



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Educação

ESCOLA ESTADUAL DE
EDUCAÇÃO PROFISSIONAL - EEEP
ENSINO MÉDIO INTEGRADO À EDUCAÇÃO PROFISSIONAL

CURSO TÉCNICO EM FINANÇAS

CONTABILIDADE GERENCIAL I



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Educação

Governador

Cid Ferreira Gomes

Vice Governador

Francisco José Pinheiro

Secretária da Educação

Maria Izolda Cela de Arruda Coelho

Secretário Adjunto

Maurício Holanda Maia

Secretário Executivo

Antônio Idilvan de Lima Alencar

Assessora Institucional do Gabinete da Seduc

Cristiane Carvalho Holanda

Coordenadora de Desenvolvimento da Escola

Maria da Conceição Ávila de Misquita Vinãs

Coordenadora da Educação Profissional – SEDUC

Thereza Maria de Castro Paes Barreto

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
CAPÍTULO I – PLANO DE CONTAS	3
CAPÍTULO II – RELAÇÕES CUSTO/VOLUME/LUCRO	14
CAPÍTULO III – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS	18
CAPÍTULO IV – APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	30

INTRODUÇÃO

A utilização da Contabilidade Gerencial e seus métodos, como ferramenta importante na geração de informações que auxiliem o processo decisório, ultrapassaram os limites das organizações manufatureiras para agora vermos sua aplicação nos mais diversos setores da economia, desde prestadoras de serviços, como bancos e hospitais, até entidades sem fins lucrativos, como organizações não-governamentais.

Os gestores e contadores das organizações governamentais ou sem fins lucrativos têm muito em comum com suas contrapartes em organizações com fins lucrativos, a iniciativa privada.

Há dinheiro a ser ganho e gasto.

Há orçamentos a ser preparados e sistemas de controle a ser projetados e implantados.

Há uma obrigação de usar os recursos sabiamente.

Se usada de maneira inteligente, a contabilidade gerencial contribui para a eficiência das operações e auxilia as organizações, seja de origem governamental, não – governamental ou da iniciativa privada a atingirem seus objetivos.

Bom curso a todos!

CAPÍTULO I – PLANO DE CONTAS

LUCRO EMPRESARIAL

De modo geral, o conceito de lucro familiarizado pelas empresas é aquele onde os custos e despesas são subtraídos da receita. Esse lucro deve ser medido mais profundamente. Já que de acordo com a teoria econômica, o verdadeiro lucro empresarial ocorre somente quando a empresa é capaz de remunerar o Capital investido.

Por mais que a empresa apure lucro, este pode ser insuficiente se considerar o retorno mínimo requerido pelos proprietários. Pois com a obtenção de um resultado positivo, poderiam talvez, obter melhor retorno se o lucro fosse empregado em outros investimentos, por exemplo, empresa em outro ramo de negócio ou alguma aplicação financeira.

As oportunidades alternativas de Investimento devem ser consideradas pelos gestores de negócios. Uma pessoa pode abrir um supermercado, um estacionamento de veículos, uma sorveteria ou mesmo manter este Capital aplicado em fundos de investimento, como uma Caderneta de poupança ou um fundo de ações. E ainda, uma empresa pode optar por ampliar os estoques, abrir uma filial, construir um estacionamento para clientes, etc. Existem alternativas distintas para empregar os recursos e o que deve ser considerado é o “custo” de abrir mão de determinada alternativa em detrimento de outra. Este “custo” é o retorno que a empresa teria se investisse na alternativa que foi descartada.

Nesta filosofia constitui-se o que a literatura econômica e de finanças chama de “custo de oportunidade”. É um modo de pensar, que conduz a um indicador importante de sucesso empresarial. Quando uma empresa gera recursos que exceda a este custo, tem-se o que a literatura chama de “valor econômico agregado”, o qual poderíamos entender como a denominação para o verdadeiro lucro empresarial.

Quando uma empresa investe em atividades alternativas, deve-se perguntar sobre as alternativas perdidas. Por exemplo, ao iniciar um negócio próprio, deve estabelecer qual o lucro mínimo a ser gerado pela empresa. Este percentual mínimo pode ser estabelecido com base em retornos de fundos de Investimentos conservadores ou título do tesouro nacional. Considerando que a estimativa é que uma empresa deva gerar um retorno de 30% ao ano sobre o Capital investido, o real lucro empresarial só será medido a partir de um momento em que a empresa gere esse retorno esperado. Ou seja, o lucro econômico de um negócio, aquele que remunerou o proprietário no seu retorno requerido, é aquele que supera o retorno mínimo estipulado.

Esta reflexão poderia ser feita em forma de questionamentos: o retorno gerado pela empresa é o suficiente para remunerar o Capital que foi investido? Em outras palavras, o retorno gerado é aquele que os sócios realmente esperavam? Os recursos investidos em uma empresa poderiam gerar melhor retorno se investidos em outra empresa, de outro ramo de atividade? Se os recursos fossem apenas aplicados em algum fundo de Investimento não renderiam um retorno mais satisfatório?

A busca de respostas faz com que as técnicas de gestão sejam atualizadas e aprimoradas. O entendimento de conceitos teóricos aplicados e adaptados no dia-a-dia nos leva ao que faz as empresas prosperarem e contribuir com a geração de empregos: o verdadeiro lucro empresarial. E este, com certeza, precisa ser baseado no custo de oportunidade.

VARIAÇÃO DE PREÇOS

Existe uma lei econômica chamada lei da [procura e da oferta](#) que mostra uma tendência para uma relação inversa entre a quantidade procurada e o [preço](#). A elasticidade preço da procura mede a variação na quantidade procurada quando ocorre uma variação no preço. Assim, a elasticidade é uma medida de sensibilidade dos consumidores a variações no preço dos produtos.

Dependendo do tipo de bem, ocorre uma reação diferente à variação no preço dos diferentes produtos. Quando falamos de bens essenciais, tais como os alimentos, a sua procura não se altera significativamente quando ocorrem variações no preço. Por outro lado, na procura de um [bem inferior](#) ou produtos de luxo (carros, viagens, jóias, etc.) a sensibilidade ao preço aumenta.

Temos assim duas categorias em que são classificados os produtos conforme a reação da sua procura face as variações no preço:

1. Bens elásticos – quando a quantidade procurada responde fortemente a variações no preço.

Quando há uma variação de 1% no preço corresponde a uma variação superior a 1% na quantidade procurada.

2. Bens inelásticos – quando a quantidade procurada responde de modo mais ligeiro a variações no preço.

Quando há uma variação de 1% no preço corresponde a uma variação inferior a 1% na quantidade procurada.

Quando a variação percentual da procura de um determinado produto é igual à variação percentual do seu preço então estamos perante uma procura com elasticidade unitária.

