

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS
CONTÁBEIS**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**RODRIGO FIGUEIREDO
RODRIGUES**

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR
ABSORÇÃO & ABC QUANTO AOS ASPECTOS GERENCIAIS**

**RIO DE JANEIRO
2018**

**RODRIGO FIGUEIREDO
RODRIGUES**

**VANTAGENS E DESVANTAGENS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR
ABSORÇÃO & ABC QUANTO AOS ASPECTOS GERENCIAIS**

Monografia apresentada à
Universidade Federal do Rio de
Janeiro como um dos pré-
requisitos para a obtenção do
grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof.º Luiz
Henrique Machado.

**RIO DE JANEIRO
2018**

Agradeço ao Professor e Orientador Luiz Henrique Baptista Machado pelo apoio e encorajamento contínuos na pesquisa, aos demais Mestres da casa, pelos conhecimentos transmitidos, e à Diretoria da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis pelo apoio institucional.

AGRADECIMENTOS

À minha tia-mãe, Teresinha, por simplesmente tudo;

Ao Beto, por sempre me incentivar, pelo companheirismo, e pelo apoio em todos os momentos;

Aos amigos Froufe, Bruno, Diego e Lívia, presentes que a Universidade me deu para a vida, pela amizade, pela torcida e pelos momentos incríveis;

Ao amigo Leandro, pela ajuda e incentivo nos momentos finais da graduação e na monografia;

À amiga Érica, por ser uma companhia incrível e pela confiança e generosidade;

À amiga Dani, por todo o carinho e incentivo profissional;

Aos meus amigos de curso que me acompanharam nessa longa jornada;

Aos meus colegas de trabalho, por torcerem por mim.

“A persistência é o menor caminho do
êxito”.
CharlesChaplin

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar a contabilidade de custos, que estuda a forma de custear um produto ou serviço, em suas características e vantagens. Observa-se que em um mundo altamente globalizado onde as empresas estão inseridas, faz com que as mesmas busquem diariamente instrumentos que objetivem celeridade no processo de tomada de decisões. E uma das maneiras de auxiliar as organizações neste âmbito é a contabilidade de custos, onde existe a mensuração através de métodos de custeios, com a finalidade de atribuir valor a produtos ou serviços. Na teoria e na prática, os métodos de custeios classificam os consumos nos processos produção: materiais, mão de obra, equipamentos, serviços, etc. A gestão de custos torna-se uma grande aliada na gestão de qualquer empresa, auxiliando amplamente na tomada de decisões, no desenvolvimento de novas estratégias e na busca por vantagem competitiva. O objetivo deste trabalho é evidenciar os métodos de custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC), quanto às suas vantagens, desvantagens, definições e características em um enfoque gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade de custos; Método de custeio; Custeio por absorção; Custeio baseado em atividades.

ABSTRACT

The present study aims to analyze cost accounting, which teaches how to set cost for a product or service. It is observed that in a highly globalized world where companies are inserted, it makes them seek daily instruments that aim for speed in the decision-making process. And one of the tools that aim to help organizations in this area is cost accounting, where there is the measurement through costing methods in order to attribute value to products or services. In theory and practice, costing methods classify the consumption in production processes: materials, labor, equipment, services, etc. Thus, Costs management becomes a great ally for administrating any company, aiding widely in decision making, development of new strategies and in the search for competitive advantage. The objective of this research is to highlight the cost-based absorption and activity-based costing (ABC) methods, their advantages, disadvantages, definitions and characteristics in a management approach.

Keywords: Accounting Method; Costing; Activity based costing; absorption.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Direção Básica dos gastos	33
Figura 2: Esquema Básico do Custeio por Absorção para empresas de Manufatura	36
Figura 3: Esquema de Custeio por Absorção com departamentalização.....	37
Figura 4: Ilustração do método ABC.....	38
Figura 5: Esquema Básico do Custeio por Atividades	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Principais Características e diferenças das Contabilidades Financeiras e Gerenciais.....	19
--	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 Problema e Delimitação da Pesquisa.....	13
1.2 Objetivos	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.3 Metodologia	16
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	17
2.1 Contextualização	17
2.2 Contabilidade de Custos	20
2.3 Conceitos relacionados à Contabilidade de Custos	27
2.4 Características básicas da contabilidade de custos	28
2.5 A Evolução da Contabilidade de Custos.....	30
3. MÉTODOS DE CUSTEIO	33
3.1 Custeio por absorção.....	33
3.2 Custeio ABC (activity based costing)	38
4. CONCLUSÃO.....	42
5.REFERÊNCIAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, o cenário do mercado consumidor é altamente exigente e a competição entre Organizações é muito acirrada, especialmente em relação ao fenômeno da globalização, o que força as Empresas a terem um maior controle em sua produção, considerando que os números resultam em lucro ou prejuízo. A inserção de novas tecnologias e métodos faz com que a economia de recursos e alta produtividade sejam encaradas com o seguinte tema “fazer mais com menos”, o que faz a função do profissional contábil demandar de meio gerenciais para especificar os custos relativos à produção (CREPALDI, et al, 2012).

A Contabilidade de Custos, em relação a essa corrente, se impõe com controles de custeios por métodos gerencias buscando sempre uma compreensão real do processo de produção de quanto está sendo utilizado para se produzir cada produto, possibilitando dessa forma a gerencia entender o quanto será gasto para produzir cada produto do início até o fim da produção. Conseqüentemente, o administrador terá, por meio desse método a posição real de quanto precisará para se produzir, podendo assim efetuar os trabalhos otimizados antes mesmo de planejar aumentar a produção de determinado produto ou ainda em reduzir o mesmo de outro (LEONE, 2000).

Crepaldi et al (2012) descrevem que dessa forma, a Contabilidade de Custo empregada para custear os custos fixos no processo de produção empregando-se dos métodos de custeamento por absorção ou global, através cada atividade possibilitando ao final da produção ter o produto final com o custo relativo de sua produção de uma forma global. Entretanto existem custeios onde se alocam somente custos variáveis relativos à produção, muito embora seja necessário avaliar qual o melhor método para se realizar com confiabilidade os registros podendo obter maior proveito de cada método e não prejudicando a Empresa.

Oliveira et al (2010) descreve que a Contabilidade de Custos há tempos deixou de ser uma simples ferramenta para valorar estoques. Com os avanços desta área e com o aperfeiçoamento da apuração de custos, a Contabilidade de Custos passou

a ter um papel essencial dentro das organizações, contribuindo com informações para a contabilidade gerencial e para o processo decisório.

Observa-se que a utilização de custos dentro do contexto estratégico na gestão dos negócios torna-se uma das melhores decisões no âmbito das vantagens competitivas de uma organização. Por conseguinte, a gestão estratégica de custos implica necessariamente na apresentação de um novo posicionamento sobre a contabilidade gerencial, sendo esta, atrelada as estratégias empresariais (COELHO, 2014).

Hansen e Mowen (2001, p. 423) lecionam que a gestão estratégica de custos se refere "ao uso de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva". Dessa forma, a gestão de custos surge como uma alternativa de entender às demandas do sistema econômico com relação às variáveis verificadas nos mercados buscando, conseqüentemente a melhoria continua do processo de competitividade.

Na análise dada por Bruni e Famá (2012) pode-se verificar que a estratégia refere-se principalmente às relações entre a empresa e seu ambiente, e o processo de construção de seu futuro. Dessa forma, associada ao processo de gestão empresarial, a estratégia busca possibilitar a construção do futuro corporativo, estabelecendo as metas e planos de longo prazo para a empresa.

Para Perez Junior et al (2012) a expressão gestão de custos vem sendo amplamente utilizada nos últimos tempos para especificar a integração que deve ocorrer entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa em sua plenitude.

