externos a empresa".

Para Martins (2003) a empresa deve conhecer seus custos, sendo que os originados no próprio departamento são os custos primários dele e os recebidos por rateio de outros departamentos são chamados secundários. Todos os custos indiretos devem ser apropriados na produção de alguma forma e a empresa deve saber a maneira de alocá-los da melhor forma possível para poder ter um custo mais realista.

Para as análises de custos, a empresa deve verificar qual a melhor forma, onde se tem o custeio variável que tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, e o custeio por absorção que é atualmente aceito pelos princípios contábeis, onde se absorve todas as despesas relacionadas à produção do período. Mas a empresa deve analisar essa não aceitação do custeio variável, pois não impede que o utilize para efeito interno de análises e de tomada de decisão. (MARTINS, 2003).

Além de sua contribuição para os processos decisórios da empresa, esta pesquisa científica é de interesse pessoal e profissional da autora do documento, onde possibilitará a integração dos conhecimentos adquiridos no decorrer da pesquisa com sua atual atividade empregatícia.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Segundo Fabretti (2009, p. 7), "contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade".

Para Leone e Leone (2007, p.15), a contabilidade de custos é:

Uma atividade que produz informações de custos para alguém que tem, por função, a gestão dessas informações. Como resultado, temos a gestão de custos, que pode ser operacional, decisória, estratégica, analítica, controladora ou tantos outros qualificativos, dependendo das necessidades de quem solicitou a preparação das informações. (LEONE; LEONE, 2007, p. 15).

A contabilidade de custos é essencial para as empresas junto a sua gerencia, onde tem a função de gerar informações que serviram para a tomada de decisão e planejamento e controle das operações. A contabilidade de custos deve abrir seus custos de produção, que nada mais é, do que o valor de bens e serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços, com gastos totais diretos, indiretos e mão de obra para uma melhor análise.

Segundo Crepaldi (2010, p. 353), "um bom sistema de custos deve constituir-se em prioridade de qualquer administração, ter instrumentos que auxiliem nos controles e nas tomadas de decisões".

Além dos custos serem essências para a formação de preço conforme Bruni (2010, p, 241):

A formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais. A definição equivocada do preço pode arruinar um negócio. Embora discussões e dúvidas permaneçam sobre o fato de ser arte ou ciência, existe a certeza de que, sob a óptica da empresa, o preço deve ser superior aos custos plenos incorridos, aí incluindo os tributos. (BRUNI, 2010, p. 241).

Assim a precificação dos produtos de uma empresa é de extrema importância, e um dos principais pontos de partida para essa precificação pode ser os custos dos produtos, onde nesse deve estar composto por todos os valores envolvidos na sua fabricação. Para Barbosa (2010, p. 50), "a única forma de garantir rentabilidade na precificação é por meio da prática de preços que sejam superiores aos custos".

2.1.1 Conceitos Básicos em Contabilidade de Custos

- ✓ Gasto – Segundo Martins (2003, p. 17), “é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.
- ✓ Custo – De acordo com Neves e Viceconti (2010, p.16), “é gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção”.
- ✓ Investimento – Conforme Martins (2003, p.17), “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s)”.
- ✓ Despesa – Para Neves e Viceconti (2010, p.16), “despesa é o gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas. Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.
- ✓ Desembolso – Segundo Martins (2003, p.17), “é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.
- ✓ Perdas – Afirma Neves e Viceconti (2010, p.17) que “são um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa”.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

2.2.1 Custo Direto

Para Padoveze (2000, p. 236), "custos Diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para um seguimento particular sob consideração". Já para Crepaldi, (2010, p. 39), “são os custos que podemos apropriar diretamente aos produtos e variam com a quantidade produzida. Sem ele o produto não existiria”.

Alguns exemplos de custos diretos:

- ✓ Matéria-prima – normalmente, a empresa sabe qual a quantidade exata que está sendo utilizada para a produção de uma unidade do produto;

- ✓ Mão-de-obra direta – trata-se dos custos com os trabalhadores utilizados diretamente na produção. Sabendo-se quanto tempo cada um trabalhou no produto e o valor da mão-de-obra, é possível apropriá-la diretamente ao produto;
- ✓ Material de embalagem;
- ✓ Depreciação de equipamento quando é utilizado para produzir apenas um tipo de produto;
- ✓ Material secundário – não é o componente básico na concepção do produto, mas é perfeitamente identificável ao produto. (MARTINS, 2003).

2.2.2 Custo Indireto

Para Crepaldi, (2010, p. 92), custo indireto “são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateios para fazer a apropriação. É todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo”.

Ainda segundo Alonso (1999, p. 56), “é a parcela do custo total que não pode ser identificada diretamente no processo específico, ainda que seja essencial para o mesmo, dependendo, portanto, de critérios de rateio”.

Todos os custos que são apropriados ao produto através de rateios ou estimativas devem ser considerados como custos indiretos. Assim, dentro dos custos indiretos podem constar custos diretos, porém pela dificuldade de sua apropriação, devem ser considerados como indiretos. (MARTINS, 2003).