A elasticidade-preço procura é influenciada por diversos fatores determinantes. Os principais determinantes da elasticidade-preço são os seguintes:

1. Bem essencial, elasticidade será menor (-). Perante aumentos de [preço](#), os [consumidores](#), não irão reduzir significativamente o seu [consumo](#).
2. Existência de bens substitutos, elasticidade será maior (+). A existência de bens que satisfaçam as mesmas necessidades, permite aos [consumidores](#), perante aumentos de [preços](#), reduzir significativamente o [consumo](#) deste bem, a favor do bem substituto.
3. Percentagem do rendimento gasto no bem. Quanto maior for o preço do bem no [orçamento](#) familiar, maior será a sua elasticidade, como para o [consumidor](#) o bem têm muita importância no seu [orçamento](#), maior sensibilidade terá, perante a variações de preços nestes produtos.
4. Prazo de ajustamento. Quanto maior for o prazo de ajustamento, maior é a elasticidade-preço, perante aumentos de preços, os [consumidores](#) não irão imediatamente alterar o seu [consumo](#), mas se o preço se mantiver elevado por um período de tempo longo, as quantidades procuradas pelos [consumidores](#) irão diminuir significativamente.

FUNDAMENTOS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

Iniciaremos o estudo sobre fundamentos de contabilidade de custos pelos CONCEITOS GERAIS.

O custo com bens ou serviços dever ser entendido como um gasto incorrido para fabricação do bem ou do serviço destinados à venda.

Objeto de custeio é o núcleo central do custo gerencial. O produto ou o serviço comercializado. Podemos considerar também como objeto de custeio a atividade ou conjunto de atividades ou ainda o item para o qual se deseja uma avaliação específica de seu custo.

Custo é uma aplicação de recursos para se conseguir atingir um objetivo definido. Se o custo não fizer referência a algum objeto, não terá significado nenhum.

PRINCÍPIOS E PRÁTICAS CONTÁBEIS

Princípio deve ser entendido como premissas básicas sobre os fenômenos econômicos contemplados pela contabilidade. Derivam do consenso profissional: útil, prático, objetivo.

Os princípios contábeis caracterizam-se como normas, que por convenção, são adotadas como apropriadas para demonstrar os componentes patrimoniais e os resultados de uma empresa ou entidade.

São princípios contábeis:

Princípio da Entidade – contabilidade executada para entidades como pessoas distintas dos sócios (pessoa física x pessoa jurídica). A soma ou agregação de um patrimônio autônomo não resulta em nova entidade, mas em uma unidade de natureza econômico-contábil. A validade atual desse princípio é total e tem como consequências proteção contra malversações e confusões.

Princípio da Continuidade – presume-se, em geral, que a empresa operará indefinidamente. A validade atual desse princípio é boa, apesar do ciclo de vida de uma empresa não ser perpétuo.

Princípio do Registro pelo valor original – o que vale são os preços originais de aquisição ou fabricação. A validade atual desse princípio é discutível para apresentações nas demonstrações e tem como consequência balanços e demais demonstrações contábeis fora da realidade.

Princípio da Atualização monetária – a contabilidade só registra eventos avaliáveis em moeda. Poder aquisitivo constante. A validade atual desse princípio é limitada, dependendo de como é utilizada. E tem como consequência ocorrência de distorções nos demonstrativos.

Princípio da competência – as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de pagamento ou recebimento. A validade atual desse princípio é boa e tem por consequência ajustes e provisões necessários para melhor evidenciar a situação patrimonial.

Princípio da prudência – determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior

para os do passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas. A validade atual desse princípio é muito discutível e tem por consequência demonstrações irreais para não fornecer uma situação otimista aos usuários externos.

Princípio da oportunidade – do registro das mutações patrimoniais ser feito de imediato, integralmente, desde que teoricamente estimável, compreendendo os elementos quantitativos e qualitativos e os aspectos físicos e monetários. A validade atual desse princípio é muito boa e tem como consequência uma melhor delimitação dos registros contábeis.

PRÁTICAS CONTÁBEIS

Práticas contábeis é a aplicação prática (dia a dia) dos princípios contábeis.

São geralmente adotadas as seguintes práticas contábeis:

- A avaliação dos estoques com base no custo médio de aquisição ou produção, exceto as importações em andamento;
- O imobilizado é depreciado pelo método linear com base na vida útil estimada dos bens;
- Os gastos pré-operacionais, incluindo os encargos administrativos e juros vinculados a implantação, são diferidos para amortização em um período de 5 anos

TERMINOLOGIA PARA CUSTOS INDUSTRIAIS

A terminologia de custos industriais irá esclarecer dúvidas frequentes como mostram os questionamentos abaixo:

- Despesas com matéria – prima ou Custo com matéria – prima?
- Gastos ou Despesas de fabricação?
- Custos ou Despesas com depreciação?

Em se tratando de custos industriais, as nomenclaturas a serem adotadas são:

- Gasto;
- Desembolso;
- Investimento;
- Custo;
- Despesa;
- Perda

Conceitos

Gasto – sacrifício financeiro que a entidade faz para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos, independente da finalidade.

Desembolso – pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços. Deriva do gasto.

Investimento – é o gasto com bens e serviços para aumentar sua vida útil, podem ser também os benefícios atribuíveis a períodos futuros.

Custo – gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. É o somatório do esforço físico ou financeiro dispendido na produção de um bem ou serviço.

Despesa – bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e têm a característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Sendo assim, pode-se dizer que a despesa é o dispêndio ocorrido fora da área de produção de um bem ou serviço. É o esforço financeiro relativo à realização de uma venda.

CUSTOS *versus* DESPESAS

Fazendo uma comparação, as diferenças entre custos e despesas serão esclarecidas.

A diferenciação entre custos e despesas é importante, pois os custos são incorporados aos produtos (estoques), ao passo que as despesas são levadas diretamente ao resultado do exercício. Entretanto, no enfoque gerencial essa diferenciação não é muito relevante.

Porém é importante conhecermos alguns conceitos descritos por autores que estudam a contabilidade de custos.

Primeiro apresentaremos os conceitos para custos:

a) Custo é um gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. São insumos de bens de capitais ou serviços efetuados para execução de determinados objetos (Eliseu Martins);

b) Custos são insumos de capitais, bens ou serviços, efetuados para consecução de determinados objetivos. Estes insumos assumem, primeiramente, uma expressão física e se traduzem, posteriormente, pela expressão monetária dos mesmos. Assim, melhor definindo, "custo de um bem ou serviço, é a expressão monetária dos insumos físicos realizados na obtenção daquele bem ou serviço, considerando-se o total retorno dos capitais empregados, em termos de reposição." (Olivio Koliver)

c) Custo é o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda (...).

d) O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Como exemplos de custo, temos:

a) a matéria-prima foi um gasto na sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim, ficou durante o tempo de sua estocagem, sem que aparecesse nenhum custo associado a ela, no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda;

b) A energia elétrica utilizada na fabricação de um bem qualquer é gasto (na hora de seu consumo) que passa imediatamente para custo, sem transitar pela fase de investimento;

c) A máquina provocou um gasto na sua entrada, tornando investimento e parceladamente transformado em custo (depreciação), a medida que é utilizada no processo de produção de utilidades.

Agora, temos os conceitos para despesas:

a) bem ou serviços consumidos diretamente para a obtenção de receitas, ou ainda, o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica. (Leone, 1996, p. 50)

As despesas são itens que reduzem o Patrimônio e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Ou, as empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços, neste caso custos.

A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimentos e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. A máquina de escrever da secretária do diretor financeiro, que fora transformada em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar pelo custo.

Logo, todas as despesas são ou foram gastos, porém, alguns gastos muitas vezes não se transformam em despesas. Por exemplo: terrenos, que não são depreciados, ou só se transforma quando de sua venda.