A contabilidade de custos fornece informações que são vitais para a contabilidade gerencial, cujo objetivo é favorecer aos gestores no processo de tomada de decisões. Segundo Santos (1999, p.66) "método de custeio é o critério utilizado, por uma unidade para apropriar os custos dos fatores de produção às entidade de uma objeto de acumulação de custos".

Pode-se citar diferentes métodos de custeio como, por exemplo: custeio por absorção, custeio variável, método baseado em atividade (ABC), método seções homogêneas (RKW), método de esforço de produção (UEP) entre outros. Cada um deles tem a função de atribuir os custos aos produtos fabricados, com critérios próprios para apropriação. Entretanto, vale salientar que o método a ser adotado depende da necessidade de cada gestor.

O presente estudo descreve os métodos de custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC), enfatizando a análise gerencial para tomada de decisão.

Custeio por absorção e ABC, estudados no processo de gestão têm finalidades específicas, então, se busca compreender, através de uma revisão bibliográfica, seus benefícios, contribuições, delimitações, dentre outros fatores.

A Contabilidade Gerencial analisa as principais vantagens ou desvantagens de natureza interna da Empresa, para que os administradores possam tomar decisões corretas sobre possíveis mudanças necessárias de curto ou longo prazo. Conforme (Pereira & Sousa), 72% das empresas foram a falência, principalmente por falta de experiência dos seus administradores ou por tomada de decisões incorretas (PEREIRA; SOUZA, 2013).

A elevada competitividade do mercado demanda que as empresas se adaptem as mudanças com muita celeridade e eficiência, para que isso ocorra se faz necessário que elas sejam organizadas com áreas que propiciem as informações necessárias e precisas e com a qualidade necessária que possa facilitar a utilização das ferramentas citadas, posicionando a empresa num patamar diferenciado, ou seja, assegurar que os administradores venham a ter uma vantagem competitiva (OLIVEIRA et al, 2008).

1.1 Problema e Delimitação da Pesquisa

Shank e Govindarajan (1997) descrevem que a gestão de custos refere-se a uma análise tratadas sob um contexto mais amplo, onde os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais, assim, a análise de custos é vista

classicamente como o processo de avaliação do impacto financeiro nas tomadas das decisões gerenciais.

Martins (2015) em seu estudo considerada que a gestão estratégica de custos carece de uma análise criteriosa dos custos que vão além dos limites da empresa. Sendo que a gestão de custos busca ter pleno conhecimento de toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final.

Na análise de Hansen e Mowen (2001) considera-se que as informações geradas pelo departamento contábil da empresa usualmente são utilizadas para se poder estabelecer estratégias centrando na obtenção da vantagem competitiva, isto é, a geração de um valor melhor para o cliente por um custo igual ou mais baixo que aquele propiciado pelos competidores. Dessa forma, o valor ao cliente se refere à diferença entre os quais o cliente recebe e o que ele espera receber, ou seja, é a superação das expectativas.

Para Shank e Govindarajan (1997) a gestão de custos é resultante de três questões subjacentes obtidos na literatura especializada em gestão de custos, a saber:

- a) Análise da cadeia de valor;
- b) Análise de posicionamento estratégico;
- c) Análise de direcionadores de custos.

Nesse contexto, Paiva (2004) descreve que entre as possibilidades que a empresa pode fazer uso para se manter competitiva no mercado que se encontra, destaca-se que o gerenciamento de custos mediante a análise da cadeia de valor.

Perez Jr. et al (2012), diferencia a gestão de custos das ferramentas clássicas sendo a mesma a forma como ela trata as informações. Tendo uma abordagem mais ampla sendo que os dados de custos são empregados para desenvolver estratégias, com a finalidade de se buscar obter uma vantagem competitiva.

Analisando-se o processo tradicional de custos é possível verificar que a ferramenta tradicional de análise de custos centra-se na busca de indicar os custos incorridos em um determinado período de tempo não levando em consideração as atividades que venham a agregar valor ou não. Sobre a gestão de custos, a mesma tem

como foco basilar a busca de agregar valor em toda a cadeia produtiva, buscando dessa forma, analisar todas as atividades que podem minimizar os tempos dos ciclos operacionais, bem como as principais atividades que agregam valor, buscando a todo o momento a redução de custos em toda a sua cadeia produtiva. Para isto a gestão de custo atua de forma sistêmica entre os setores da empresa (GONÇALVES, 2015).

Portanto, neste estudo busca-se destacar e pontuar, em um cenário de competitividade econômica e necessidade de tomada de decisão, as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por absorção e por atividade.

O presente estudo se limitará a comparar os dois métodos citados: Custeio por Absorção e ABC, em seus aspectos gerenciais, levando em consideração a influência de fatores que as organizações visualizam no momento de escolher um método, tais como: cultura organizacional, conjuntura econômica e situação financeira.

Assim, a presente pesquisa possui a seguinte problemática: **Quais as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por absorção e ABC quanto aos aspectos gerenciais para tomada de decisão?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é ressaltar os benefícios de cada método e criticá-los para obter uma reflexão de como considerar e utilizar os dois métodos em análises gerenciais.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Evidenciar e classificar os custos de produção;

- b) Comparar as informações obtidas quando utilizados os métodos de custeio por absorção e ABC;
- c) Analisar os sistemas de custeio absorção e ABC; e detectar aquele mais adequado para tomada de decisões.

1.3 Metodologia

O estudo busca na bibliografia as críticas e as vantagens desses dois métodos, considerando a realidade de um mercado globalizado e dinâmico.

Para tanto, de acordo com a classificação de Silva e Menezes (2001), esta pesquisa é básica, qualitativa, descritiva, tratando-se de uma pesquisa bibliográfica.

Quanto à natureza, é um estudo por pesquisa básica, pois produz conhecimento a ser utilizado em outras pesquisas, oriundos de fontes que orientam na comparação profunda dos dois métodos.

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, pois incorre em interpretações e análises sobre as publicações utilizadas neste trabalho.

Quanto aos objetivos, o estudo se classifica em pesquisa descritiva, pois descreve as características de determinada população, nesse caso dois métodos de custeio.

Quanto aos procedimentos técnicos, é pesquisa bibliográfica porque é elaborada com base em livros, artigos científicos, dissertações e teses, ou seja, a partir da contribuição de outros autores.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contextualização

A busca por uma participação maior no mercado econômico mundial faz com que as organizações e seus administradores busquem, constantemente, os meios informacionais que subsidiem seus gestores nas tomadas de decisões para se adequarem à nova realidade de mercado. Essas informações precisarão ser obtidas de forma confiáveis e ao mesmo tempo hábil, para que os seus administradores decidam de forma mais eficiente (GOTARDO, 2013).

A Contabilidade apresenta-se como um dos instrumentos responsáveis na geração de informações confiáveis, para que os decisores das empresas possam tomar decisões importantes em relação aos seus concorrentes, a modernização da sua cadeia produtiva, a expansão da sua produção, na contratação de financiamentos de curto/longo prazo, entre outras decisões, que possam ser indispensável para o sucesso da empresa no futuro. Essas decisões são constantes, principalmente por desafios impostos nos campos tecnológicos, políticos, sociais, ambientais, financeiros, entre outros, que exijam das empresas ou dos seus administradores a buscarem mudanças ou ajustes no seu Planejamento Estratégico (MARTINS, 2015).

Segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2013, p. 48):

A Contabilidade é objetivamente, um sistema de informações e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Marion (2015, p. 27) leciona que:

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todo os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrado-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicado, que contribuem para as tomadas de decisão.

E continua o referido autor, demonstrando aque os *stakeholders* que tomam decisões em cima das informações contábeis (MARION, 2015, p. 28):

Investidores: é através dos relatórios contábeis que se identifica a situação econômica financeira da empresa, desta forma, o investidor tem em mão os elementos necessários para decidir sobre as melhores alternativas de investimentos. Os relatórios evidenciam a capacidade da empresa de gerar lucro e outras informações.