2.2.3 Diferenças entre o Custo Direto e Indireto

Martins (2000, p. 56) explica esta diferença como “diretos e indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: Os primeiros são fáceis, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como base de rateio, estimativas, e etc.”.

Já segundo Padoveze (2000, p. 236), “os custos são classificados como diretos ou indiretos. Contudo, esses termos não terão nenhum significado, a menos que o

primeiro se identifique com alguma atividade operacional ou segmento da organização para a qual os custos possam ser relacionados".

2.2.4 Custos Fixos e Variáveis e as suas diferenças

Custos fixos segundo Martins, (2003, p.33) "são aqueles que continuam fixos (ocorrem) independentemente do volume de produção (produção e vendas), dentro de um intervalo de tempo". Para Padoveze (2000, p. 237) "Apesar de serem conceitualmente fixos, tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção, e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos".

Já os custos variáveis segundo Martins (2003, p.33), "são aqueles cujo comportamento e valores estão diretamente relacionados ao volume de produção e de vendas".

Pode-se dizer que os custos fixos e variáveis são com base no valor total e o volume de atividade. Por exemplo, as matérias primas consumidas na produção, em um mês de maior produtividade, o seu consumo é maior e, conseqüentemente, o valor da matéria prima no produto final também será maior, sendo assim um custo variável. Já o aluguel da fábrica sendo a produção maior ou menor no mês, o seu valor será o mesmo, tornando-se assim um custo fixo. (MARTINS, 2003).

2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos é a integração entre a gestão de custos e o processo de gestão da empresa toda. (MARTINS, 2003). Para Leone e Leone (2007, p. 19), gestão de custos pode ser conceituada como a que "produz informações para usuários internos. Especificamente, a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto custa), planejamento, controle e tomada de decisão".

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

Shank e Govindarajan (1997, p. 4) ainda relacionam alguns paradigmas entre a contabilidade de custos e a gestão estratégica de custos, conforme apresentado no Quadro 1.

QUADRO 1 – CONTABILIDADE DE CUSTOS VS GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

	Contabilidade de Custos	Gestão Estratégica de Custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	Em termos de produtos, clientes e funções.	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte.
	Com um grande enfoque interno.	Com um grande foco externo.
	O valor agregado é um conceito-chave.	O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito.
Qual é o objetivo da análise de custos?	Três objetivos aplicam-se, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas.	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda, dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto.
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus e custo misto.	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de determinantes de custos estruturais e determinantes de custos de execução.

Fonte: Shank e Govindarajan (1997, p. 31).

A gestão estratégica de custos, como é possível depreender a partir do Quadro 1, é uma ferramenta que busca informações ampliando sua visão no mercado junto com as decisões estratégicas da empresa, ao passo que a contabilidade de custos tem seu foco no ambiente interno da organização.

Schier (2006, p. 21) aponta os principais objetivos da gestão de custos:

- Apurar os custos dos produtos e dos departamentos;
- Atender às exigências contábeis;

- Atender às exigências fiscais;
- Controlar os custos de produção;
- Melhorar os processos e eliminar os desperdícios;
- Auxiliar na tomada de decisões gerenciais;
- Otimizar os resultados.

Os princípios básicos da contabilidade de custos vão além de controlar os custos de cada bem ou serviço. O contador de custos deve ter uma visão estratégica, tendo um papel mais amplo, em que deve acompanhar todos os gastos da empresa, precisando conhecer todas as atividades e analisando-as quanto sua utilidade e valor, acompanhar as tecnologias feitas, os novos investimentos realizados, além de verificar o desempenho de novos produtos. Precisa, portanto, conhecer os planos estratégicos da empresa, sendo também é papel do gestor de custos prevenir, evitar, reduzir, eliminar ou otimizar os custos e despesas (MARTINS, 2003).

2.3.1 Métodos de Custeio

Segundo Santos (1999, p.66) “método de custeio é o critério utilizado por uma unidade para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades”.

Existe dois métodos de custeio: variável e por absorção. Os métodos de custeio é a forma que a empresa pode agregar seus custos ao preço final do produto. (MARTINS, 2003).

2.3.1.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção consiste em apropriar todos os custos fixos ou variáveis a produção do período, excluindo despesas não ligadas à produção. (MARTINS, 2003). A Figura 1 expõe esse processo de apropriação.

FIGURA 1 – CUSTEIO POR ABSORÇÃO

2.3.1.2 Custeio Variável

Crepaldi (2010, p. 232) menciona que o custeio variável, também conhecido como custeio direto ou custeio marginal, “é um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos”.

O método de custeio variável apropriado ao produto apenas os custos variáveis do período, enquanto os custos fixos são reconhecidos como despesa. Esse método é usado para nível gerencial, pois, de acordo com os princípios contábeis, esse método não é aceito para balanços e demonstrações do resultado, onde o princípio da competência não está sendo usado, ou seja, se há um montante de despesas relacionadas à produção, essas devem ser absorvidas à produção do período, porém essa produção pode não ser vendida dentro do período vigente, assim ficando para o próximo mês, de tal forma que a empresa ao optar pelo método variável terá os valores dessas despesas reconhecidos dentro do mês e a produção vendida apenas no mês seguinte, gerando assim diferença entre custo e receita (MARTINS, 2003).

