

**Gabriel Leite, Gabriel Soraggi, Henrique Bcheche e Lucas  
Grossi**

# **Métodos de Custeio**

## **Conceitos, Análises e Aplicações**

Antes da Revolução Industrial, os maiores responsáveis pela fabricação de produtos eram os artesãos, que não tinham a necessidade de uma profunda preocupação com cálculo de custos.

Porém, com o tempo e o incremento da indústria, percebeu-se a necessidade desse cálculo para formação de estoques. Diante disso, surgiu a contabilidade de custos, inicialmente com a finalidade de mensurar os estoques produzidos e determinar o resultado do exercício. Com o tempo, passou a gerar informações, não só para controle, mas também para o planejamento e tomada de decisão.

Hoje, esse sistema busca identificar e analisar profundamente os gastos com a produção e é aplicado não só no campo industrial, mas também no comercial, na produção de serviços e em diversos outros. Dentro desse universo, é muito importante conhecer os conceitos e alguns métodos que podem auxiliar no conhecimento e controle dos gastos de um negócio.

Portanto, a PJ Consultoria, pela sua missão de impactar a sociedade por meio do conhecimento, elaborou e distribuiu este livro para todos que se interessem no tema e estejam na busca de impactos positivos em suas vidas e empresas.

Por meio deste livro, espera-se que você possa, inicialmente, aprender os conceitos básicos de contabilidade de gastos, e suas classificações. Por fim, na segunda seção, aprender quais são os métodos de custeio mais utilizados em empresas atualmente, suas vantagens e desvantagens e aplicações.

## Sumário

1.	CONCEITOS INICIAIS	4
1.1	O Que São Gastos e as Diferenças Entre Eles	4
1.1.1	Primeiro tipo de gasto: Custos	5
1.1.2	Segundo tipo de gasto: Despesa	5
1.1.3	Outras segmentações	6
1.2	O Que são Custos e Quais as Diferenças Entre Eles	7
1.2.1	Custos Diretos e Indiretos	7
1.2.2	Custos Fixos e Variáveis	8
1.2.3	Despesas fixas e variáveis	10
2.	MÉTODOS DE CUSTEIO	10
2.1	Custeio por Absorção	11
2.1.1	Definição	11
2.1.2	Análise do Método	11
2.1.3	Método	12
2.1.4	Análises das Informações Geradas	14
2.1.5	Exemplo de Aplicação	14
2.2	Custeio Variável	16
2.2.1	Definição	16
2.2.2	Análise do Método	17
2.2.3	Análise das Informações Geradas	18
2.2.4	Exemplo de Aplicação	20
2.3	Custeio ABC (Baseado em Atividades)	23
2.3.1	Definição	23
2.3.2	Análise do Método	24
2.3.3	Método	24
2.3.4	Análise das Informações Geradas	27
2.3.5	Exemplo de Aplicação	28
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	29

## 1. CONCEITOS INICIAIS

**Conhecer para Conquistar**, um dos nossos 5 valores, é o primeiro ponto a ser tratado no livro, começando pelos conceitos básicos e de terminologia de gastos. Estes são essenciais para o pleno entendimento dos métodos de custeio, visto que estes serão explicados por meio dos termos referidos. Portanto, como em qualquer assunto, devemos começar pelo básico, assim como um médico aprende Anatomia antes de tudo ou um engenheiro, Cálculo. Assim, neste capítulo iremos destrinchar a segmentação de gastos e custos para que você possa aprendê-los de maneira simples.

### 1.1 O Que São Gastos e as Diferenças Entre Eles

Os gastos são compromissos financeiros assumidos por uma entidade na aquisição de bens e serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial. Podem ser compreendidos, no contexto empresarial, como as saídas financeiras (desembolsos) com que uma organização se compromete a arcar, com o objetivo de realizar sua atividade fim. Desde a manutenção do espaço físico, passando pela aquisição de recursos para produzir, ou até mesmo uma quantia necessária para cobrir uma falha ao longo do processo produtivo, são considerados gastos. Eles compreendem tanto as saídas planejadas como as não planejadas, que podem ser causadoras de prejuízos. Podem ainda ser necessários ou supérfluos e positivos ou negativos às contas da empresa. Por conta disso, é interessante ter um controle estratégico desses dados, aplicando também uma visão analítica em seu acompanhamento, a fim de garantir a saúde financeira de uma organização.