Segundo a resolução 750/93 do CFC, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as despesas consideram-se incorridas:

a) quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

b) pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

c) pelo surgimento de um passivo sem correspondente ativo.

Comparação teórica entre custos e despesas:

- Custos são considerados como gastos reativos ao processo de produção;
- Despesas são consideradas como gastos relativos à administração, vendas e aos financiamentos.

Os custos terminam no momento em o produto está pronto para a venda. Daí em diante considera-se as despesas.

CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

Os custos devem ser determinados para se atingir os seguintes objetivos:

- Definição do preço de venda;
- Fornecimento de elementos para apuração dos estoques;
- Disponibilizar informação para gestão

Abaixo temos um exemplo de DRE (demonstração do resultado do exercício), observe a contabilização dos custos.

DRE

Receita Bruta de Vendas	2.000
- devoluções, abatimentos, impostos	<u>-200</u>
Receita Líquida de Vendas	1.800
- custo dos produtos vendidos	<u>- 300</u>
Lucro Bruto	1.500
- despesas operacionais	<u>-200</u>
Lucro Operacional	1.300
- + resultado não operacional	<u>0</u>
Lucro antes do imposto de renda	1.300
- imposto de renda	<u>- 75</u>
Lucro líquido	1.225

Considere agora o Balanço Patrimonial abaixo.

ATIVO	PASSIVO
<p>CIRCULANTE Disponível, <u>Estoques</u>, Contas a receber</p>	<p>CIRCULANTE Fornecedores, Contas a pagar</p>
<p>PERMANENTE Investimentos, Imobilizado, (terrenos, edificações, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios) - (depreciação acumulada) Diferido</p>	<p>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Financiamentos, Contas a pagar a longo prazo</p>
	<p>PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Lucros acumulados</p>

Os custos podem ser classificados de acordo com os seguintes critérios:

- Período de contabilização a que os custos se referem;
- Natureza dos bens e serviços consumidos;
- Funções ou serviços a que se referem;
- Grau de variabilidade relativa a certos fatores;
- Forma de imputação;
- Possibilidade de serem evitados ou reduzidos

Quanto a forma de imputação, os custos são classificados em:

- Custos diretos – podem ser apropriados diretamente ao objeto de custo, não ocorreriam se as operações não fossem realizadas;
- Custos indiretos – não oferecem condições de apropriação direta aos objetos, ocorrem de toda forma. A alocação é arbitrária ou por rateio. (aluguel, chefias, etc.)

São exemplos de custos diretos: matéria – prima, embalagem, mão – de – obra, depreciação de máquinas, energia elétrica.

São exemplos de custos indiretos: embalagem, material de consumo, mão – de – obra, salários de supervisão, depreciação de máquinas, energia elétrica, aluguel.

Quanto ao valor total de um custo e o volume de atividade no tempo, os custos são classificados em:

- Custos variáveis – varia com o volume de produção em determinado período.
- Custos fixos – independe do volume de produção em um dado período.

São exemplos de custos variáveis: matéria – prima, embalagem, mão – de – obra, energia elétrica.

São exemplos de custos fixos: material de consumo, mão – de – obra, salários de supervisão, depreciação de máquinas, energia elétrica, aluguel.

O custo fabril dos produtos fabricados e vendidos leva em consideração o estágio de sua ocorrência cujo ponto característico é o saldo dos estoques no final de cada estágio.

O custo da matéria - prima aplicada representa a soma dos valores das requisições feitas ao almoxarifado. Ele pode ser obtido através da seguinte fórmula:

$$\text{CMP} = \text{AMP} + \text{EIMP} - \text{EFMP}$$

Onde:

A = aquisição

EI = estoque inicial

EF = estoque final

MP = matéria – prima

EI + A = disponibilidade total

O custo de transformação deve ser considerado como o custo dos fatores de produção aplicados sobre a matéria prima para transformá-la. Ele é obtido pela seguinte fórmula:

$$\text{CTR} = \text{MOD} + \text{CIF}$$

Onde:

MOD = mão-de-obra direta

CIF = custo indireto de fabricação

O custo de produção do período ou custo fabril é o total dos custos de produção, independente do acabamento total ou parcial da produção. Ele é encontrado pela fórmula:

$$\text{CPP} = \text{MPD} + \text{MOD} + \text{CIF}$$

O custo de produção acabada são os custos aplicados somente sobre os produtos acabados ou processados no período. Ele é encontrado pela seguinte fórmula:

$$\text{CPA} = \text{EI}_{\text{PP}} + \text{CPP} - \text{EF}_{\text{PP}}$$

$\text{CPA} = (\text{custo total envolvido} / \text{quantidade equivalente}) \times \text{quantidade acabada}$

O custo dos produtos vendidos é o custo dos produtos efetivamente comercializados.

$$\text{CPV} = \text{EI}_{\text{PAC}} + \text{CPA} - \text{EF}_{\text{PAC}}$$

EXERCÍCIOS

1. O que você entende por lucro empresarial?
2. O que é custo de oportunidade?
3. Em que consiste a lei da oferta e da procura?
4. O que são bens elásticos?
5. O que são bens inelásticos?
6. O que se entende por:
 - a. Custos com bens ou serviços
 - b. Objeto de custo
 - c. Custos
7. Quais são os princípios contábeis?
8. Descreva cada um dos princípios contábeis.
9. O que são práticas contábeis? Quais as práticas geralmente adotadas?
10. Conceitue cada uma das nomenclaturas adotadas para custos industriais.
11. Faça uma comparação entre custos e despesas.
12. Quais os objetivos da determinação de custos?
13. Quais os critérios para a classificação de custos?
14. Defina:
 - a. Custos diretos
 - b. Custos indiretos
 - c. Custos variáveis
 - d. Custos fixos
 - e. Custo da matéria-prima aplicada
 - f. Custo de transformação
 - g. Custo de produção do período
 - h. Custo de produção acabada
 - i. Custo dos produtos vendidos
15. Considerando a tabela abaixo, calcule:
 - a. O custo de transformação
 - b. O custo fabril
 - c. O custo de produtos produzidos
 - d. O custo de produtos vendidos

MATÉRIA-PRIMA	
Compras	R\$ 20.000,00
Estoque inicial	R\$ 2.000,00
Estoque final	R\$ 4.000,00
MÃO-DE-OBRA	
Disponível (total)	R\$ 20.000,00
Apropriada (direta)	R\$ 16.000,00
CUSTOS INDIRETOS	
	R\$ 10.000,00
PRODUTOS EM ELABORAÇÃO	
Estoque inicial	R\$ 4.000,00
Estoque final	R\$ 2.000,00
PRODUTOS ACABADOS	
Estoque inicial	R\$ 10.000,00
Estoque final	R\$ 6.000,00

CAPÍTULO II – RELAÇÕES CUSTO/VOLUME/LUCRO

INTRODUÇÃO

O fluxo de capital está intimamente ligado às características custo – volume – lucro.

Sabendo disso, consideram-se as seguintes premissas básicas:

1. Custos e despesas fixas – são os que ocorrem independentemente de maior ou menor nível de atividade. Ex: aluguéis, juros.
2. Custos e despesas semi - variáveis – são os que possuem uma parte fixa uma parte variável. Ex: energia elétrica (demanda/consumo).