- a) Fornecedores de bens e serviços a crédito: usam os relatórios para analisar a capacidade de pagamento da empresa compradora.
- b) Bancos: utilizam os relatórios para aprovar empréstimos, limite de créditos etc.
- c) Governo: não só usa os relatórios com a finalidade de arrecadação de impostos, como também para dados estatísticos, no sentido de redimensionar a economia.
- d) Sindicatos: Utilizam os relatórios para determinar a produtividade do setor, fator predominante para reajuste de salários.
- e) Outros Interessados: Funcionários, órgãos de classes, pessoas e diversos institutos, como a CVM, a CRC e etc.

Ainda, Marion (2015, p. 29) descreve que é possível relacionar as principais especialidades da Contabilidade:

- a) Contabilidade Financeira: É a Contabilidade geral, necessária atodas as empresas. Fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória para fins fiscais. A Contabilidade Financeira, de acordo com a área ou a atividade em que é aplicada, recebe várias denominações, como exemplo a Contabilidade Agrícola (aplicada as empresas Agrícolas).
- b) Contabilidade de Custo: Está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados pelas empresa.
- c) Contabilidade Gerencial: Voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para as tomadas de decisões. Diferencia-se das contabilidades já abordadas, pois

não se prendem aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores. O profissional que exerce a Contabilidade Gerencial também é conhecido como *controller*.

Pela tabela 1, pode-se verificar as principais características e diferenças da contabilidade financeira e gerenciais

Tabela 1. principais características e diferenças das Contabilidades Financeiras e Gerenciais

	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Clientela	Externa: acionistas, credores, autoridades tributárias	Interna: Funcionários, administradores, executivos
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas, contratos com proprietários e credores	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes: feedbacks e controle sobre desempenho operacional, contratos com proprietários e credores.
Data	História, atrasada	Atual, orientada para o futuro
Restrições	Regulamentada: dirigida regras e princípios fundamentadas da contabilidade por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidade estratégicas e operacionais.
Tipo de Informação	Somente para mensuração financeira	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologias, fornecedores e competidores.
Natureza da Informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa	Mais subjetivas e sujeita a juízo do valor, válida, relevante, acurada
Escopo	Muito agregada, reporta toda a empresa	Desagregada: informa as decisões e ações locais

Fonte: Atkinson et al, (2000, p. 38).

Marion (2015, p. 29), descreve a Contabilidade como um instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Sendo que a mesma coleta todos os dados

econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para as tomadas de decisões.

2.2 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos gera informações distintas conforme as necessidades das empresas. Ao mesmo tempo ela busca estabelecer diferentes sistemas de custos e adotam critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas necessárias para os setores de produção e de administração (MARTINS, 2015).

Para Padoveze (2010) a Contabilidade de Custos é responsável pelos cálculos e a interpretação dos custos dos bens e serviços fabricados ou comercializados, o custeamento dos produtos, o controle e tomada das decisões.

Hornigren et al (2004, p. 26) descreve que:

Contadores definem custos como um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Um custo é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens e serviços ou seja, os custos de uma empresa são resultantes de diversos fatores.

Conforme leciona Abcustos (2013, p. 1):

A Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que estuda os custos nas empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços, é a Contabilidade de Custos que sabe analisar, interpretar e fornecer as informações necessárias referente aos custos, gastos, desembolsos, lucro ou prejuízo, formação adequada do preço a ser praticado. Contabilidade de Custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. A contabilidade de custos

utiliza-se da departamentalização para alocar corretamente os custos indiretos aos produtos. A grande virtude da departamentalização é a correta distribuição dos custos indiretos. A correta formação do preço, como apresentado neste, faz com que a empresa resgate os valores investidos no produto e ainda, tenha um retorno para novos investimentos na empresa, atendendo assim o princípio da continuidade, apresentando ao final destes resultados positivos para a entidade.

Da mesma forma, considera-se que quanto mais estruturada for à empresa, melhores serão os resultados obtidos por meio de um sistema de custos (MEGLIORINI, 2011, p. 1).

Para Atkinson et al (2000, p 85):

Os custos refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos. Realizando as mesmas coisas com menor recursos e, portanto, menores custo, significa que a empresa está se tornando mais eficiente.

A empresa precisa sempre manter os seus custos menores que os seus concorrentes, para que consiga ter uma importante vantagem competitiva. Ao compor os valores dos serviços e produtos para comercializar no mercado, o custo é normalmente é a informação mais importante nessa avaliação. Ao longo prazo, os valores recebidos deverão cobrir todos os custos, para que a empresa mantenha aquele produto na sua linha de produção (GONÇALVES, 2015).

Alguns conceitos são importantes serem diferenciados, conforme descrito por Padoveze (2010, p 311):

Gastos são todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas. Significa receber os serviços e produtos para consumo para todo o processo operacional, bem como os pagamentos efetuados e recebimentos de ativos. Como se pode verificar, gastos são ocorrências de grande abrangência e generalização. Investimentos são os gastos efetuados em ativo ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos ativados em função de sua vida útil ou benefícios futuros. Custos são os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objetos desses gastos forem gerados. De modo geral são os gastos ligados à área industrial da empresa. Despesas são os

gastos necessários para vender e enviar os produtos. De modo geral, são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transformam-se em despesas. Pagamentos são os atos financeiros de pagar uma dívida, um serviço ou um bem ou um direito adquirido. É a execução financeira dos gastos e investimentos das empresas. Perdas são fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalização das operações das empresas. São considerados não operacionais não fazer parte dos custos de produção dos produtos (...). Prejuízos é o resultado negativo da soma das receitas menos as despesas de um período. Decorre da apuração do resultado de um período, onde as despesas suplantam as receitas desse período.

Dutra (2009, P. 25) descreve que a contabilidade se divide em dois grandes públicos: Contas Patrimoniais e Contas de Resultados:

Custos Realizados são os que integram as contas de resultados do período, isto é, os que foram considerados consumidos para efeitos do resultado contábil do período (...) Custos a Realizar são os que integram as contas patrimoniais, isto é, os que, mesmo já tendo sido incorridos pelas empresas, ou seja, já tenha sido adquiridos até já aplicados fisicamente, ainda permanente na empresa (...) São chamados de custos capitalizados

Segundo Leone (2010), observa-se que determinados tipos de custos são amplamente utilizados e são definidos segundo as necessidades a que devem atender os mesmos, conforme se verifica:

- a) **Custos relacionados aos componentes operacionais e aos objetos:**
 - **Custos (ou despesas) diretos.** (...) todos aqueles custos que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio (...). Não há necessidade de rateio (...).
 - **Custos (ou despesas) indiretos.** São aqueles que não são de fácil identificação com o objeto do custeio (...).
- b) **Custos necessários ao exercício do controle das operações e das atividades:**
 - **Custos-padrão.** (...) tipo de custo mais indicado para operações consideradas repetitivas e cujos componentes (mão-de-obra,

matéria-prima, horas máquina etc.) são previamente conhecidos e não variam muito(...), como na produção industrial.

- **Custos (ou despesas) estimados.** (...) fora da "rotina normal" de produção, a Contabilidade de Custos utiliza as estimações. São utilizados recursos estatísticos, históricos e a própria experiência dos envolvidos diretamente com o objeto de custeio.

c) **Custos (ou despesas) por atividades:** (...) O Custo Baseado em Atividades (...), Custeio ABC (do inglês *Activity Based Costing*). O mesmo identifica os custos e as despesas por atividade e, depois, aloca as atividades aos produtos que são seus portadores finais.(...) Este critério somente trata dos custos e despesas gerais de fabricação, ou despesas indiretas. Os custos diretos, neste caso, são debitados diretamente aos produtos.

d) **Custos relacionados ao período:**

- **Custos e Despesas do Produto (inventariáveis).** São os custos que(...) acompanham de perto os processos produtivos e são facilmente identificados e quantificados em cada um dos produtos. (...) são debitados aos inventários (...).
- **Custos e Despesas do Período (não inventariáveis).** (...) pertencem mais aos períodos que aos produtos (...). São custos e despesas cujos benefícios se realizam no próprio momento em que os custos e as despesas acontecem (...).

e) **Custos (e despesas) relacionados a uma base de volume:**

- **Custos (ou despesas) variáveis:** São os custos ou despesas que variam de acordo com os volumes das atividades/operações(...). Um exemplo seria o custo das unidades produzidas (base de volume) e a energia elétrica (...) que varia de acordo com a quantidade produzida (horas-máquina) (...).
- **Custos (ou despesas) fixos:** São custos que não variam com a variabilidade da atividade em estudo. Um exemplo seria o custo

dos seguros de equipamentos diante da variação da quantidade de horas trabalhadas (...).