2.3.1.3 Tributos no Custo de Produtos

A empresa necessita conhecer todos seus custos para que possa determinar seu preço de venda e, para isso, precisa verificar sua carga tributária para análise de uma redução de custos, podendo ter um menor preço de venda, afetando diretamente nos resultados da empresa e em sua posição no mercado (MARTINS, 2003).

Segundo Martins (2003, p. 15), “O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”.

Para essa análise de redução, deve-se conhecer os tributos incidentes nos custos e nos preços, como IPI, ICMS, PIS/COFINS entre outros. Abaixo seguem algumas descrições:

O IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados, incide sobre os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Ele está previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal e é regulado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, onde diz:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. (BRASIL, 2010).

ICMS é a sigla de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/1997, 99/1999, 102/2000 e 114/2002, o ICMS é um tributo estadual tem alíquotas diferenciadas, que variam de 7% a 18%. Cada estado define o percentual de ICMS que a empresa deverá recolher, assim as empresas devem se aprofundar em cada legislação para verificar as possibilidades de isenções. (BRASIL, 1996).

Quanto ao PIS e à COFINS, as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabeleceram a possibilidade de o contribuinte descontar créditos na apuração das contribuições para o PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e COFINS – Contribuição Financeira para a Seguridade Social. Esses impostos podem ser créditos para as empresas desde que as despesas com bens ou serviços, sejam utilizados como insumos na prestação de serviço ou na produção de produtos destinados a venda conforme o art. 3, da Lei 10.883 (BRASIL, 2002).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (BRASIL, 2002).

A redução da carga tributária no custo de produção ajuda a empresa a ser competitiva no mercado, assim a empresa deve se atentar a todos os créditos de impostos que podem incidir em seus insumos para produção, que compreendem os materiais necessários para incorporação ao produto final, tais como: Matérias-Primas; Materiais de Embalagem e Materiais Intermediários. Dependendo do regime tributário da empresa, estes pode ser creditável de tributos no custo, ou seja, podem ser

excluídos da base de custo o ICMS, IPI, PIS e COFINS, reduzindo os custos de aquisição e o custo final do produto. (BRASIL, 2002).

2.3.2 Ferramentas de Gestão de Custos

Segundo Martins (2003, p. 25), “nenhum sistema de custos, por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para determinar que uma empresa tenha total controle deles. Principalmente porque a fase mais importante do ciclo para essa finalidade é a tomada de decisão com respeito à correção dos desvios”.

A função do sistema de custos é o conhecimento do que ocorre, porém, esse conhecimento pode trazer problemas comportamentais dentro da empresa, já que as pessoas passam a ver o sistema de custos como uma forma de espionagem (MARTINS, 2003).

Algumas empresas adotam sistemas de custos repentinamente, acreditando que os resultados serão imediatos, porém não é assim que funciona, pois, o sistema sozinho não resolverá todos os problemas da empresa. É importante ressaltar que um sistema de custos é formado principalmente por pessoas, pois essas alimentam o sistema e o fazem funcionar. Esse processo se inicia no apontamento de produção que é feito por pessoas, ou seja, essas pessoas devem ser bem treinadas, pois é nesse início que pode ocorrer o insucesso do sistema de custos. Sendo assim, o primeiro passo para uma gestão de custos é o treinamento, onde assim se consegue uma melhoria de qualidade nas informações que deseja alcançar (MARTINS, 2003).

Quanto ao aspecto do custo-benefício, as informações nem sempre são úteis, porém sempre tem custos. Assim, a empresa sempre deve analisar a relação do custo-benefício da informação que deseja. A empresa deve analisar onde realmente deseja implantar o sistema, não adiantando implantar o sistema em todas as áreas sabendo que a informação que deseja se concentra em apenas uma linha de produção. Um sistema de gestão de custos é caro, pois consome tempo para as pessoas o alimentar com as informações, necessita de equipamentos e de tempo para a informação ser lida. Um sistema de custos deve, portanto, ser visto como um projeto dentro da empresa, sempre analisando sua viabilidade econômica. (MARTINS, 2003).

3 METODOLOGIA

Este capítulo tem a finalidade de apresentar a metodologia que será utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa.

Primeiramente, foi realizada a pesquisa bibliográfica para embasamento teórico, com o objetivo de agrupar a opinião dos autores mais consolidados no tema desta pesquisa. Em segundo lugar, esclarece-se que será elaborado um estudo de caso em uma indústria de explosivos localizada no Estado do Paraná, que atualmente é líder do seu segmento no Brasil, atuando em países da América do Sul e da América Central.

Sua linha de produtos é composta por acessórios e explosivos, divididos em 28 famílias de produtos diferenciados. O objetivo será analisar a gestão estratégica de custos como ferramenta para a maximização dos lucros e tomada de decisão nesta empresa.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Esse estudo é classificado quanto aos objetivos como descritivo, onde segundo Gil, (2002, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

3.2 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

A metodologia empregada é a técnica da pesquisa de estudo de caso, abordando coleta e análise de dados. Segundo Yin (2005, p. 21), “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é considerada documental e bibliográfica, onde documental segundo Rampazzo (2005, p. 51), tem por objetivo procurar “dados primários provenientes de órgãos que realizam observações, os dados primários podem ser encontrados em arquivos, fontes estatísticas e fontes escritas e não escritas”

Já na pesquisa bibliográfica visa-se todo um material referencial, como cita Cervo e Bervian (1983, p. 55):

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema (CERVO E BERVIAN, 1983, p. 55).