Os custos e despesas fixos permanecem fixos até um certo patamar de venda e produção. Havendo um acréscimo excessivo de produção e venda esses custos e despesas terão um determinado aumento, mas o aumento não é proporcional ao aumento ocorrido na produção e nas vendas.

O lucro é considerado o fator mais importante para as empresas, e a utilização dos custos é fundamental para fins de tomada de decisão e gestão estratégica empresarial.

PONTO DE EQUILÍBRIO

O ponto de equilíbrio evidencia, em termos quantitativos, qual é o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem necessariamente que incorrer para fabricar/vender o produto.

No ponto de equilíbrio, não há lucro ou prejuízo. A partir de volumes adicionais de produção ou venda, a empresa passa a ter lucros.

A informação do ponto de equilíbrio da empresa, tanto do total global, como por produto individual, é importante porque identifica o nível mínimo de atividade em que a empresa ou cada divisão deve operar.

Pode - se calcular três pontos de equilíbrio: o contábil, o econômico e o financeiro.

O ponto de equilíbrio contábil é expresso através da seguinte fórmula:

$$\text{Ponto de Equilíbrio Contábil} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

O ponto de equilíbrio econômico é calculado sem amortização de dívidas pela fórmula abaixo:

$$\text{Ponto de Equilíbrio Econômico} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas} + \text{Lucro Desejado}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}} \quad (\text{sem amortização de dívidas})$$

O ponto de equilíbrio financeiro pode ser calculado conforme as fórmulas seguintes:

$$\text{Ponto de Equilíbrio Financeiro} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixas} + \text{Depreciação}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}} \quad (\text{com amortização de dívidas})$$

$$\text{Ponto de Equilíbrio Financeiro} = \frac{\text{Custos e Desp. Fixas} + \text{Deprec.} + \text{Amortização}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Para obter a receita no Ponto de Equilíbrio, basta multiplicar a quantidade pelo preço de venda.

VARIAÇÕES DE CUSTO FIXO E CUSTO VARIÁVEL

Denominamos estrutura de custos a proporção relativa entre o total de custos fixos e variáveis dentro da empresa. Cada empresa tem uma estrutura de custos e, portanto, tem seu próprio ponto de equilíbrio em determinado momento. É possível que empresas que trabalham no mesmo setor com os mesmos produtos tenham estruturas de custos diferentes, provavelmente montadas em razão de processo diferente de produção, tendência de vendas de longo prazo e atitudes dos administradores diante do risco.

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

Alavancagem operacional é a medida do volume de quanto os custos fixos estão sendo usados dentro da organização. O termo alavancagem vem da possibilidade de levantar lucros líquidos em proporções maiores do que o normalmente esperado, por meio da alteração correta da proporção dos custos fixos na estrutura de custos da empresa.

O uso potencial dos custos operacionais serve para aumentar os efeitos das mudanças nas vendas sobre os lucros da empresa antes dos juros e impostos (LAJIR). O aumento nas vendas resulta em aumento mais que proporcional no LAJIR e vice-versa.

Os custos podem ser classificados de diversas maneiras, de acordo com sua finalidade. Quanto ao volume de produção os custos são classificados em fixos e variáveis. Esta classificação é muito utilizada para o cálculo do sistema de custos variável.

Despesas e Custos Fixos

Despesas ou Custos fixos são considerados aqueles custos ou despesas que não sofrem alteração de valor em caso de aumento ou diminuição da produção. Independem, portanto, do nível de atividade, conhecidos também como custo de estrutura.

Exemplos:

- Limpeza e Conservação
- Aluguéis de Equipamentos e Instalações
- Salários da Administração
- Segurança e Vigilância

Possíveis variações na produção não irão afetar os gastos acima, que já estão com seus valores fixados. Por isso chamamos de custos fixos.

Despesas e Custos Variáveis

Classificam-se como custos ou despesas variáveis aqueles que variam proporcionalmente de acordo com o nível de produção ou atividades. Seus valores dependem diretamente do volume produzido ou volume de vendas efetivado num determinado período.

Exemplos:

- Matérias-Primas
- Comissões de Vendas
- Insumos produtivos (Água, Energia)

Apropriação dos Custos Fixos e Variáveis

No sistema de custo variável, o custo final do produto ou serviço será a soma do custo variável dividido pela produção correspondente. Sendo os custos fixos considerados diretamente no resultado do exercício. Neste sistema a geração de riqueza está na venda e não na produção.

Este sistema de custos não é permitido pela legislação fiscal, e serve somente para fins gerenciais. O custo de absorção é o utilizado legalmente conforme o [Decreto 3.000/99](#) (ver no final da apostila). Neste método todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos, pouco importando se estes são fixos ou variáveis. Desta forma os produtos acabam absorvendo os custos, o que gerou o nome deste método ([custo por absorção](#)).

Vantagens do Custeio Variável

Mesmo não sendo aceito pela legislação fiscal, o custeio variável apresenta vantagens sobre as demais. Podemos destacar as seguintes:

- Apresenta o Resultado Operacional em função das vendas
- Não há necessidade de adotar critérios de rateio para apropriar custos fixos, já que esses são deduzidos diretamente do resultado.
- Torna evidente a Margem de Contribuição de cada produto, muito utilizada no processo decisório.

EXERCÍCIOS

1. Quais as premissas básicas das relações custo/volume/lucro?
2. Em termos quantitativos, o que o ponto de equilíbrio evidencia?
3. O que é possível identificar a partir do ponto de equilíbrio de uma empresa?
4. Quais pontos de equilíbrio podem ser calculados?
5. Como esses pontos de equilíbrio são calculados?
6. Defina estrutura de custos.
7. O que significa alavancagem operacional?
8. Como a alavancagem operacional é medida?
9. O que acarreta o uso potencial dos custos operacionais?
10. Como os custos são classificados?
11. Defina despesas ou custos fixos. Cite exemplos.
12. Defina despesas ou custos variáveis. Cite exemplos.
13. De acordo com o sistema de custo variável, como o custo final de um produto ou serviço é obtido?
14. O sistema de custos variável é permitido legalmente? Explique
15. Quais as vantagens do custeio variável?

CAPÍTULO III – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS

GENERALIDADES

Custos são medidas monetárias dos sacrifícios financeiros com os quais uma organização, uma pessoa ou um governo, têm de arcar a fim de atingir seus objetivos, sendo considerados esses ditos objetivos, a utilização de um produto ou serviço qualquer, utilizados na obtenção de outros bens ou serviços. A Contabilidade gerencial incorpora esses e outros conceitos econômicos para fins de elaborar Relatórios de Custos de uso da Gestão Empresarial.

No Brasil, o Decreto-Lei 1.598/77, em seu artigo 14 determina que: *o contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos, principalmente para fins fiscais.*

Custos sob a ótica contábil

Custos são gastos que a entidade realiza com o objetivo de por o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado. Uma diferença básica para a despesa é que "custo" traz um retorno financeiro e pertence à atividade-fim, pela qual a entidade foi criada (determinada no seu Contrato Social, na cláusula Do Objeto). Já despesa é um gasto com a atividade-meio e não gera retorno financeiro, apenas propicia um certo "conforto" ou funcionalidade ao ambiente empresarial.