- **Custos (ou despesas) semivariáveis ou semifixas:** (...) observa-se que possuem uma parte variável que se comporta como se fosse custo variável e uma parte fixa que se comporta como se fosse custo fixo (...)
- **Custos em relação à tomada de decisões:** (...) tipos de custos que se destinam (...) à composição de informações gerenciais (...). São custos não registrados por serem subjetivos.
- **Custos relevantes e não relevantes:** (...) custos que serão alterados com a mudança efetiva de um "componente" da produção, sendo os custos ligados a este considerados relevantes (...). Um exemplo seria a decisão de se trocar um equipamento obsoleto por outro mais moderno e que utilize uma fonte de energia diferente do anterior.
- **Custos imputados:** São custos revelados, somente servem para o processo decisório. (...) não são registrados contabilmente.
- **Custos de oportunidade:** (...) custos "inventados". São utilizados (...) onde existem alternativas a serem analisadas.
- **Custos irreversíveis:** São os custos históricos, já contabilizados. Um exemplo seriam os custos originais de uma máquina, mais sua depreciação acumulada. Custos "realizados", "irreversíveis" ou "fundados" (LEONE, 2010).

Existem ainda, diversos outros tipos de custos tais como os custos desembolsados e não desembolsados, os custos marginais, médios e totais, os custos discricionários e os custos evitáveis e não evitáveis.

É possível verificar que em uma empresa de transformação, o maior volume de gastos se concentra nos custos. Por conseguinte, destaca a importância da sua gestão de custos eficiente e eficaz, para obtenção de resultados. Dessa forma, se faz

necessário para o devido entendimento das suas diferentes classificações se atentar para os seguintes parâmetros, ou seja, (VIANA, 2006):

- a) Em relação ao período de aplicação: inventariáveis, periódicos e históricos.
- b) Quanto ao controle das operações: controláveis, não controláveis, estimados e custos-padrão.
- c) A tomada de decisões: incrementais, de oportunidade, evitáveis, não evitáveis, relevantes e empatados.
- d) Quanto à apropriação ao objeto: diretos e indiretos.
- e) Referente ao nível de atividade: fixos, variáveis.

Dúran (2004) descreve que a classificação entre custos diretos e indiretos se relaciona com a maior ou menor dificuldade de identificação da relação de causalidade entre um determinado custo e um determinado objeto de custo, como um dado produto ou uma linha de produtos.

Para Maher (2001) custo direto é aquele que pode ser relacionado diretamente com um objeto de custo. Em contrapartida o custo indireto é aquele que não pode ser diretamente relacionado com um objeto de custo. De forma complementar, Viana (2006) especifica que custo indireto é todo aquele que demanda de um parâmetro para ser identificado.

Sobre o nível de atividade, Dúran (2004) enfatiza ainda que os custos fixos se referem a todos os que não variam em decorrência de uma determinada quantidade produzida de produtos ou serviços. Ou seja, são valores constantes em termos absolutos.

Viana (2006) cita que em relação aos custos variáveis flutuam de acordo com as alterações na produção da empresa. Ainda, o referido autor, posiciona os mesmos como sendo os custos proporcionais à produção da empresa. Por conseguinte, considera-se que quanto maior o nível de atividade da empresa, maiores serão os custos

variáveis. O administrador precisa sempre controlar os aumentos dos custos indiretos, já que esses são os mais complexos de serem identificados ou alocados no custo de produção de um serviço ou produto.

Os custos poderão ter dois grupos de comportamentos, conforme descreve Padoveze (2010, p 328):

Custos Fixos são custos ou despesas necessárias para manter um nível mínimo de atividade operacional, por isso são também denominados custos de capacidades. Custos Variáveis são os custos e despesas cujo montante em unidade monetária variam na proporção direta das variações do nível de atividade. É importante salientar que a variabilidade de um custo existente em relação a um denominador específico (...).

Verifica-se a presença de três métodos de custeamento de determinados produtos, fundado na classificação e comportamento dos custos e despesas (PADOVEZE, 2010, p. 333):

- a) Custeio direto ou variável, se a empresa entende que a melhor forma de custeio para seus produtos é o custeio direto, o sistema de acumulação de custo só coletará, para apuração do custo dos produtos e despesas diretamente relacionadas aos produtos. No custeio direto ou variável, os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período.
- b) Custeio por Absorção é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição.
- c) Custeio integral é um prolongamento do conceito de custeio por absorção. Nesse caso as despesas com vendas e administração são consideradas como gastos do período. Para o custeio integral, também essas despesas são alocadas ao diversos produtos através de critérios de distribuição.

Verifica-se que as formas de custeamentos conforme descreve Padoveze (2010, p 334) em suas análises são as seguintes:

- a) Custo Real dos produtos é calculado com dados dos gastos industriais já ocorridos na produção.
- b) Custo Padrão são baseados em eventos futuros de custos ou eventos desejados de custos, que podem ou não acontecer na realidade da empresa.
- c) Custos Orçados procuram identificar os custos que deverão ocorrer no futuro, enquanto o custo padrão pode incorporar metas de realização de custos. Os custos orçados têm por base antecipar os gastos que deverão ocorrer e que afeterão os custeios dos produtos.

O que se pode constatar pelo exposto, é que os administradores necessitam sempre avaliar qual o Custo de Oportunidades em relação a escolha de uma ou duas oportunidades, ou seja, se deverá manter ou não uma linha de produção, para conseguir uma vantagem competitiva sustentável.

2.3 Conceitos relacionados à Contabilidade de Custos

Para Ribeiro (2013, p. 20) a Contabilidade de Custo se refere a um ramo da contabilidade que está norteadas as empresas industriais, muito similar à área de fabricação dos seus produtos, por meio do processo industrial, saber determinar quanto custou para fazer tal produto, para determinar o lucro, ou seja, “custo de fabricação ou custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens”.

Observa-se que na contabilidade de custos a presença de uma diferença entre os demais ramos da contabilidade, que se refere aos procedimentos praticados na área de produção que demandam da aplicação de determinados critérios com a finalidade de se apurar o custo de fabricação. Assim, a contabilidade de custos é considerada como sendo uma forma de solucionar as obrigações futuras, como estoques e resultados, tornando-se uma importante ferramenta nas tomadas de decisões (SOUSA et al, 2015).

A mesma é direcionada a análise dos gastos da entidade, verificando lucros, controle e decisões. O que possibilita o cálculo do preço de venda e avaliação dos estoques. Não devendo se confundir Custos com Gastos ou Despesas, ou seja, “gastos consistem evidentemente no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer” (BRUNI; FAMA 2012, p. 25).

Definem-se gastos como sendo todo dispêndio financeiro, todo sacrifício que uma entidade banca para a compra de um bem ou serviço, citando com o exemplo o caso das compras de matéria-prima para uma empresa, considera-se que essa compra foi um gasto que tiveram que tornará um investimento e sucessivamente passará a ser um custo ou uma despesa para a mesma (SOUSA, et al, 2015).