3.3 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à abordagem do problema a tipologia de pesquisa abordada será qualitativa e quantitativa. A pesquisa quantitativa, segundo Appolinário (2009, p. 155) é “a modalidade de pesquisa na qual variáveis pré-determinadas são mensuradas e expressas numericamente, os resultados são também analisados com o uso preponderante de métodos quantitativos”.

Já para Richardson (1999, p. 80):

Os estudos que empregam uma metodologia quantitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc. (RICHARDSON 1999, p. 80)

A pesquisa de mercado quantitativa procura levantar números nos mercados, por isso segue rigorosos critérios estatísticos: amostragem, margem de erro, estimativa, desvio padrão etc.

Já a pesquisa qualitativa segundo Richardson (1999, p. 80) destaca que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos e possibilitar, em maior profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (RICHARDSON 1999, p. 80)

Ainda de acordo com Richardson (1999, p. 79) “a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

3.4 ESTRATÉGIAS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados serão coletados na empresa objeto de estudo, de fonte real através de acesso parcial indireto aos controles da empresa, conforme autorização disponível no Apêndice desse trabalho (Apêndice A). As informações geradas para o estudo têm origem em relatórios internos e documentos contábeis de acesso restrito aos colaboradores da organização, como demonstrações contábeis, relatórios de custos de produção, razões contábeis, custo de produtos vendidos e por meio da observação e quantificação dos custos do processo de produção que serão computados e transformados em planilhas e relatórios, além de utilizar tabelas, gráficos e figuras ilustrativas, onde serão analisados para o resultado de como está a gestão estratégica da empresa em seus custos.

A análise dos dados quantificados trará o resultado do projeto que é o conhecimento dos custos dos produtos que a empresa produz. Com os cálculos tabulados, será elaborada uma comparação de comportamento entre o custeio por absorção e o custeio variável. Assim, buscando apresentar pela análise descritiva as divergências de resultado, considerando a criação de valor para a empresa.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A pesquisa teve como foco uma empresa do ramo de explosivos que atualmente é líder do seu segmento no Brasil, atuando em países da América do Sul e da América Central. Sua linha de produtos, como mencionado, é composta por acessórios e explosivos, divididos em 28 famílias de produtos diferenciados. Para o estudo em tela, serão abordadas as três principais famílias de produtos.

A empresa atua com diferenciais competitivos como assistência técnica ao cliente e distribuição, abrangendo quatro segmentos de mercado, Construção civil pesada, Pedreiras, Mineração e Distribuidores.

Seu faturamento mensal é de aproximadamente cinquenta milhões de reais e a empresa conta com aproximadamente mil e duzentos funcionários.

4.2 SISTEMA DE CUSTOS

4.2.1 Custeio atual por absorção

A empresa em estudo trabalha com o custeio por absorção, onde toda a despesa relacionada à produção é absorvida no custo unitário dos produtos.

A análise de custos é feita por “partes”, ou seja, o custo é aberto em Matéria prima (MP), Mão de obra (MO), Depreciação (DP) e Gastos gerais de fabricação (GGF), para analisar melhor os custos, cada área da empresa possui seu centro de custo específico e cada planta tem sua “família” específica vinculada a um centro de custo. Para a análise proposta foram selecionadas as três principais famílias de produtos.

A coleta de dados dos custos totais de produção representados na Tabela 1 estão expressos pelas contas de matéria-prima, mão de obra direta, depreciação e custos indiretos de fabricação.

A matéria prima de cada material é composta por uma lista técnica onde tem sua composição e quantidade consumida em cada volume de produção.

A mão de obra direta representativa do produto final compreende os registros de tempo dos colaboradores utilizados no processo produtivo. Através dos registros (apontamentos de horas) multiplica-se sobre o valor de custo hora funcionário, totalizando a mão de obra direta.

A depreciação é composta por todos os equipamentos vinculados ao centro de custo em questão, sendo calculada como depreciação mensal.

Os custos indiretos de fabricação são compostos pelos demais lançamentos nos centros de custos, valores abertos na Tabela 2.

TABELA 01 – CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO

Família	Matéria-Prima	Mão de obra direta	Depreciação	Custos indiretos de fabricação	Custo Total de Produção
Família 1	457.694,51	320.874,97	76.521,86	491.832,34	1.346.923,69
Família 2	1.594.300,80	288.900,34	50.587,72	422.524,23	2.356.313,08
Família 3	5.351.501,99	281.817,00	90.890,28	816.707,99	6.540.917,26
Total	7.403.497,30	891.592,31	217.999,86	1.731.064,56	10.244.154,03

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 2 estão representados os custos indiretos de fabricação abertos em mão de obra indireta. Esses valores para a empresa são conhecidos como valores relacionados as áreas de apoio como central de lançamentos, que faz os apontamentos de produção, planejamento e controle de produção (que faz o planejamento de produção mensal e abertura de ordens de produção), entre outros. Os valores relacionados à manutenção são compostos pelos valores de materiais consumidos para consertos e manutenções preventivas realizadas nas famílias em questão. Os valores relacionados a 'outros' são compostos por energia elétrica, telefone, internet etc.