Por natureza, um gasto pode ser definido como gasto de investimento, quando o bem/serviço for utilizado em vários processos produtivos (imobilizado, estoques etc.), e como gasto de consumo, quando o bem/serviço for consumido no momento da produção ou do serviço que a empresa realiza. Um gasto pode ser convertido então, em outros dois conceitos que serão melhor abordados: custo ou despesa. No caso de gastos de investimento, esse processo depende do objeto/serviço em que o investimento será aplicado e ocorre à medida que o

investimento vai sendo consumido. Já no caso dos gastos de consumo, essa transformação depende de qual destinação ele recebe.

### 1.1.1 Primeiro tipo de gasto: Custos

Dentre os conceitos mencionados, os custos podem ser entendidos como gastos que se tem com determinados bens ou serviços, com o objetivo de se produzir outros bens ou serviços. São, em termo monetário, **tudo que a empresa necessita despende para produzir** e comercializar sua mercadoria ou para oferecer seus serviços. Ao adquirir matéria-prima por exemplo, uma empresa realiza um gasto. No momento de sua utilização para a fabricação de algum outro produto, passa-se a considerar o conceito de custo de matéria-prima, o qual é integrado ao novo bem elaborado. Outro exemplo comum seria o caso da energia elétrica, que é considerada um gasto. Porém, a partir do momento em que é utilizada para a produção de produto ou prestação de um serviço, passa a ser considerada um custo de energia.

### 1.1.2 Segundo tipo de gasto: Despesa

Já as despesas são sacrifícios financeiros da organização tendo como fim gerar receitas. Em outras palavras, **são itens que reduzem o Patrimônio da empresa, ao mesmo tempo em que resguardam a manutenção de sua estrutura mínima e de sua atividade**. Os gastos com a administração da empresa e com a comissão do vendedor são exemplos de despesas - ambos têm como último fim a geração de receitas. Outro exemplo seria o gasto que uma companhia tem com o frete de seus produtos, para que cheguem até o consumidor.

### 1.1.3 Outras segmentações

Alguns conceitos de características bem específicas se enquadram dentro dos grupos de custos ou despesas e costumam ser bastante mencionados. Por isso, é interessante conhecê-los. São eles o desperdício, a perda e o investimento:

- **Desperdícios:** Os desperdícios são recursos usados que não agregam valor ao bem produzido ou serviço prestado, resultando em gastos de tempo, dinheiro e recursos sem ter o retorno de lucro. Pode ser visto como uma forma de custo que não agrega valor ao produto/serviço sob o olhar do consumidor. Exemplos de desperdícios são a movimentação desnecessária em uma linha produtiva e a capacidade ociosa de uma máquina.
- **Perdas:** As perdas podem ser divididas entre perdas normais e perdas anormais. Perdas normais constituem restos gerados de atividades produtivas e são, na verdade, custos, enquanto perdas anormais são bens ou serviços consumidos de maneira anormal e involuntária. Um exemplo desse tipo de gasto é o salário pago a funcionários em períodos de greve; outro, seria o defeito em um material causado por um incêndio.
- **Investimentos:** Investimentos (ou gastos de investimento) são gastos realizados com o intuito de obter benefícios em períodos futuros. Podem tanto aumentar diretamente a receita da empresa, como podem ser feitos também para melhorar processos ou até a imagem do negócio. Exemplo de investimento seria a compra de cursos e treinamentos para os funcionários da empresa, situação em que se espera ter um retorno futuro sobre esse gasto na produtividade da empresa.

## 1.2 O Que são Custos e Quais as Diferenças Entre Eles

Conhecendo um pouco mais sobre os conceitos de custo e despesa, percebe-se a importância de separá-los corretamente no momento da identificação dos gastos. Porém, as classificações não acabam nessa diferenciação. Dentro do grupo de custos, há algumas características que valem a pena ser conhecidas e que poderão auxiliar futuramente na aplicação de métodos de custeio, os quais permitem saber os custos associados a cada insumo, processo.

É necessário aprender a classificar seus custos. Em geral, essa classificação é feita de duas formas principais: quanto ao objeto de custo e quanto ao volume de produção.

### 1.2.1 Custos Diretos e Indiretos

A classificação quanto ao objeto de custo busca dividir os custos entre custos diretos e custos indiretos. Os **custos diretos são aqueles que podem ser direta e facilmente atribuídos a um objeto** de análise específico, sem a necessidade de um critério para a atribuição desse custo. É importante ressaltar que o objeto de análise em questão pode ser um produto, serviço ou qualquer outra entidade de custo.