Em relação às despesas, as mesmas são as saídas de dinheiro, itens que reduzem o Patrimônio Líquido e são representadas pelo sacrifício de obtenção de receitas tanto para bens ou serviços, de forma direta ou indireta, são os gastos que a empresa tem com sua manutenção, citando como exemplo: o pagamento de salário a funcionários (GOUVEIA, 2001).

Nessa trilha, observa-se que:

Despesas são Bens e Serviços consumido diretamente e indiretamente para obtenção de receitas, bem como reduz o Patrimônio Líquido com características de sacrifícios no processo de obtenção de receitas. (MARTINS 2015, p. 17-18).

Ressaltando que as despesas não esta relacionada diretamente com o produto final ao contrário dos gastos, visto que a mesma diminui o Ativo e amplia o Passivo diminuindo o Patrimônio Líquido (KOLIVER, 2010).

2.4 Características básicas da contabilidade de custos

Observa-se que a contabilidade de custos tem como finalidade avaliar os estoques, os custos objetivando demonstrar os resultados das demonstrações

contábeis, com grande relevância e produzindo as informações para planejamento, tomadas de decisões e controle da empresa (CARDOSO, 2012).

Além disso, a contabilidade de custo é a área da contabilidade que tem por atribuição elaborar técnicas, procedimentos e métodos com a finalidade de avaliar as mutações patrimoniais interligadas as áreas internas da empresa, para avaliar os custos, bens e serviços (SOUSA, 2015).

Ou seja:

A contabilidade de custo ocupa-se com variações patrimoniais integrantes do ciclo operacional interno das entidades, da contabilidade gerencial, planejamento, análise econômico financeiro, a auditoria interna e externa e orçamentação. (KOLIVER, 2010, p. 27).

Em uma empresa comercial o valor da compra deveria ser em conformidade com os valores dos produtos fabricados em estoque na indústria. Considerando que nas indústrias os fatores de produção são atribuídos o custo para a aquisição só que não leva em consideração as despesas financeiras, administrativas e de vendas, já nas comerciais as mesmas são consideradas (CONSTANTE, 2010).

Para Martins (2015, p. 14) observa-se que o “valor do estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria o equivalente ao valor de compras na empresa comercial”.

Tem-se como estudo a composição e os cálculos dos custos, sua característica e interna e de grande relevância para a tomada de decisões, verificando ainda, os resultados da produção, sendo ela Contabilidade de custo Sintética, analítica, Setorial de custo e custo do produto (OLIVEIRA, 2008).

Em síntese, o mesmo tem como função registrar e apurar os custos, sintetizando, resumindo e consolidando os resultados dos cálculos, por meio de planilhas, mapas e fichas, adequando os custos unitários, produtos e serviços de produtos elaborados, semielaborados e em elaboração (SOUSA, 2015).

Analiticamente tem como função demonstrar o detalhamento das informações dos movimentos internos de valores para se obter transformações nas áreas gerenciais

e administrativas, no planejamento, orçamento controle e avaliação dos produtos, dividindo em contabilidade setorial e contabilidade de custos dos produtos (SOUSA, 2015).

Para Botana (2016), o mapa de locação de custo (MLC) tem como objetivo visualizar a determinação dos custos totais e unitários nos setores operacionais setoriais possibilitando uma realização da Contabilidade Setorial, determinando os custos antes do resultado final.

Ou seja:

Contabilidade setorial na forma de Mapa de Locação de Custos consistindo na apropriação dos custos das operações, antes das alocações dos custos aos seus portadores finais. (KOLIVER, 2010, p. 130).

Dessa forma, na contabilidade de custos nas Indústrias desenvolveu-se com o grande crescimento e desenvolvimento na área do mercado nos Estados Unidos e diversos países, tornando assim necessidade de ter mais acionista para analisar os balanços e os resultados, da mesma forma aumentou a complexidade dos bancários que fez com que afastasse os banqueiros em relação ao proprietário e administrador surgindo assim a Auditoria independente. Dessa forma, “com o desenvolvimento do Mercado Capitalista nos Estados Unidos e em alguns países europeus foi aumentando acionistas que procurava resultados de análises de balanços” (MARTINS, 2015, p. 14).

Sobre a questão da avaliação dos estoques e suas finalidades o auditor independente ou externo foi o responsável pelos princípios da contabilidade de custos (CARDOSO, 2012).

2.5 A Evolução da Contabilidade de Custos

Contabilidade de custos entende que os administradores e a lucratividade da empresa juntos devem tomar as devidas decisões da empresa de forma global. Assim, considera-se que tem áreas na contabilidade de custos que são poucas exploradas, que

podemos utilizar em outras áreas deficientes, dando a oportunidade de melhoras para uma boa administração (VEIGA, 2003).

Assim, a contabilidade de custos origina-se da necessidade de solucionar problemas de mensuração de resultado. Considerando que no decorrer do tempo à contabilidade de custos tornou-se ainda, em uma ferramenta importante de auxílio na tomada de decisões gerenciais, devido à evolução das empresas (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR, 2012).

Esse processo de evolução desperta a curiosidade dos estudiosos para o desenvolvimento de novas pesquisas e transformação do meio, sabendo reconhecer os pontos favoráveis em toda uma coletividade. Destacando que no decorrer dos anos ocorreram diversas mudanças, visto que, os profissionais dessa área, para acompanhar devidamente a era da globalização, tem que se esforçar e se atualizar sempre. Sempre temos que olhar a contabilidade de custos, pois a mesma é encontrada na demonstração do resultado do exercício (DRE). Dessa forma, a exigência fiscal passou a existir quanto à utilização dos procedimentos contábeis (CARDOSO, 2012).

Ocorreram diversas crises mundiais, especialmente na área empresarial, onde o reflexo da situação é fatal, sendo que a empresa que eleva seu padrão de desempenho passa por inúmeras mudanças, que faz toda uma transformação em sua forma de administrar. Sendo que “a Contabilidade de custos está voltada para cálculo, interpretação e controle dos custos dos bens fabricados, comercializados, ou serviços prestados pela empresa” (PADOVEZE, 2015, p.45).

Observa-se que a contabilidade de custos foi reformulada em sua forma de utilizar suas ferramentas, para então gerar melhores informações para servir de apoio e decisões aos gestores, e isso se ampliou-se as empresas públicas, comerciais, serviços, instituições, financeiras, administração, uma boa qualidade total dentre outras, e os frutos de uma deficiência na avaliação e controle (SOUSA, 2015).

Segundo descreve Martins (2015) a Contabilidade de custos e a Contabilidade financeira devem necessariamente ter uma compatibilidade em relação aos critérios utilizados para que não ocorram distorções especialmente nos relatórios contábeis.

Evidentemente, em qualquer ramo de atividade, devem-se ter as funções gerenciais básicas, tais como: a presença de uma boa comunicação, para que não haja controversas, controle, ter-se tudo sob controle é fundamental e uma forma também de organização, planejamento, elaborando-se tudo a partir de um correto planejamento, caso não se tenha as funções básicas de informações, elas tornam-se inúteis. Assim, ter a informação, o conhecimento, os preços, para depois disso, poder determinar se é ou não rentável, pode-se tornar possível à redução de custos (KOLIVER, 2010).

3. MÉTODOS DE CUSTEIO

Neste ponto serão apresentadas as análises dos dois métodos de custeio, bem como suas vantagens e desvantagens.

Sendo que Wernke (2004, p. 11 e 12) especifica custos como sendo:

Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo.

Dessa forma, um gasto pode transformar-se de investimento para custo ou despesa ou diretamente custo ou despesas. Observa-se pela figura 1, uma fluxograma que apresenta os caminhos dos gastos no processo operacional da organização:



Figura 1. Direção Básica dos gastos

Fonte: Cherman, 2002.

3.1 Custeio por absorção

Observa-se que o método de custeio por absorção se refere ao sistema aceito pela legislação fiscal e comercial do Brasil, em função de seguir os princípios fundamentais da contabilidade.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) custeio por absorção é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação.