TABELA 02 – CUSTO INDIRETOS DE FABRICAÇÃO

Gastos Gerais de Fabricação	Família 1	Família 2	Família 3
Mão de Obra indireta (Apoio)	404.861,27	284.001,22	585.050,06
Manutenção	80.471,00	130.162,20	138.029,00
Outros	6.500,07	8.360,81	93.628,93
Total	491.832,34	422.524,23	816.707,99

Fonte: O autor (2020).

Com relação aos valores de mão de obra indireta, a empresa opta por critérios de rateios na distribuição desses valores, onde cada rateio é executado mensalmente antes da apropriação de custos, conforme Tabela 3.

Existem vários critérios de rateios que podem ser adotados, como rateio com base em horas-maquina, rateio com base na mão de obra direta, rateio com base na matéria prima, rateio com base no custo direto total, na qual a empresa necessita analisar seus componentes e verificar qual o melhor critério para a composição de seus custos. (MARTINS, 2003).

TABELA 03 – CRITÉRIOS DE RATEIOS

Rateio	Critério
HSECQ CORPORATIVO	% fixo de acordo com orçamento de pessoas
SEGURANÇA DO TRABALHO	% fixo de acordo com orçamento de pessoas
MEIO AMBIENTE	% fixo de acordo com orçamento de pessoas
QUALIDADE	% fixo de acordo com orçamento de pessoas
SAUDE OCUPACIONAL	% fixo de acordo com orçamento de pessoas
LAVANDERIA	% fixo de acordo com orçamento de pessoas
MANUT. INDUSTRIAL	Apontamento de Ordem de Manutenção
LEAN SIX SIGMA	% Fixo (base volume de Produção 2019)
PLANEJ. CONTROLE DE PRODUÇÃO	% Fixo (base volume de Produção 2019)
CENTRAL DE LANÇAMENTO	% Fixo (base volume de Produção 2019)
GERENCIA INDUSTRIAL	% Fixo (base volume de Produção 2019)
ALMOXARIFADO RECEPCAO	% Fixo (base volume de Produção 2019)
CONTROLE DE QUALIDADE	% Fixo (base volume de Produção 2019)
SUPERVISOR CORDÉIS DETONANTES	% Variável conforme utilização do Mês
SUPERVISOR DETONADORES NÃO ELÉTRICOS	% Variável conforme utilização do Mês
SUPERVISOR BOOSTER E NITROPENTA	% Variável conforme utilização do Mês
SUPERVISOR EXPLOSIVOS	% Variável conforme utilização do Mês
FROTA E EQUIPAMENTOS	% Variável conforme utilização do Mês
CALIBRACAO	% Variável conforme utilização do Mês
CENTRAL VAPOR 1	% Variável conforme utilização do Mês
CENTRAL VAPOR 2	% Variável conforme utilização do Mês
ESTACAO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES	% Variável conforme utilização do Mês

Fonte: O autor (2020).

Em seguida, calcula-se o custo unitário de produção. Na Tabela 04 evidencia o volume de produção mensal e o custo unitário de produção por família.

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

TABELA 04 – CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO

Família	Quantidade Produzida	Custo Unit. Produção
Família 1	2.002.050	0,67
Família 2	805.779	2,92
Família 3	4.492.227	1,46

Fonte: O autor (2020).

Após o cálculo do custo unitário, determinou-se o custo dos produtos vendidos (CPV) (Tabela 5), em que se multiplicou a quantidade de unidades vendidas pelo custo unitário de produção do período.

TABELA 05 – CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

Família	Quantidade vendida	Custo produtos vendidos
Família 1	1.801.845	1.212.231,32
Família 2	725.201	2.120.681,78
Família 3	4.043.004	5.886.825,53
Total	6.570.050	9.219.738,63

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 06 está evidenciado o volume de vendas mensal e o preço de venda médio em reais por família.

TABELA 06 – RECEITA DE VENDAS

Família	Quantidade vendida	R\$ Preço de Vendas	R\$ Receita de Vendas
Família 1	1.621.661	1,86	3.016.288,53
Família 2	652.681	6,64	4.333.800,59
Família 3	3.638.704	3,18	11.571.078,31
Total	5.913.045,18	11,68	18.921.167,43

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 07 está evidenciado o resultado bruto com base no custeio por absorção. Para construção da demonstração de resultado, primeiramente apurou-se

a receita bruta de vendas do período, que é dada pela multiplicação da quantidade de unidades vendidas com o preço unitário de venda.

TABELA 07 – RESULTADO BRUTO

Demonstração do Resultado	\$
Receita Líquida de Vendas	18.921.167,43
(-) Custo dos Produtos Vendidos	9.219.738,63
(=) Resultado Bruto	9.701.428,80

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 08 está evidenciado o resultado bruto unitário com base no custeio por absorção.