Considerando, por exemplo, uma linha de produtos como objeto de análise, temos como custos diretos a matéria prima e a mão de obra específicas envolvidas em sua fabricação. No caso de uma produção de salgadinhos de milho e salgadinhos de queijo, fica claro que o custo do milho deve ser atribuído ao salgadinho de milho e que o custo do queijo deve ser atribuído ao salgadinho de queijo.

Ao contrário dos custos diretos, os **custos indiretos são aqueles que necessitam de um critério de distribuição para serem atribuídos a um produto**, uma vez que se torna muito difícil quantificar o quanto daquele custo está atrelado a cada produto. O custo com o gerente geral de uma fábrica, por exemplo, é um custo indireto, haja vista que em uma fábrica são produzidos vários tipos de produto ao mesmo tempo e o gerente geral é responsável por

supervisionar toda essa produção, sendo impossível de estabelecer o quanto de seu custo deve ser atribuído a cada um dos produtos sem uma análise aprofundada.

Alguns outros exemplos de custos indiretos são custos com a infraestrutura geral da fábrica, manutenção e salário de mão de obra indireta, ou seja, que não é diretamente responsável por um produto específico (cargos de supervisão, controle de qualidade, etc.).

### 1.2.2 Custos Fixos e Variáveis

A classificação dos custos quanto ao volume produzido é feita dividindo os custos entre custos fixos e variáveis.

**Custos fixos são aqueles que independem do volume produzido**, sendo constantes em um certo período de tempo. Assim, exemplos de custos fixos são o aluguel do imóvel da fábrica, o salário de cargos gerenciais da fábrica, seguros, etc. Há uma subdivisão dos custos fixos entre Custos Fixos de Capacidade, que dizem respeito às instalações da empresa, e Custos Fixos Operacionais, relacionados à operação em si.

Por outro lado, os **custos variáveis variam direta e proporcionalmente ao volume de atividade da empresa**. Quanto maior o volume de produção, maior os custos variáveis. Podemos destacar a matéria prima e os insumos produtivos como exemplos desse tipo de custo.

É importante ressaltar que os custos podem ser, ao mesmo tempo, caracterizados como diretos ou indiretos e como fixos ou variáveis, não havendo uma ligação direta entre as duas classificações. Assim cada custo é classificado conforme estes dois parâmetros, sendo uma combinação de ambos. Podemos ter, portanto custos fixos e diretos como a mão de obra dedicada apenas a uma linha de produto, fixo e indireto como o salário de um gerente, variável e direto como a matéria prima e por último, variável e indireto como a energia elétrica. As classificações estão representadas na próxima página:

**Custos Fixos** são aqueles que não variam se houver mudança no volume de produção.



**Custos Variáveis** oscilam em função de alguma alteração.

Quanto mais fácil atribuir um item de custo a um produto, **mais direto** ele é.



**Custos Indiretos** são aqueles com os quais há mais dificuldade de atribuição ao produto.



### **1.2.3 Despesas fixas e variáveis**

Além da classificação dos custos, também é possível classificar despesas como fixas e variáveis. Despesas fixas são aquelas que permanecem constantes, independentemente do volume de vendas ou prestação de serviços, como salários de cargos administrativos. Já as despesas variáveis seguem proporcionalmente a variação no volume de receitas, assim como ocorre nos custos. Portanto, comissões de vendas e impostos sobre faturamento são classificados como despesas variáveis.

## **2. MÉTODOS DE CUSTEIO**

Pode-se afirmar que análise de custos é uma das maneiras mais aconselhadas de manter uma empresa bem estabilizada, permitindo conhecer bem seus gastos por meio do registro contábil das operações produtivas.

Inseridos nesse contexto, existem os Métodos de Custeio, que realizam a função de atribuir os custos aos bens produzidos, para ter maior visualização e controle daqueles e entender o impacto de cada produto ou serviço nas contas da empresa. Dentre os métodos, três dos mais importantes são: o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio ABC. Cada um possui suas próprias características, não havendo unanimidade em estabelecer um como o melhor. Entretanto, ressalta-se a importância de que cada organização conheça suas necessidades para escolher o que melhor lhe atende.