Assim, os custos variáveis são adequados aos produtos e os custos fixos alocados através taxas de rateio. Deve-se ressaltar que os critérios de rateio dos custos

indiretos são diferentes, visto que o critério adotado por uma empresa pode não ser necessariamente conveniente à outra. Competindo assim, a cada organização verificar o critério que melhor relaciona esses custos com os seus produtos (HORACIO; COELHO, 2014).

Para obter o custo dos bens ou serviços, a partir do custeio por absorção, a empresa pode proceder de duas maneiras (Martins, 2010):

- a) alocar os custos diretos (materiais diretos e mão de obra direta) pela efetiva utilização, visto que são custos relacionados, diretamente, com a produção, sendo possível verificar seu real consumo nos bens ou serviços e rateio dos custos indiretos, que são os itens que não estão diretamente relacionados com a fabricação dos bens ou serviços, a partir de estimativas, ou seja, de bases de rateio;
- b) dividir a empresa em departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente), sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos. após, os departamentos de serviços transferem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Por fim, os departamentos de produção transferem seus custos aos bens ou serviços. todas essas transferências, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos bens/ serviços são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio da sua efetiva utilização, ou seja, de forma fácil e confiável.

Para Martins (2010), a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial, uma vez que esses custos existem, independentemente se o volume de produção ou de prestação de serviço ocorrer, e são distribuídos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio, que incluem, em maior ou menor grau, arbitrariedade.

Crepaldi (2008, p. 133) destaca as seguintes vantagens do custeio por absorção:

- Fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos;
- Baseia-se nos Princípios Fundamentais da Contabilidade;
- Demonstra índices de liquidez mais reais;
- No Brasil, aceito pelo Fisco.

Megliorini (2011, p.147) descreve que a sua aplicação objetiva basicamente a atender aos requisitos legais e societários, em conformidade aos princípios fundamentais de contabilidade, sendo esta a sua principal vantagem. Em contrapartida, o método apresenta também determinadas desvantagens, sendo os principais deles:

- a) Referente aos rateios, que podem ser considerados arbitrários;
- b) Aos custos dos produtos, que variam inversamente ao volume de produção, podendo induzir os gestores a ampliar o volume gerado com a finalidade de minimizar os custos, pode levar a um aumento desnecessário de estoque, etc.

É importante ressaltar que neste método, o custo separa-se das despesas; é aceito pela legislação societária (Lei 6.404/1976) e, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade, dentre eles, o princípio da realização da receita, confrontação e competência (GOTARDO, 2013).

Pela figura 2 apresenta-se o esquema básico desse custeio.

Custeio por Absorção Empresas de Manufatura

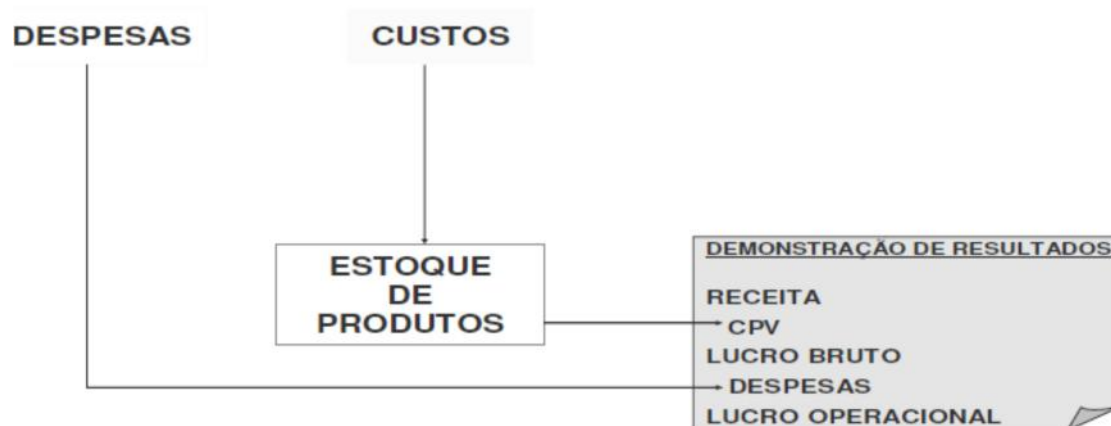


Figura 2. Esquema Básico do Custeio por Absorção para empresas de Manufatura

Fonte: Martins, 2015.

Na visão de Slomski, Batista e Carvalho (2003) o custeio por absorção não é considerado muito apropriado para a utilização como instrumento para a tomada de decisão, em razão da utilização dos rateios dos custos fixos que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até mesmo consideradas enganosas.

A departamentalização pode ou não ser utilizada no sistema de custeio por absorção. O critério de rateio por absorção sem departamentalização determina valores de custos e custos totais distintos para cada produto. Por isso, passa a ser utilizado, majoritariamente, a departamentalização que, conforme Martins (2000, p.83), propicia uma distribuição mais racional dos custos indiretos. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre os Departamentos de Produção, atuando assim sobre os produtos e apropriando custos a eles, e os Departamentos de Serviços não tem seus custos apropriados aos produtos.