TABELA 08 – RESULTADO BRUTO UNITÁRIO

Família	Receita Bruta de Vendas	(-) Custo dos Produtos Vendidos	Resultado Bruto	Resultado Bruto Unit.
Família 1	3.016.288,53	1.212.231,32	1.804.057,21	1,00
Família 2	4.333.800,59	2.120.681,78	2.213.118,82	3,05
Família 3	11.571.078,31	5.886.825,53	5.684.252,77	1,41
Total	18.921.167,43	9.219.738,63	9.701.428,80	

Fonte: O autor (2020).

4.2.2 Custeio Variável

Com bases nos cálculos de custo por absorção foi possível realizar o custeio variável da empresa para comparação e devidas análises. Na Tabela 9 está representado o custo total de produção sem considerar os custos indiretos de fabricação.

TABELA 09 – CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO – MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Família	Matéria-Prima	Mão de obra direta	Depreciação	Custo Total de Produção
Família 1	457.694,51	320.874,97	76.521,86	855.091,35
Família 2	1.594.300,80	288.900,34	50.587,72	1.933.788,86
Família 3	5.351.501,99	281.817,00	90.890,28	5.724.209,27
Total	7.403.497,30	891.592,31	217.999,86	8.513.089,47

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 10 está evidenciado o volume de produção mensal e o custo unitário de produção por família apenas com os custos variáveis de produção.

TABELA 10 – CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Família	Quantidade Produzida	Custo Unit. Produção
Família 1	2.002.050	0,43
Família 2	805.779	2,40
Família 3	4.492.227	1,27

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 11 está evidenciado o volume de vendas mensal e o custo total de venda por família.

TABELA 11 – CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Família	Quantidade vendida	Custo produtos vendidos
Família 1	1.801.845	769.582,21
Família 2	725.201	1.740.409,97
Família 3	4.043.004	5.151.788,35
Total	6.570.050	7.661.780,53

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 12 está evidenciado o volume de vendas mensal e o custo total de venda por família, que não se altera pelo método de custeio variável.

TABELA 12 – RECEITA DE VENDAS - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Família	Quantidade vendida	R\$ Preço de Vendas	R\$ Produtos acabados
Família 1	1.621.661	1,86	3.016.288,53
Família 2	652.681	6,64	4.333.800,59
Família 3	3.638.704	3,18	11.571.078,31
Total	5.913.045,18	11,68	18.921.167,43

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 13 está evidenciado o resultado bruto com base no custeio variável. A estrutura e os cálculos para construção desta demonstração de resultado seguem o mesmo raciocínio da demonstração de resultado que foi elaborada segundo o método de Custeio por Absorção.

TABELA 13 – RESULTADO BRUTO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Demonstração do Resultado	\$
Receita Líquida de Vendas	18.921.167,43
(-) Custo dos Produtos Vendidos	7.661.780,53
(=) Margem de Contribuição Bruta	11.259.386,90
(-) Custos Variáveis	1.731.064,56
(=) Margem de Contribuição Líquida	9.528.322,34

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 14 está evidenciado o resultado bruto unitário com base no custeio variável.

TABELA 14 – RESULTADO BRUTO UNITÁRIO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Unidades	Receita Bruta de Vendas	(-) Custo dos Produtos Vendidos	(=) Margem de Contribuição Bruta	(=) Margem de Contribuição Bruta Unitária
Família 1	3.016.288,53	769.582,21	2.246.706,32	1,25
Família 2	4.333.800,59	1.740.409,97	2.593.390,62	3,58
Família 3	11.571.078,31	5.151.788,35	6.419.289,96	1,59
Total	18.921.167,43	7.661.780,53	11.259.386,90	

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 15 está evidenciado o resultado líquido unitário com base no custeio variável.

TABELA 15 – RESULTADO LÍQUIDO UNITÁRIO - MÉTODO CUSTEIO VARIÁVEL

Unidades	(=) Margem de Contribuição Bruta	(-) Despesas Variáveis	(=) Margem de Contribuição Líquida	(=) Margem de Contribuição Líquida Unitária
Família 1	2.246.706,32	491.832,34	1.754.873,98	0,97
Família 2	2.593.390,62	422.524,23	2.170.866,39	2,99
Família 3	6.419.289,96	816.707,99	5.602.581,97	1,39
Total	11.259.386,90	1.731.064,56	9.528.322,34	

Fonte: O autor (2020).

Na Tabela 16 está evidenciado o ponto de equilíbrio, que representa o volume mínimo que a empresa precisa alcançar para cobrir todos os seus custos e despesas. Por meio dele, também é possível analisar a viabilidade de um negócio ou sua adequação no mercado.

TABELA 16 – PONTO DE EQUILIBRIO E MARGEM DE SEGURANÇA

	Família 1	Família 2	Família 3
Custos e despesas variáveis	0,25	0,52	0,18
Custos e despesas fixas	855.091	1.933.789	5.724.209
Preço de venda	1,86	6,64	3,18
Quantidade vendida	1.621.661	652.681	3.638.704
PV - CDV	1,61	6,12	3,00
Ponto de Equilíbrio Contábil	529.686	316.204	1.909.218
Margem de Segurança Operacional	1.091.974	336.477	1.729.486

Fonte: O autor (2020).