## 2.1 Custeio por Absorção

### 2.1.1 Definição

O custeio por absorção, ou custeio integral, é um método de custeio considerado tradicional, um dos primeiros a ser reconhecido oficialmente, e é derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Esse método considera a **absorção integral aos produtos (bens ou serviços), de todos os tipos de custos envolvidos no processo de produção**, tendo como objetivo a distribuição devida desses custos a cada um dos produtos. É considerada ainda, uma referência para a avaliação de estoques pela contabilidade societária para fins de levantamento do balanço patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Por conta disso, é o único método de custeio considerado válido pela legislação, no Brasil, para a produção de relatórios contábeis, como a própria DRE, e para o cálculo de impostos.

### 2.1.2 Análise do Método

Sob uma visão geral, como vantagens da utilização do custeio por absorção, é possível elencar que **segue os princípios contábeis**, sendo o método formalmente aceito pela legislação, agrega todos os tipos custos, pode ser pouco custoso e simples de implementar.

Já como desvantagens, os custos indiretos costumam ser **distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade**, o que pode distorcer resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros e mascarando problemas, como ineficiências e desperdícios produtivos. Deixa a desejar ainda por não evidenciar a capacidade ociosa da empresa.

Portanto, sendo influenciado por fatores envolvidos na produção e pela quantidade produzida, o Custeio por Absorção é um método útil em empresas que têm processo de produção pouco flexível e com poucos produtos. Além disso, apesar de não ser totalmente gerencial, é aceito para fins de avaliação de estoques.

### 2.1.3 Método

Como mencionado, nesse método os custos devem ser totalmente absorvidos pelos produtos ou serviços. Nesse cenário, a atribuição dos custos diretos da produção costuma ser mais fácil e intuitiva, geralmente já relacionada a cada categoria de bem produzido. Em contrapartida, a absorção dos custos indiretos exige atenção, uma vez que será necessário alocar custos que não se relacionam diretamente a cada produto, como exemplos, custos de energia elétrica, de mão de obra e de aluguel de fábrica, a cada um dos bens produzidos, da maneira mais adequada.

Para sanar a questão, deve ser utilizado algum critério para a correta distribuição desses. Geralmente, realiza-se um rateio (método em que, primeiramente, escolhe-se um critério comum como referência aos fatores de produção analisados e, em seguida, é estabelecida uma proporcionalidade que determinará a quantia que cada fator deve receber dos custos indiretos). Há casos que envolvem muitos produtos e departamentos.

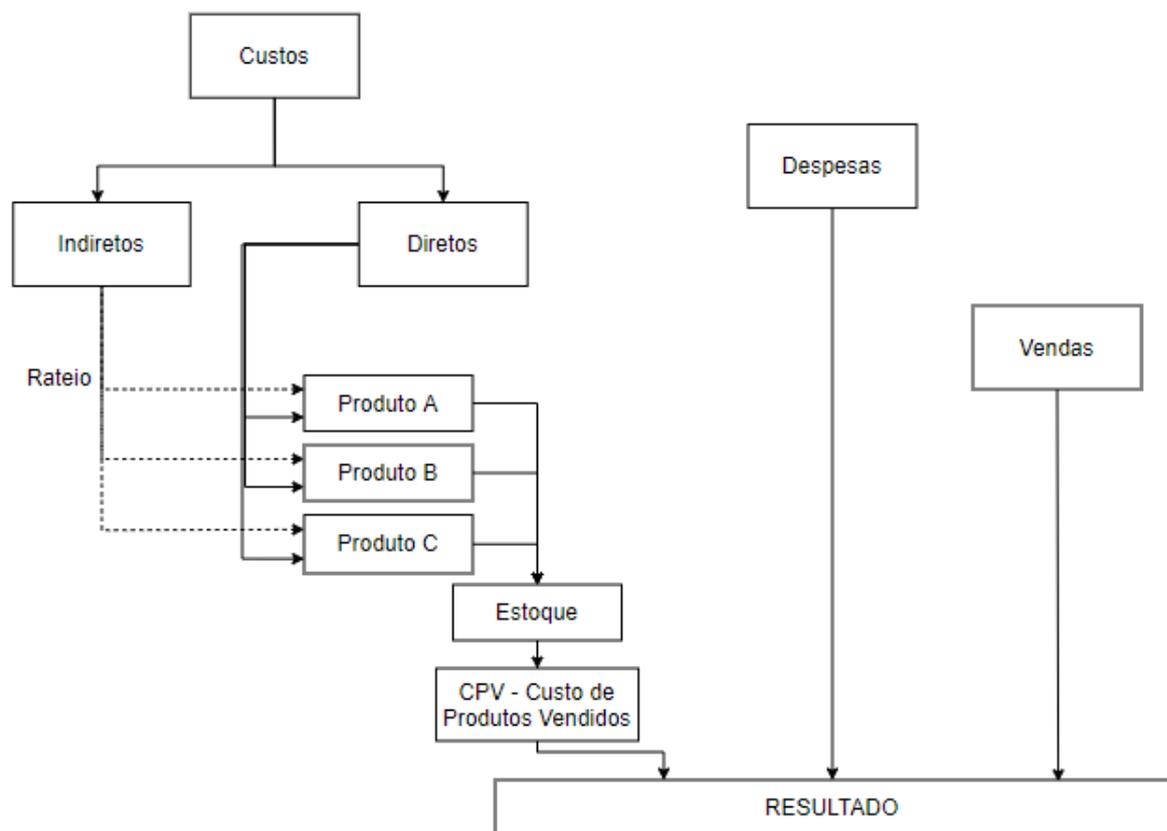
É recomendado, então, dividir a empresa entre departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente), sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos, e após, aos produtos dentro de cada um deles. No fim, todo esse processo permite estabelecer o custo unitário total dos produtos.