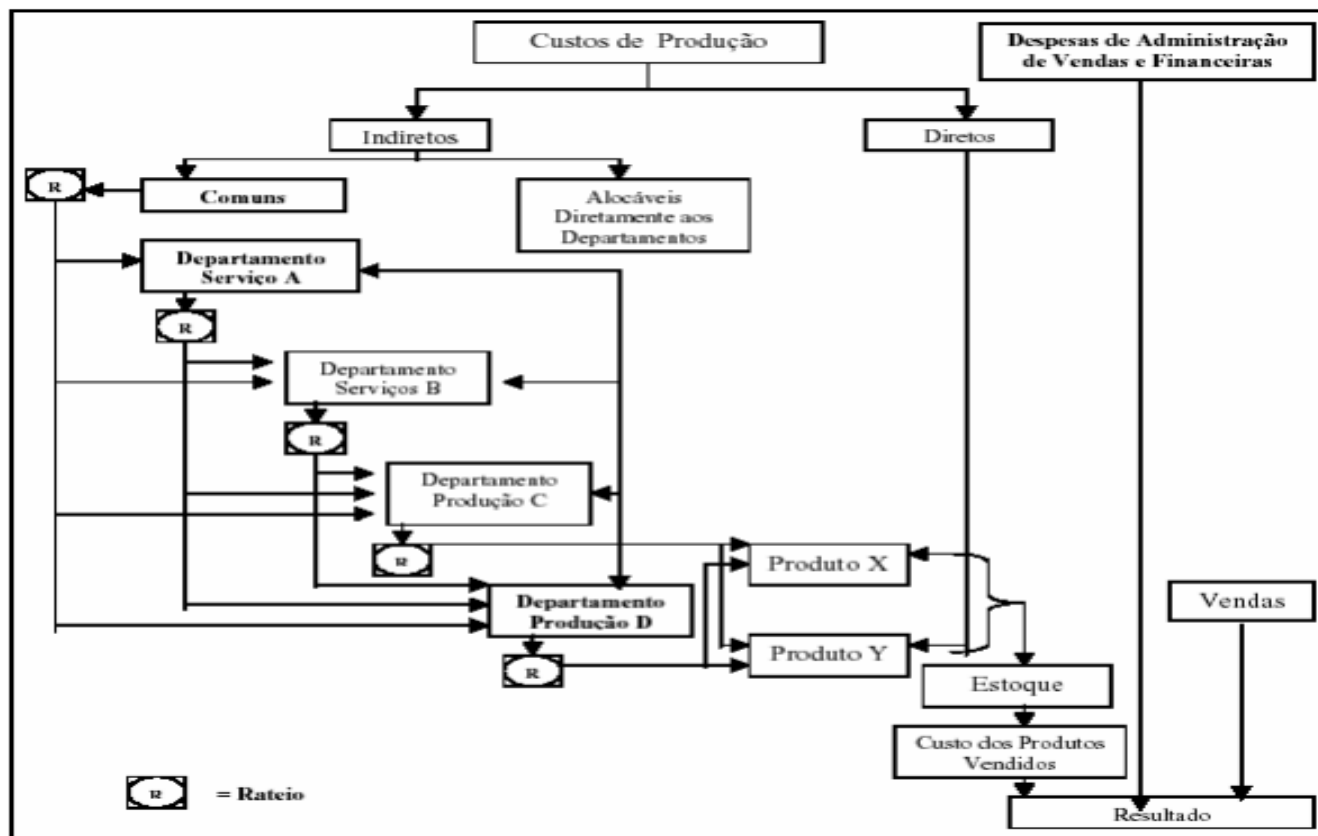


Figura 3. Esquema de Custeio por Absorção com departamentalização

Fonte: Martins, 2015

Portanto, pode-se notar que o sistema de custeio por absorção é útil na avaliação dos estoques das empresas e ajuda nas decisões de preço para os produtos e serviços. Também auxilia, ainda, empresas que podem facilmente alocar seus custos aos produtos, por consequência de atribuir uma pequena parcela de rateio. Entretanto, na tomada de decisão de nível gerencial, carece de informações adicionais facilmente localizadas no Sistema de Custeio ABC, de acordo com cada tipo de atividade empresarial.

3.2 Custeio ABC (activity based costing)

Este método se refere à outra forma de alocar os custos indiretos de fabricação aos produtos. A princípio distribui as atividades através de um direcionador, posteriormente para os departamentos e finalmente para os produtos. O ABC é o método que obtém melhor afinidade com os custos indiretos, visto que a mesma proporciona resultados mais próximos da realidade (GOTARDO, 2013).

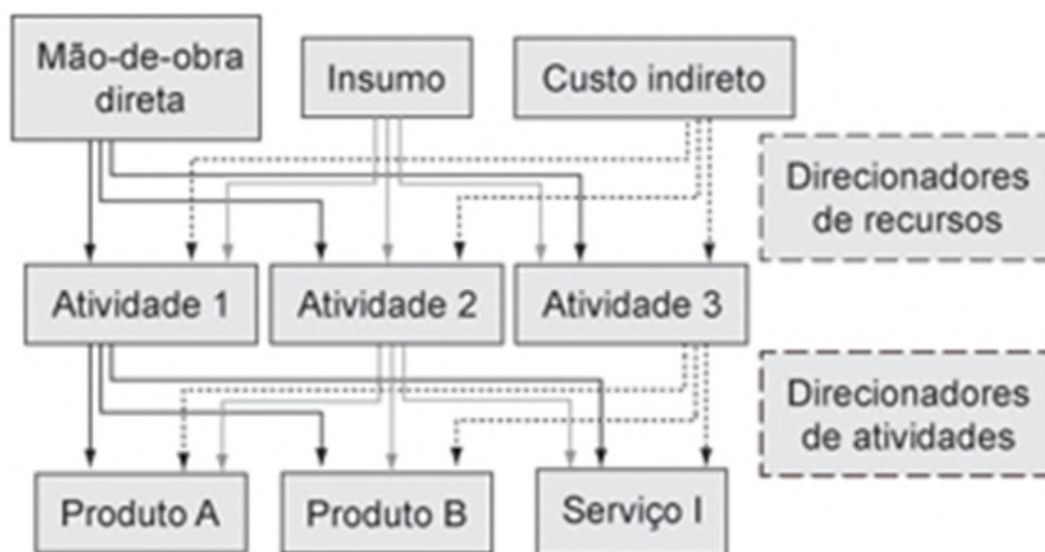


Figura 4: Ilustração do método ABC

Fonte: Adaptado: SABADIN et AL., 2006.

O método de custeio *Activity-Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades, conhecido também como ABC, foi desenvolvido por Robert S. Kaplan e Robin Cooper, com o objetivo de “reduzir sensivelmente as distorções provocadas pela atribuição arbitrária dos custos indiretos”. (Martins, 2003, p. 87).

Segundo Martins (2000, p.112):

“O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.”

Leone (2010, p.241) descreve que:

O sistema ABC corresponde ao custeio baseado em atividades. Esse sistema parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Na operacionalização do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers*, ou direcionadores de custos. Apuram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores.

Dessa forma, o método de Custeio ABC busca esclarecer, mediante processo de rastreamento, o agente causador do custo, para assim, lhe atribuir o valor (GONÇALVES, 2015).

Megliorini (2011, p.191) objetivando mapear as atividades executadas pelos departamentos de uma empresa, descreve ser possível agrupá-las em três categorias básicas, ou seja:

- a) Em atividades que agregam valor e são imprescindíveis ao processo;
- b) Em relação às atividades que não são agregam valor, mas são necessárias ou obrigatórias;
- c) Sobre as atividades que não agregam valor e são totalmente desnecessárias ao processo.

Dessa forma, após o mapeamento das atividades, os gestores podem atribuir uma maior atenção às atividades importantes e rejeitar as que não agregam valor e não são necessárias, considerando que essas medidas fazem com que os custos sejam minimizados, destacando que essa é uma das principais vantagens desse método (LEONE, 2010).

Em contrapartida, Megliorini (2011) ressalta que pelo simples fato de não segregar os custos fixos e apropriá-los aos objetos de custeio, o custeio ABC acaba sendo similar ao custeio por absorção, principalmente em termos de desvantagem.

Nota-se pela figura 5 o esquema do ABC (*activity based costing*), ou seja:

ABC/ABM



Figura 5. Esquema Básico do Custeio por Atividades

Fonte: Martins, 2015

Em linhas gerais, de acordo com Azevedo e Gouvêa (2006, p.11) o custeio ABC apresenta inúmeras vantagens de utilização como enumeradas a seguir:

- a) Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- b) Menor necessidade de rateios “arbitrários”;
- c) Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- d) Identifica onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- e) Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- f) Pode ser empregado em diversos tipos de empresas;
- g) Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- h) Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Da mesma forma, Azevedo e Gouvêa (2006, p.11) determinam que algumas desvantagens são apresentadas na implementação do custeio por atividades:

- a) Gastos elevados para implantação;
- b) Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- c) Necessidade de revisão constante;
- d) Necessidade de reorganização e reformulação de procedimentos da empresa antes de sua implantação;
- e) Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- f) Falta de pessoal;
- g) Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

4. CONCLUSÃO

Diante de um cenário econômico desafiador onde o gerenciamento dos custos tem papel vital no sucesso de uma empresa, o presente estudo teve como objetivo principal descrever as funcionalidades dos métodos de custeio por Absorção e ABC quanto ao enfoque gerencial das organizações.

Neste contexto, pode-se afirmar que os objetivos geral e específico do trabalho foram abordados neste estudo: no item 2.2 nota-se a classificação dos custos; nos itens 3.1 e 3.2 percebe-se a distinção entre quais informações considerar na utilização de cada método estudado e também as vantagens e desvantagens entre absorção e ABC nas abordagens pesquisadas.

Pelo exposto, podemos concluir que o método de custeio por absorção considera para cálculo do preço final dos produtos produzido tanto os custos fixos e variáveis. Portanto, os custos fixos são apropriados aos produtos e pode-se distorcer a apuração dos custos quando ocorre maximização da produção. No entanto, apresenta-se como aliado na determinação de preço de venda dos produtos.

Por outro lado, no método ABC as atividades consomem os custos e os produtos consomem as atividades. Presume-se então que todos os custos chegam até os produtos sem critérios de rateio e sim por direcionadores. Através da pesquisa realizada, pode-se citar que este método gera informações gerenciais com bom nível de confiança, porém cobrando um alto preço de implantação e demanda de controles internos.

Ademais, 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.