4.2.3 Discussão

O custeio por absorção atende aos princípios contábeis, pois classifica todos os custos relacionados a produção no resultado como custo do produto vendido quando ocorre a venda, respeitando assim o princípio do confronto da realização da receita. Já o custeio variável não respeita o princípio da competência devido ao custo fixo ser lançado diretamente no resultado como despesa, independente da venda ou não dos produtos produzidos.

Ao analisar as duas formas de custeio elaborados na empresa em estudo pode-se verificar que no custeio por absorção o custo unitário é mais elevado se comparado com o custo unitário apurado no custeio variável. Já na apuração de lucro líquido se torna maior no custeio por absorção em comparação com o lucro líquido apurado no custeio variável, sendo esta diferença encontrada nos estoques. Com as margens de contribuição apuradas, a empresa terá condições de analisar se tem possibilidades de arcar com os custos e despesas fixas do mês. Essa análise deve ser elaborada mensalmente, podendo ser comparada com períodos anteriores, ou fazer projeções baseadas em históricos anteriores.

No método de custeio por absorção também se tem os rateios, que podem distorcer as análises dos custos, podendo ser alocado mais custo a um produto em detrimento de outro, assim impactando no resultado que posteriormente seria utilizado para aplicação de indicadores que auxiliam na tomada de decisão. Conforme demonstrado na Tabela 3, por exemplo, a empresa em estudo possui 22 áreas (centros de custos) que atualmente são rateados, e em sua maioria o critério é por volume de produção, porém não necessariamente por ter o maior volume de produção esta demanda mais esforços da área de Planejamento e Controle de Produção, pois, para

a família 3, notou-se que há maior facilidade em sua programação de produção em comparação às famílias 1 e 2.

Porém o método de custeio por absorção é adequado para a formação de preço, como também para o planejamento a longo prazo, enquanto o método de custeio variável possibilita informações de curto prazo demonstrando a margem de contribuição unitária, quanto cada produto auxilia para cobrir os custos fixos e as despesas, e conseqüentemente para formação do resultado. Assim, conhecendo a margem de contribuição, seus custos fixos e despesas o gestor da indústria poderá identificar qual o volume de venda ideal para ao final do período obter o resultado desejado.

Nota-se que a empresa em estudo já possui um ótimo controle de custos, porém vale ressaltar que todos os métodos aqui estudados geram informações que auxiliam na tomada de decisão, porém não existe um método de custeio mais adequado: tal adequação surge quando o método traz a resposta às necessidades específicas da empresa. O estudo demonstra que, para a escolha de um método de custeio apropriado, é preciso conhecer os existentes e analisar qual irá se adequar melhor à metodologia de trabalho da empresa e ao seu processo de tomada de decisão.

Assim, de acordo com as análises, é interessante para a empresa a hipótese da adoção simultânea dos métodos de custeio por absorção para fins de atendimento das prerrogativas fiscais e, complementarmente, seja utilizado o sistema de custeio variável, para auxiliar na tomada de decisões administrativas ligadas a fixação de preços, determinação do lucro almejado em face das oscilações de vendas e acompanhamento da margem auferida em cada produto.

5 CONCLUSÃO

O controle dos custos de fabricação torna-se cada vez mais uma ferramenta fundamental para a sobrevivência das empresas. Assim, o presente estudo objetivou mapear de que forma as ferramentas de gestão de custos podem ser aplicadas em uma empresa de explosivos; para tal, foram mapeados os custos relacionados à produção e aplicou-se os métodos de custeio por absorção e variável para as análises. A hipótese de adoção de ambos os métodos de custeio foi a ferramenta usada para essa análise, com a qual se percebe a importância de ambos os métodos para atendimento as prerrogativas fiscais e societárias e auxílio na tomada de decisão.

Observou-se a importância de conhecer os conceitos de gestão de custos para a tomada de decisão. Através de seus conceitos, possibilita a compreensão da empresa como um todo, gerando assim seu posicionamento estratégico no mercado e o valor agregado ao seu produto. Cada empresa se adapta a um método de custeio de acordo com suas características, o uso das suas técnicas melhora a qualidade dos indicadores contábeis evidenciando os custos desnecessários e, conseqüentemente, aumentando os níveis de lucratividade.

As organizações precisam buscar ferramentas para auxiliar na tomada de decisão. Com o trabalho, concluiu-se a importância da ferramenta da gestão de custos onde optando por dois métodos de custeio, sendo variável ou por absorção, a empresa consegue gerar informações para a tomada de decisão.

A gestão de custos assume posição estratégica, pois é por meio dela que são gerenciados os custos organizacionais identificados pela contabilidade de custos. As formas de custeio existentes, que contribuem para a identificação mais correta e precisa dos custos individuais dos produtos, também são importantes.

Com a aplicação da análise dos métodos de custeio por absorção e variável a partir dos dados extraídos da empresa, pode-se constatar que apesar do custeio por absorção ser o aceito fiscalmente as informações obtidas pelo método variável são de grande valia para a empresa objeto de estudo em suas tomadas de decisão.