A razão para se classificar os gastos correntes de uma entidade em despesas e custos é que o primeiro vai direto para o resultado do período. Já custos irá formar um estoque (na produção de um bem) e, na sua realização (venda), serão finalmente levados ao resultado, o que poderá levar meses ou até anos.

Custos industriais geralmente são: matéria prima, energia consumida (eletricidade e/ou combustíveis), água consumida, materiais industriais diversos, mão de obra, depreciação dos itens imobilizados de produção, entre outros.

Principais Métodos de Custeio

- **Custeio Direto (ou Variável):** É um método de custeio usado para alocação apenas dos custos variáveis ao produto. Segundo Leoni "o sistema de custeio variável ou direto é um método que considera apenas os custos variáveis de apropriação direta como custo do produto ou serviço". Segundo Lopes de Sá (1990, p. 108) diz que o custeio variável é "o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos". Segundo Meglioni "enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente as despesas". A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável, são alocados aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos, os custos variáveis também são diretos, não alocando os rateios dos custos indiretos. Ele é usado para eliminar qualquer distorção na apuração dos custos oriundos de problemas com rateios pois os custos fixos são tratados como despesas.
- **Custeio por absorção (ou integral):** O sistema de custeio por absorção é o sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção incluindo os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Segundo Meglioni, "o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de

forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos."

- **Custo-padrão:** são custos predeterminados, porém, diferentemente dos custos estimados, são calculados com base em parâmetros operacionais, e utilizados em operações repetitivas de produção, onde não compensaria calcular o custo individual de cada repetição.
- **Custeio ABC:** A alocação dos custos indiretos são baseadas nas atividades relacionadas.
- **GECON:** GECON ou modelo Gestão Econômica é um modelo de mensuração de custos baseado em gestão por resultados econômicos. Também conhecido por Grid Economics and Business Models Work.
- **Custo-meta:** O custo-meta, também conhecido como Target Costing, é uma estratégia de gestão de custos que, a partir do preço de mercado e de uma margem de lucro desejada, estabelece um teto de custo para os produtos ou serviços.

Apuração dos custos

- **Custos Fixos:** são os custos que, embora tenham um valor total que não se altera com a variação da quantidade de bens ou serviços produzidos, seu valor unitário se altera de forma inversamente proporcional à alteração da quantidade produzida. Ex.: O pagamento de aluguel.
- **Custos Variáveis:** são os custos que, em bases unitárias possuem um valor que não se altera com alterações nas quantidades produzidas, porém, cujos valores totais variam em relação direta com a variação das quantidades produzidas. Ex.: Matéria prima.
- **Custos Totais:** é a soma de Custos Variáveis mais Custos Fixos, representado pela fórmula $CT=CF+CV$.
- **Custos Diretos:** são os custos suscetíveis de serem identificados com os bens ou serviços resultantes, ou seja, têm parcelas definidas apropriadas a cada unidade ou lote produzidas. Geralmente são representados por mão-de-obra direta e pelas matérias primas.
- **Custos indiretos:** todos os outros custos que dependem da adoção de algum critério de rateio para sua atribuição à produção. No jargão da contabilidade brasileira eles são chamados de CIF, de Custos Indiretos de Fabricação.

Classificações de custos

- **Custos Imputados:** são custos não revelados pelas demonstrações contábeis uma vez que não são registrados pela Contabilidade, por serem assumidos em decorrência de medida de valor do uso de determinado recurso e não representam desembolso de caixa. São custos constantes de estudos comparativos destinados à tomada de decisão ou de planejamento de projetos.
- **Custos Próprios:** abarcam as definições de custos diretos e de custos indiretos.
- **Custos Comuns:** são os custos originados em dois ou mais departamentos ou fases de produção onde não se pode determinar qual parcela do custo corresponde exatamente a cada departamento ou fase de produção.

- Custos Funcionais: são os custos identificados com as diferentes funções da empresa e se originam da utilização de Custeio por Responsabilidade. São os custos demonstrados após o Lucro Bruto Operacional na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE).
- Custos Estimados: são custos predeterminados destinados a solucionar problemas de controle e planejamento ou situações especiais.
- Custos Históricos: são os custos registrados contabilmente o qual representa o Princípio Fundamental de Contabilidade do Custo Histórico como Base de Valor.
- Custo Primário: representado pela soma do custo de mão-de-obra direta e de material direto ou matéria-prima.
- Custo de Transformação ou Conversão: é o custo total do processo produtivo e é representado pela soma da mão-de-obra direta com os custos indiretos e representa o custo de transformação da matéria-prima em produto acabado.
- Custo Fabril: é o custo total de fabricação, ou seja, a soma dos custos primários com os custos indiretos de fabricação.
- Custo de Fabricação ou de Produção: corresponde a expressão Custo Fabril+Estoque Inicial de Produtos em Processo-Estoque Final de Produtos em Processo, e representa o valor da produção de determinado período.
- Custo de Mercadorias ou Produtos Vendidos: corresponde a expressão Custo Fabril+Estoque Inicial de Produtos Acabados-Estoque Final de Produtos Acabados, e representa o valor da produção vendida em determinado período.
- Custo Oportunidade: é o valor do benefício que se deixa de receber, quando em um processo de decisão, se opta por determinado investimento em detrimento de outro, sendo os benefícios das alternativas rejeitadas o custo oportunidade da alternativa escolhida.
- Custo Marginal: conceito de custo ligado à Economia que significa a parcela de acréscimo no custo total por cada unidade adicional produzida.
- Custo de Qualidade: são os custos ligados ao controle de qualidade na produção, logística de um produto ou serviço. Os custos da qualidade podem ser divididos em quatro grupos: 1. custos de prevenção, 2. custos de inspeção, 3. custos de falhas internas, 4. custos de falhas externas. No primeiro grupo são registrados todos os gastos que a empresa incorre no intuito de evitar as falhas. No segundo grupo são registrados os gastos relacionados com as atividades de inspeção realizadas pelas empresas. O terceiro grupo abriga os gastos relacionados com as atividades de retrabalhos. Sendo assim, caso a inspeção não tenha sido eficiente, será neste grupo de custos que serão verificados os gastos para a adequação do produto. Finalmente, o quarto grupo diz respeito aos custos relacionados à falhas descobertas pelos consumidores. São registrados as coberturas de garantia, gastos com recall etc. A empresa deve ter em mente que é necessário manter investimentos permanentes não só para adquirir a qualidade e sim para a sua manutenção. Assim sendo, quanto mais investimentos nos primeiros dois grupos menor tende a ser ao longo do tempo os custos dos dois últimos grupos.
- Custos ambientais: Os custos ambientais são apenas um subconjunto de um universo mais vasto de custos necessários a uma adequada tomada de decisões. Eles não são custos distintos, mas fazem parte de um sistema integrado de fluxos materiais e monetários que percorrem a empresa. Para o cálculo dos custos ambientais totais da empresa soma-se o custo dos materiais

desperdiçados, despesas de manutenção e de depreciação e do trabalho com os custos de salvaguarda ambiental.

- Custos Ocultos: são gastos referentes à atividade de produção, no qual sua principal característica é ser de difícil mensuração, ou seja, os custos ocultos não podem ser reconhecidos facilmente ou atribuídos a um determinado processo produtivo onde são gerados. Além disso, estes custos são numerosos e muito mais altos que o esperado pela maioria dos departamentos de contabilidade.