Quanto a gastos que não se relacionam direta ou indiretamente à produção, devem ser separados logo no início, não devendo fazer parte do cálculo dos custos de bens produzidos, e podendo ser lançados diretamente na DRE como despesas.

Um passo-a-passo simplificado de como executar o método de Custeio por Absorção pode ser assim descrito:

- 1) Separar custos e despesas;
- 2) Lançar despesas diretamente no resultado;
- 3) Separar custos diretos e indiretos;
- 4) Alocar os custos diretos aos produtos;
- 5) Atribuir os custos indiretos aos produtos, via critério de distribuição.

A imagem abaixo demonstra visualmente como ocorre portanto a utilização do método:



### **2.1.4 Análises das Informações Geradas**

Como é arbitrária a escolha de um critério de rateio para a distribuição dos custos, pode-se gerar resultados diferentes dependendo de qual é utilizado. Por exemplo, a opção por distribuir os custos segundo a proporção de horas/máquinas pode gerar um resultado diferente da distribuição que leva em conta como critério a quantidade de produtos vendidos de cada categoria. Assim, é preciso estar atento a qual faz mais sentido na situação em questão. Pode ser interessante, para isso, comparar alguns resultados a fim de tirar uma conclusão.

Realizada a distribuição, é possível, então, saber se cada produto está gerando lucro ou prejuízo, se o custo calculado permite uma margem satisfatória ou não, permitindo avaliar a viabilidade de continuar produzindo cada produto. Essa análise tem como finalidade entender qual seu papel nas contas da empresa e como lidar com isso (seus valores de venda final devem permanecer como estão? Ou seria interessante fazer alterações?).

Uma outra alternativa para aproveitar de maneira analítica o resultado obtido após o processo de custeio é compará-lo com o custo padrão do produto - esse conceito se refere ao custo ideal para a produção do bem, e deve ser calculado utilizando como base o mesmo método de custeio. Essa comparação resulta em uma variação que quantifica o quão fora do ideal está o custo real calculado.

### **2.1.5 Exemplo de Aplicação**

Uma fábrica de camisas, produz dois modelos. A camisa de manga longa gasta R\$ 20 de matéria-prima por unidade e demora 30 minutos para ser produzida. Já a camiseta gasta R\$ 8 de matéria-prima e demora 20 minutos para ser produzida. Vamos considerar que a empresa produza 10.000 unidades de cada um dos modelos por mês e que seu custo indireto mensal seja um total de R\$ 100 mil (nesse caso, o exemplo apresentado já nos indica o total desse tipo de custo. Em uma situação real, é necessário ter atenção para identificar os fatores que o compõem e somá-los corretamente). Em posse desses dados, aplicamos o método de Custeio por Absorção para saber o custo relacionado a cada produto.

Nesse caso, o tempo de produção será utilizado como critério comum para estabelecer uma proporcionalidade e possibilitar a distribuição dos custos indiretos. Antes de fazer o cálculo do custeio, portanto, é preciso ponderar a diferença de tempo de produção desses itens para poder distribuir os custos de uma forma mais justa.