Por meio da margem de contribuição foi possível demonstrar para a empresa qual família de produtos tem maior capacidade de cobrir seus gastos variáveis e ainda contribuir para pagamento dos gastos fixos. Com a apuração do ponto de equilíbrio, permitiu a observação em termos de quantidade e valores das vendas necessárias

para que a empresa possa honrar todos os seus custos e despesas fixas e, a partir de então, obter lucro.

Assim, pode-se verificar que a contabilidade de custos representa um instrumento de grande relevância para a gestão empresarial, em função de que produz relatórios eficazes e eficientes para a necessária tomada de decisões. Porém nenhum sistema de custos, por mais completo que seja, é suficiente para determinar que uma empresa tenha total controle para a tomada de decisão. Assim, quanto mais ferramentas a empresa optar, melhor será sua gestão, lembrando também que sistema de custos é formado principalmente por pessoas, desta forma, para atingir o sucesso da empresa, é necessário que os administradores tomem as decisões corretas, baseados nas informações contábeis e adaptando continuamente os processos.

Recomenda-se para completar esse trabalho um estudo sobre o sistema de custeio por atividade (ABC) testando sua aplicabilidade e fazendo um comparativo com o custeio variável, além da adoção do método de custeio variável em paralelo com o de absorção para tomadas de decisão na empresa para todas as famílias de produtos.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, 1999.

APPOLINÁRIO, F. Dicionário de Metodologia Científica: um guia para produção do conhecimento científico. - 1ª Ed. - São Paulo: Atlas 2009.

BARBOSA, Osmar. Vender, controlar, melhorar: uma visão geral de custos e produção na indústria gráfica. Título Independente, 2010.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 11 jan 2020.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10833.htm. Acesso em: 11 jan 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto n. 3.000 de 26 de mar 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília; 1999.

BRUNI A. L. de. A Administração de Custos, Preços e Lucros. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. Metodologia Científica. Porto Alegre: McGraw-Hill, 1983.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso Básico de contabilidade de Custos. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DECRETO Nº 7.212/10. "Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI". Distrito Federal.

DUTRA, R. G. Custos uma abordagem prática. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, C. P. Controladoria: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 3ª ed. São Paulo, 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. Os 12 mandamentos da gestão de custos. 1º ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 7º edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, M. Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo V. E. Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo. 9. Ed. São Paulo: Frase, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luis, Contabilidade Gerencial. 3º edição, São Paulo: Editora Atlas, 2000.

PEREZ Jr. J. H.; OLIVEIRA L. M; COSTA R. G. Gestão estratégica de custos. São Paulo. Atlas, 1999.

PORTER, Michael E. Vantagem competitiva das nações. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RAMPAZZO, L. Metodologia Científica. 3ª Edição: São Paulo, 2005.

RICHARDSON, R.J. Pesquisa Social: métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo Atlas: 1999.

SANTOS, R. V. Modelagem de sistemas de custos. Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo: Ano IV, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.

SCHIER, C. U. C. Gestão de custos. Curitiba: IBPEX, 2006.

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

YIN, Robert K. Estudo de Caso – Planejamento e Métodos. 3. ed. São Paulo: Editora Bookman, 2005.

APÊNDICE A



Universidade Federal do Paraná – UFPR
Setor de Ciências Sociais Aplicadas – SCSA
Departamento de Ciências Contábeis – DECONT

À

(CONFIDENCIAL)

Assunto: Proposta para Realização de Estudo

Prezados Srs.,

A Universidade Federal do Paraná, instituição pública de ensino, possui dentre suas atribuições sociais a promoção e realização de pesquisas com o objetivo de disponibilizar conhecimento e experiências das mais variadas formas para seus alunos, acadêmicos, profissionais e para a sociedade.

Vimos respeitosamente propor, por meio dessa carta, a realização de um estudo nesta organização, tendo como objetivo a análise de custos para tomada de decisão para uma empresa de explosivos, realizado pela aluna Flavia Telles Proença, sendo orientada pelo Professor Henrique Portulhak.

Para a realização do estudo, prevemos que serão necessárias a análise de documentos internos da organização e observação *in loco* pela estudante, cujo acesso será realizado com o seu aceite. Comprometemo-nos total descrição para que a empresa não seja identificada e as informações confidenciais da empresa não sejam divulgadas.

Espera-se que o referido estudo de caso resulte na elaboração de uma monografia de especialização pela aluna, além de possíveis artigos científicos a serem submetidos a congressos e revistas especializadas, com a possibilidade de trazer contribuições aos leitores e para a própria organização. Destacamos que a confidencialidade do nome da empresa será mantida em todos os trabalhos resultantes do estudo.

Comprometemo-nos, ainda, em apresentar o resultado final do estudo para apreciação, a fim de que todas as partes estejam de acordo com as informações incluídas na monografia, para que haja segurança de que nenhuma informação que possa ser considerada confidencial seja divulgada por estes canais.

Desde já agradecemos pela colaboração.

Ciente e de acordo,

Flavia Telles Proença
Aluna – MBA Gestão Contábil e Tributária UFPR

(CONFIDENCIAL)

Prof. Henrique Portulhak, Dr.
Professor Orientador
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

(CONFIDENCIAL)