CUSTO *versus* TOMADA DE DECISÃO

Segundo Chiavenato, as decisões possuem fundamentalmente seis elementos:

1. Tomador de decisão – pessoa que faz a seleção entre várias alternativas de atuação.
2. Objetivos – propósito ou finalidade que o tomador de decisão almeja alcançar com sua ação.
3. Preferências – critérios com juízo de valor do tomador de decisão que vai distinguir a escolha.
4. Estratégia – direção ou caminho que o tomador de decisão sugere para melhor atingir os objetivos e que depende dos recursos que se dispõe.
5. Situação: aspectos ambientais dos quais vela-se o tomador de decisão, muitos dos quais fora do controle, conhecimento ou compreensão e que afetam a opção.
6. Resultado: é a decorrência ou resultante de uma dada estratégia definida pelo decisor.

Chiavenato aponta que o processo de decisão é complexo e está sujeito às características individuais do decisor quanto da circunstância em que está envolvido e da maneira como compreende essa situação. Entende que o processo de decisão desenvolve-se em sete etapas, a saber:

1. Percepção da situação que abrange algum problema;
2. Diagnóstico e definição do problema;
3. Definição dos objetivos;
4. Busca de alternativas de solução ou de cursos de ação;
5. Escolha da alternativa mais apropriada ao alcance dos objetivos;
6. Avaliação e comparação dessas alternativas;
7. Implementação da alternativa escolhida.

Segundo Chiavato, cada etapa influencia as demais e todo o conjunto do processo. Pode ser que as etapas não sejam seguidas à risca. Quando há pressão para uma solução rápida uma solução imediata, as etapas 3, 5 e 7 podem ser sintetizadas ou eliminadas. Caso contrário, sem existência de pressão, determinadas etapas podem ser ampliadas ou desdobradas no tempo.

Simon descreve que todo problema administrativo equivale a um processo de decisão. Relata também que esses dois tipos não são mutuamente exclusivos, mas representam dois pontos extremos, entre os quais existe uma gama contínua de decisões.

As decisões, segundo Chiavenato, possuem tipos ou extremos, ou seja, classificam-se em programadas e não programadas.

Decisões programadas: São as decisões caracterizadas pela rotina e repetitividade. São adotadas mediante uma regra, com dados evidentes, condições estáticas, certeza, previsibilidade. Acontecem com certa frequência na organização. Exemplos: fazer pedido de estoque sempre que o nível cair para 100 unidades; liquidação de mercadorias de lojas do vestuário próximo a troca de estação.

Decisões não programadas: São as decisões caracterizadas pela não-estruturação, dados inadequados, únicos e imprevisíveis. Estes tipos de decisões estão ligados às variáveis dinâmicas tornando-se de difícil controle. Seu intuito é a resolução de problemas incomuns, marcados pela inovação e incerteza.

A decisão pode ser tomada nas seguintes condições (Gomes L.; Gomes C.; Almeida, 2006):

a) Condições de certeza:

Ocorre quando a decisão é feita com pleno conhecimento de todos os estados da natureza (Costa, 1977 apud Gomes L.; Gomes C.; Almeida, 2006). Existe a certeza do que irá ocorrer durante o período em que a decisão é tomada. É possível atribuir probabilidade de 100% a um estado em específico da natureza (Klekamp e Thierauf, 1975 apud Gomes L.; Gomes C.; Almeida, 2006). A probabilidade indica o grau de certeza em que 0% será a completa incerteza e 100% ou 1 indica a certeza completa.

b) Condições de risco:

Ocorre quando são conhecidas as probabilidades associadas a cada um dos estados de natureza. O número total de estados da natureza é conhecido. Ao contrário do item anterior, que dispunha de 100% de certeza no resultado final, aqui essa certeza varia de 0 a 100% (Costa, 1977 apud Gomes L.; Gomes C.; Almeida, 2006).

c) Condições de incerteza ou em condições de ignorância:

Ocorre quando não se obteve o total estado da natureza, ou mesmo a parcela dos estados conhecidos da natureza possui dados obtidos com probabilidade incerta (Costa 1977 apud Gomes L.; Gomes C.; Almeida, 2006), ou é desconhecida a probabilidade associada aos eventos.

d) Condições de competição ou em condições de conflito:

Ocorre quando estratégias e estados da natureza são determinados pela ação de competidores (Klekamp e Thierauf, 1975 apud Gomes L.; Gomes C.; Almeida, 2006). Existem, obrigatoriamente, dois ou mais decisores envolvidos; o resultado depende da escolha de cada um dos decisores.

A maioria das classificações das decisões é baseada em critérios de análise: atividade administrativa a qual se vincula a decisão; nível de importância dentro da organização; estruturação e previsibilidade. Vinculação à atividade administrativa, a decisão pode ser distinguida por nível de decisão:

Nível Estratégico – em geral são as decisões para dois a cinco anos;

Nível Tático – decisão para alguns meses a até dois anos;

Nível Operacional – alguns dias ou alguns meses; e

Nível de despacho ou liberação – decisão para algumas horas ou alguns dias.

Nível de importância dentro da organização:

- Altamente importantes;
- Importantes;
- Medianamente importantes;
- Pouco importantes;
- Não importantes.
- Estruturação:
 - Estruturadas;
 - Não-estruturadas.
- Previsibilidade:
 - Rotineiras ou cíclicas;
 - Não rotineiras ou acíclicas;
- Inéditas.

Embora possa-se pensar que as decisões sejam tomadas de forma racional, na prática não é isso que acontece. Geralmente, mesmo dentro das empresas, as decisões são tomadas com base em intuição e experiência anterior, sem utilizar-se métodos ou técnicas racionais. Por isso, entende-se que as decisões possuem racionalidade limitada Segundo esse conceito de racionalidade limitada, o processo de decisão se ocupa da seleção de alternativas que mais se encaixem em algum sistema de valores dos tomadores de decisão e são, até certo ponto, uma aceitação de razoável.

EXERCÍCIOS

1. Defina Custos.
2. Explique, sob a ótica contábil, o que são custos.
3. Quais os principais Métodos de Custeio?
4. Explique cada método citado na questão anterior.
5. Cite e explique cada tipo de Apuração dos custos.
6. Como os custos são classificados?
7. Defina cada uma das classificações citadas para custos.
8. Segundo Chiavenato , quais os elementos fundamentais das decisões?
9. O que são Decisões programadas?
10. O que são Decisões não programadas?
11. Uma decisão pode ser tomada sob quais condições?
12. Uma decisão pode ser distinguida por quais níveis de decisão?

CAPÍTULO IV – APLICAÇÕES DO CUSTEIO VARIÁVEL

GENERALIDADES

O custeio direto ou custeio variável, é um tipo de custeio que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis. Os métodos de Custeio atribuem para cada custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis.

O sistema de custeio variável fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites. Esse sistema produz informações importantíssimas como a margem de contribuição (contribuição marginal) e é o sistema que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas.

Porém esse método de custeio não é aceito para demonstrativos externos, pois fere um os princípios contábeis aceito no Brasil e também não é aceito perante a legislação do imposto de renda.