Nota-se grande referencial teórico onde o Método de custeio por Absorção se configura como único aceito pelo Fisco no Brasil. Contudo, pode-se concluir que outros métodos de custeio podem ser utilizados para determinação do custo contábil e valoração dos estoques, incluindo o ABC.

Ressalta-se que ambos os métodos podem ou não incluir o rateio de despesas, decisão essa pertinente à gestão gerencial de custos de cada empresa e que não desobedece à legislação fiscal brasileira.

Por fim, a contabilidade e gestão de custos implicam necessariamente na apresentação de uma nova visão da contabilidade gerencial, baseada na hipótese de que a contabilidade gerencial deve levar em consideração os temas relacionados às estratégias empresariais.

A conclusão obtida não possui objetivo de esclarecer um finalista sobre os estudos dos Métodos por Absorção e ABC, devendo as entidades manterem seus estudos e continuamente adaptarem ou reorganizarem para utilizar o método adequado de maneira coerente ao que for necessário, principalmente no que condizer-se com as mudanças de mercado.

Por tratar-se de uma pesquisa meramente bibliográfica deve-se levar em conta que a comparação realizada entre os métodos de custeio por absorção e ABC e seus respectivos propósitos e finalidade ocorreu com base exclusivamente na teoria da contabilidade de custos. Sugere-se para aprimoramento desse estudo comparativo a realização de sondagens ou pesquisas de campo de modo a evidenciar se tais comparações de ordem teórica existem ou são percebidas na prática.

Quanto à limitação da pesquisa, a revisão bibliográfica por si só configura-se como fator limitante, uma vez que somente as referências utilizadas neste trabalho são utilizadas como base para as conclusões e, ao mesmo tempo, não representam o conhecimento científico acerca dos métodos estudados em sua totalidade. Pode-se afirmar, também, que o presente estudo teórico sem o auxílio de estudos de caso ou de pesquisas, não apresenta-se como ferramenta para comprovar as vantagens e desvantagens dos Métodos por Absorção e ABC na prática.

5.REFERÊNCIAS

ABCUSTOS. **A Utilização da Contabilidade de Custos Para a Tomada de Decisões.** (2013). Disponível em: [http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1473\(s.d.\)](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1473(s.d.)). Acessado em set. 2017.

ATKINSON, AA; BANKER, RD; KAPLAN, RS; YOUNG, SM. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas. 2000

AZEVEDO, Ana Paula Ferreira; GOUVÊA, Josiane Bento. **Custeio por Absorção X Custeio ABC.** (2006). Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/871_CUSTEIO%20POR%20ABSORCAO%20X%20CUSTEIO%20ABC.pdf. Acessado em dez. 2017.

BOTANA, Flávio. **Custos e Formação do preço de venda para a Indústria Gráfica.** ABTG - Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica, 2016.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custo e Formação de Preços com Aplicações na Calculadora HP12C e Excel** Atlas; 6ª ed. 2012.

CARDOSO, André. **Contabilidade de Custos, Conceitos e sua Importância para a Organização.** (2012). Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/educacao/artigos/19514/contabilidade-de-custos-conceitos-e-sua-importancia-para-a-organizacao>. Acessado em set. 2017.

CHERMAN, Bernado C. **Contabilidade de custos.** VemConcursos, 2002.

COELHO, Luiza Lavocat Galvão de Almeida. **Custo do Trabalho Ampliado na Cadeia Produtiva de Confecção de Uniformes Profissionais do Distrito Federal.** Trabalho de Graduação em Engenharia de Produção, Faculdade de Tecnologia, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2014, 63p.

CONSTANTE, Fabrício. **A contabilidade como ferramenta gerencial aplicada em uma empresa do ramo industrial-comercial.** Trabalho elaborado para a disciplina de Estágio III do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Municipal de São José – USJ. São José, SC, 2010.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, Paola Guariso; AVILA, Renato Nogueira Perez; OLIVEIRA, Adriano Bueno. **Influencia da contabilidade de custo na tomada de decisão** (2012). Disponível em: https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_31_1409171202.pdf. Acessado em set. 2017.

DÚRAN, O. **Engenharia de custos industriais**. Universidade de Passo Fundo (UFP), 2004.

DUTRA, Rene Gomes. **Custos uma Abordagem Prática**. 8ª. Ed. São Paulo: Atlas. 2017.

GONÇALVES, Marcia. **A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo nas empresas**. (2015). Disponível em: <<https://www.ecrconsultoria.com.br/biblioteca/artigos/controladoria-estrategica/a-gestao-estrategica-de-custos-como-diferencial-competi>>. Acessado em ago. 2017.

GOTARDO, Alcione Cabaline. **Contabilidade de custos: uma ferramenta para gestão empresarial**. (2013). Disponível em: <novavenecia.multivix.edu.br/wp-content/uploads/2013/03/universo_acd_13.pdf>. Acessado em set. 2017.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade básica**. 2ª ed. São Paulo: Harbra Ltda. 2001

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: Uma abordagem gerencial**. 11ª. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HORACIO, Jessica Aparecida; COELHO, Leticia Borsato. **A importância da gestão de custos na era da globalização**. (2014). Disponível em: <http://www.academia.edu/8459984/A_IMPORT%C3%82NCIA_DA_GEST%C3%83O_DE_CUSTOS_NA_ERA_DA_GLOBALIZA%C3%87%C3%83O>. Acessado em ago. 2017.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas. 1998.

IUDÍCIBUS, S; MARTINS, E; GELBCKE, ER. **Manual de Contabilidade**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas. 2013.

KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos**. 1ª. ed. 2 reimpressão. Curitiba: Juruá, 2010.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4ª. Ed São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custo: Planejamento, Implantação e Controle**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 17ª. Ed. São Paulo, Atlas, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas 2015.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3ª. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

OLIVEIRA, AG; CARVALHO, HA; CORREA, D P. **A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Fator de Accountability e Disclosure na Sustentabilidade da Gestão Pública**. In: 5º Seminário Sobre Sustentabilidade, 2010, Curitiba. 5º Seminário sobre Sustentabilidade. **Anais...** Curitiba: UNIFAE, 2010.

OLIVEIRA, AA. et al. **Contabilidade de custos: temas atuais**. Curitiba: Juruá, 2008.

OLIVEIRA, LM; PEREZ, JH. Jr. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Sistema de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**, 7ª. ed. Editora Atlas, São Paulo, 2010.

PAIVA, Luís Eduardo. **A evolução da contabilidade**. (2004). Disponível em <www.classecontabil.com.br>. Acessado em set. 2017.

PEREIRA, RC; SOUSA, PA. **Fatores de mortalidade de micro e pequenas empresas: um estudo sobre o setor de serviços**. (2013). disponível em: <http://ww.aedb.br/seget/artigos09/195_Mortalidade_nas_MPEs.pdf>. Acesso em set. 2017.

PEREZ JUNIOR, Hernandes José; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 8ª. Ed. São Paulo: Altas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 8ª. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

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.

SHANK, John; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos - Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, E. L. MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

Slomski, V.; Batista, I. V. C.; Carvalho, E. M. (2003). **Os métodos de custeio variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 8 (1), 9-20.

SOUSA, Erica de Jesus; DURAES, Gabryelle Rodrigues; RODRIGUES, Patricia Nascimento. **A importância da contabilidade de custos na empresa KM Indústria de Colchões Ltda**. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de ciências contábeis da Faculdade Padrão para obtenção de título de Bacharel em Ciências contábeis. Goiania GO, 2015.

VEIGA, Walmir da Fonseca. Contabilidade Gerencial Estratégica: o uso da Contabilidade Gerencial como suporte ao processo de Gestão Estratégica. Brasília: **Revista Brasileira de Contabilidade** nº 142, 2003.

VIANA, H. R. G. **Lições preliminares sobre custos industriais**. Qualitymark, Rio de Janeiro, 2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: Uma abordagem prática**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.