Em tese, há possibilidade de efetuar separação do custeio direto na contabilidade, segregando-se todos os custos em categorias específicas, como, por exemplo:

Mão-de-obra de produção
Mão-de-obra de produção – variável
Mão-de-obra de produção – fixa

Gastos gerais de fabricação
Energia elétrica – variável
Energia elétrica – demanda fixa

Contabilmente, desde que o sistema de acumulação se faça somando-se custos fixos e variáveis, não há que se opor a esta sistemática de separar os valores, para utilização gerencial.

Porém, na prática, devido ao aumento da complexidade e cuidados especiais na contabilização, as empresas desenvolvem sistemas próprios, que extraem da contabilidade dados específicos para análise de custos variáveis. A contabilidade segue seu padrão normal (utilizando o custo por absorção) e os sistemas de análise extraem, das contas de custos, os valores classificados como diretos (como por exemplo, as matérias-primas, os materiais de embalagem, a mão-de-obra direta, gastos com terceirização da produção, etc.).

O importante é que se preserve os dados, de forma integral e para atender a legislação contábil e fiscal, nada impedindo que se utilize tais dados em sistemas de informação específicos.

Algumas características essenciais do método de custeio variável são:

- Divisão dos custos em dois grupos principais: fixos e variáveis (eventualmente podem ser

necessários criar as categorias intermediárias de semi-fixos ou semi-variáveis);

- Atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos. A diferença do custo variável com a receita de vendas é a chamada margem de contribuição.

Gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, no custeio direto ou variável, o cálculo dos custos finais por produto são computados somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos, ainda que sobrecarregados.

Porém, este tipo de custeio, custeio direto, não demonstra os custos com desperdícios, setup, gargalos, lay-out, etc. Estes deverão ser computados através de planilhas para cada tipo de empresa.

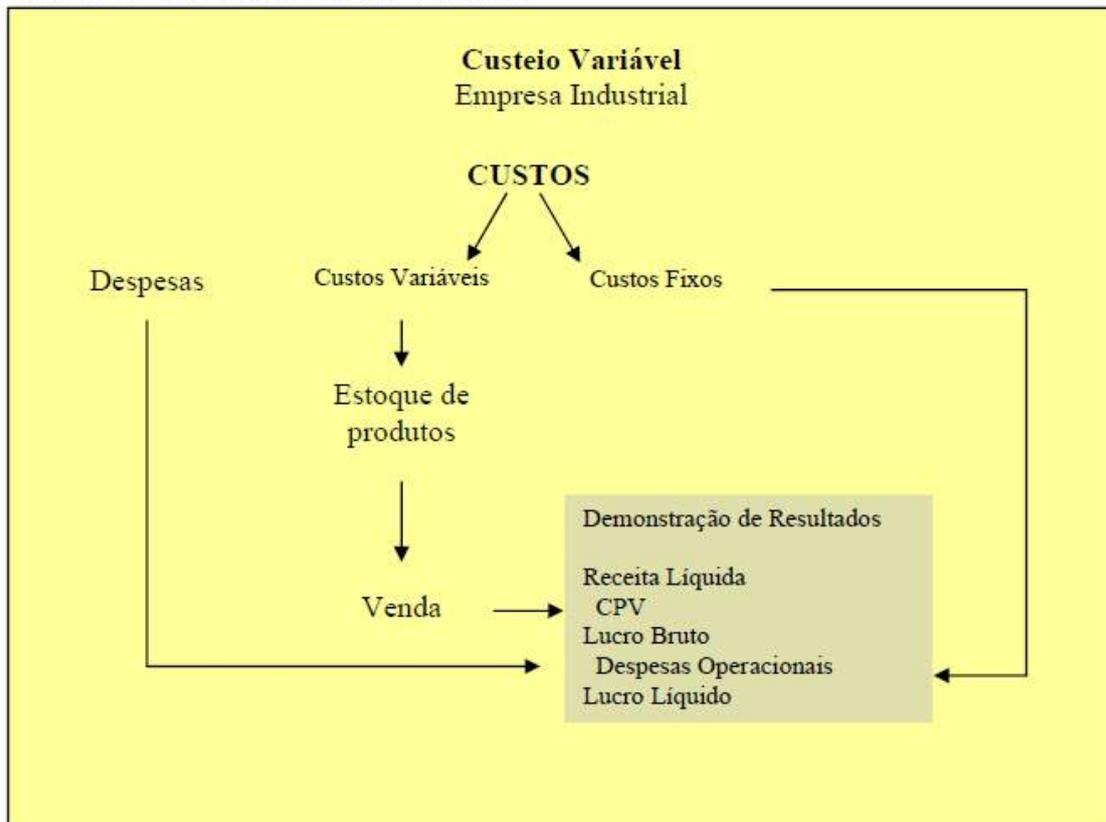
No cálculo dos custos da produção podem ser utilizados dois métodos diferentes (método direto ou método indireto), correspondentes a situações diferentes. Numa dada empresa podem ser utilizados simultaneamente os dois métodos, um para uns produtos e outro para outros. O mais normal é a utilização em cada empresa de um só dos métodos.

O método direto, também chamado de método de custeio por ordens de fabrico ou por encomenda é utilizado nas situações em que cada “produto” é um caso específico diferente dos outros. Isto acontece no setor da construção civil, no sector das obras públicas, nas empresas que produzem por encomenda e nas empresas que produzem por ordens de fabrico, nestes casos, cada prédio, cada obra, cada encomenda, cada ordem de fabrico é um caso individual, de que queremos conhecer o respectivo custo.

Na contabilidade analítica, abrimos uma conta para cada prédio, obra, encomenda, etc. Essas contas serão debitadas enquanto decorrer a produção, pelo consumo das matérias-primas e outros materiais, pelo custo da mão-de-obra utilizada e pelos gastos gerais de fabrico, imputáveis a cada um dos produtos. O valor acumulado a débito da conta de cada produto (conta de fabricação ou produção, indicará em cada momento o custo respectivo). Quando o “produto” estiver concluído, o valor a débito indicará o seu custo. Nessa altura, a sua conta de produção será creditada por débito da conta de produtos acabados ou custo dos produtos vendidos.

O método indireto ou de custeio por processos é utilizado nas chamadas indústrias de processo, ou seja indústrias de fabrico continuamente o mesmo produto ou produtos durante todo o ano. Nestes casos, como por exemplo, indústria das cervejas, indústria d cimentos, indústria química, indústria de material elétrico, indústria alimentar (a maioria das empresas utiliza o método indireto).

A produção repete-se sistematicamente ao longo do ano, torna-se necessário definir um período de custeio (geralmente um mês). Para esse período teremos que quantificar a produção realizada (produção efetiva, produção terminada, produção em curso de fabrico), tendo em conta os coeficientes de acabamento respectivos. Igualmente será necessário calcular o custo da produção efetiva, tendo em conta os coeficientes de homogeneização, o custo da produção terminada, tendo em conta um método de custeio das saídas (FIFO, LIFO, custo médio) e o custo dos produtos em curso de fabrico no fim do período, tendo em conta o seu grau de acabamento. Este processo repetir-se-á em cada período de custeio.

Gráfico do Sistema de Custeio Variável

Exemplo:

Para deixar claro o método de custeio variável, vamos exemplificar, fazendo com que os produtos fabricados sejam incorporados a eles, somente os gastos variáveis do período.

Meses / ano	Estoques		
	produção	Vendas	Final
jan/06	10.000	7.000	3.000
fev/06	10.000	8.000	5.000
mar/06	13.000	10.000	8.000
abr/06	3.000	11.000	0

Custos variáveis por mês:

Custo Unitário por mês				
Mês / ano	Material Direto	MOD	Embalagens	TOTAL
Jan/06	R\$ 10,00	R\$ 8,00	R\$ 6,00	R\$ 24,00
Fev/06	R\$ 11,00	R\$ 10,00	R\$ 7,00	R\$ 28,00
Mar/06	R\$ 12,00	R\$ 7,00	R\$ 6,00	R\$ 25,00
Abr/06	R\$ 13,00	R\$ 8,00	R\$ 8,00	R\$ 29,00

Preço de Venda = **R\$ 65,00 / unidade**

Custos Fixos

Aluguel da fabrica = R\$ 50.000,00

Energia = R\$ 60.000,00

MOI = R\$ 30.000,00

Manutenção = R\$ 5.000,00

Depreciação = R\$ 5.000,00

Total = R\$ 150.000,00

Pede-se: Aproprie os custos variáveis as quantidades vendidas por período.

RESOLUÇÃO:

	janeiro	fevereiro	março	abril	Total
(+)Vendas Líquidas	=7000*65	=8000*65	=10000*65	=11000*65	=455000+520000+650000+715000
(-) CPV – custos variáveis	=7000*24	=8000*28	=10000*25	=11000*29	=168000+224000+250000+319000
(=) Margem de Contribuição - MC	=455000-168000	=520000-224000	=650000-250000	=715000-319000	=2340000-961000
(-) Custos Fixos - CF	=150000	=150000	=150000	=150000	=150000*4
(-) Lucro Líquido	=287000-150000	=296000-150000	=400000-150000	=396000-150000	=1379000-600000

EXERCÍCIOS

1. Conceitue Custeio Variável.
2. O sistema de custeio variável fundamenta-se em que?
3. Cite algumas características essenciais do método de custeio variável.
4. De acordo com os dados abaixo, calcule usando o critério do Custeio Variável.

Meses / ano	Estoques		
	produção	Vendas	Final
jan/06	20.000	17.000	3.000
fev/06	5.000	4.000	4.000
mar/06	15.000	9.000	10.000
abr/06	3.000	13.000	0

Custos variáveis por mês:

Custo Unitário por mês				
Mês / ano	Material Direto	MOD	Embalagens	TOTAL
jan/06	R\$ 11,00	R\$ 7,00	R\$ 2,00	R\$ 20,00
fev/06	R\$ 12,00	R\$ 8,00	R\$ 1,00	R\$ 21,00
mar/06	R\$ 13,00	R\$ 7,00	R\$ 2,00	R\$ 22,00
abr/06	R\$ 13,00	R\$ 6,00	R\$ 4,00	R\$ 23,00

Preço de Venda = **R\$ 70,00 / unidade**

Custos Fixos

Aluguel da fabrica = R\$ 30.000,00

Energia = R\$ 40.000,00

MOI = R\$ 20.000,00

Manutenção = R\$ 10.000,00

Depreciação = R\$ 10.000,00

Total = R\$ 110.000,00

Pede-se: Aproprie os custos variáveis as quantidades vendidas por período.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Contabilidade Gerencial - 6ª Ed. Padoveze, Clovis Luis. Editora Atlas.

Contabilidade - Teoria e Prática Básicas - 2ª Ed. Arend, Lauro; Greco, Alvisio; Gärtner, Günther. Editora Saraiva.

Contabilidade Geral Simplificada. Chagas, Gilson. Editora Saraiva.

Teoria Geral da Administração. Chiavenato, Idalberto. Editora Saraiva.

Hino Nacional

Ouviram do Ipiranga as margens plácidas
De um povo heróico o brado retumbante,
E o sol da liberdade, em raios fúlgidos,
Brilhou no céu da pátria nesse instante.

Se o penhor dessa igualdade
Conseguimos conquistar com braço forte,
Em teu seio, ó liberdade,
Desafia o nosso peito a própria morte!

Ó Pátria amada,
Idolatrada,
Salve! Salve!

Brasil, um sonho intenso, um raio vívido
De amor e de esperança à terra desce,
Se em teu formoso céu, risonho e límpido,
A imagem do Cruzeiro resplandece.

Gigante pela própria natureza,
És belo, és forte, impávido colosso,
E o teu futuro espelha essa grandeza.

Terra adorada,
Entre outras mil,
És tu, Brasil,
Ó Pátria amada!
Dos filhos deste solo és mãe gentil,
Pátria amada, Brasil!

Deitado eternamente em berço esplêndido,
Ao som do mar e à luz do céu profundo,
Fulguras, ó Brasil, florão da América,
Iluminado ao sol do Novo Mundo!

Do que a terra, mais garrida,
Teus risonhos, lindos campos têm mais flores;
"Nossos bosques têm mais vida",
"Nossa vida" no teu seio "mais amores."

Ó Pátria amada,
Idolatrada,
Salve! Salve!

Brasil, de amor eterno seja símbolo
O lábaro que ostentas estrelado,
E diga o verde-louro dessa flâmula
- "Paz no futuro e glória no passado."

Mas, se ergues da justiça a clava forte,
Verás que um filho teu não foge à luta,
Nem teme, quem te adora, a própria morte.

Terra adorada,
Entre outras mil,
És tu, Brasil,
Ó Pátria amada!
Dos filhos deste solo és mãe gentil,
Pátria amada, Brasil!

Hino do Estado do Ceará

Poesia de Thomaz Lopes
Música de Alberto Nepomuceno
Terra do sol, do amor, terra da luz!
Soa o clarim que tua glória conta!
Terra, o teu nome a fama aos céus remonta
Em clarão que seduz!
Nome que brilha esplêndido luzeiro
Nos fulvos braços de ouro do cruzeiro!

Mudem-se em flor as pedras dos caminhos!
Chuvas de prata rolem das estrelas...
E despertando, deslumbrada, ao vê-las
Ressoa a voz dos ninhos...
Há de florar nas rosas e nos cravos
Rubros o sangue ardente dos escravos.
Seja teu verbo a voz do coração,
Verbo de paz e amor do Sul ao Norte!
Ruja teu peito em luta contra a morte,
Acordando a amplidão.
Peito que deu alívio a quem sofria
E foi o sol iluminando o dia!

Tua jangada afoita enfune o pano!
Vento feliz conduza a vela ousada!
Que importa que no seu barco seja um nada
Na vastidão do oceano,
Se à proa vão heróis e marinheiros
E vão no peito corações guerreiros?

Se, nós te amamos, em aventuras e mágoas!
Porque esse chão que embebe a água dos rios
Há de florar em meses, nos estios
E bosques, pelas águas!
Selvas e rios, serras e florestas
Brotem no solo em rumorosas festas!
Abra-se ao vento o teu pendão natal
Sobre as revoltas águas dos teus mares!
E desfraldado diga aos céus e aos mares
A vitória imortal!
Que foi de sangue, em guerras leais e francas,
E foi na paz da cor das hóstias brancas!



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Educação