#### Camiseta

- Tempo de produção unitário = 42 minutos
- Tempo de produção total = 10.000 peças x 42 minutos = 420.000 minutos

#### Camisa de manga longa

- Tempo de produção unitário = 28 minutos
- Tempo de produção total = 10.000 peças x 28 minutos = 280.000 minutos

Tempo total de produção da fábrica = 420.000 minutos (camiseta) + 280.000 minutos (camisa de manga longa) = 700.000 minutos.

Aplicando uma regra de três, sabemos que o tempo de fabricação da camiseta representa 60% da atividade da fábrica, e o da camisa longa, 40%.

O custo indireto da empresa deverá respeitar essas proporções ao calcular o custo unitário de cada um desses produtos, assim:

- Custo indireto total = R\$ 100.000
- Custo indireto a atribuir às camisetas = R\$ 60.000
- Custo indireto a atribuir às camisas = R\$ 40.000

Assim, o custo unitário de cada um dos produtos será:

#### Camiseta

- Matéria-prima por unidade = R\$ 20
- Rateio do custo indireto = R\$ 60.000 ÷ 10.000 = R\$ 6

- **Custo unitário = R\$ 20 + R\$ 6 = R\$ 26**

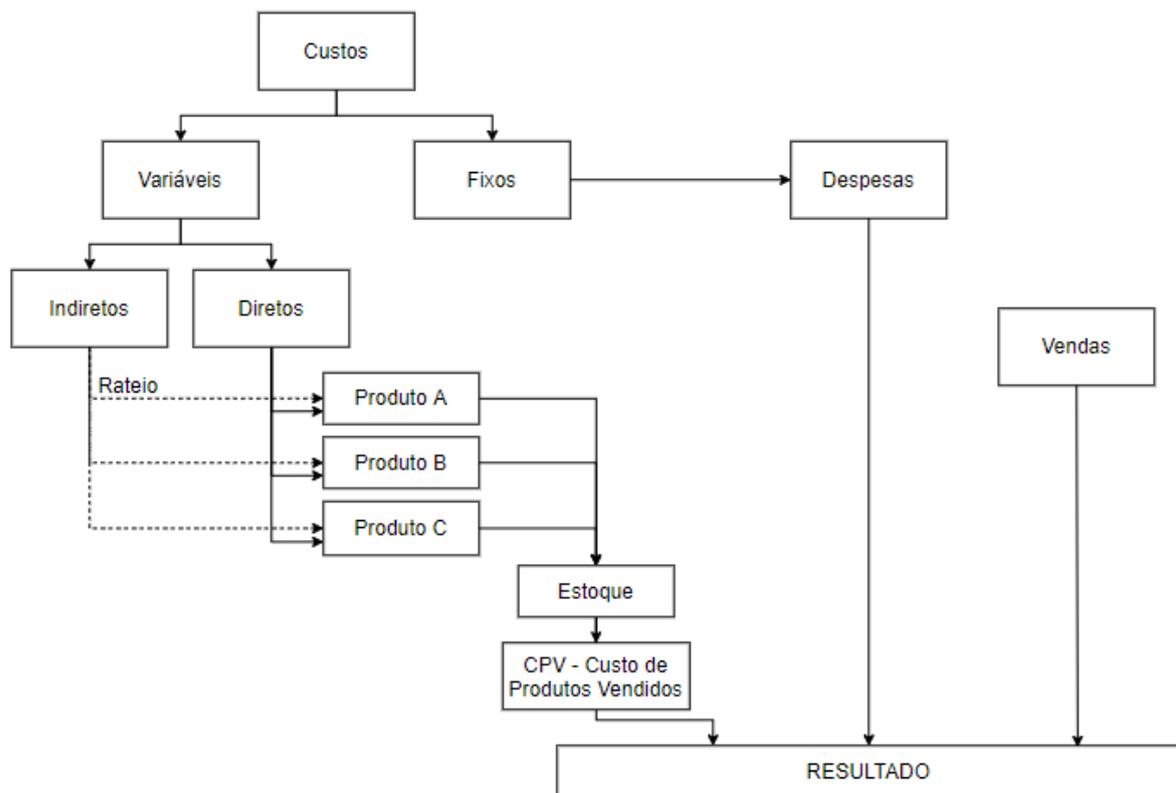
Camisa de manga longa

- Matéria-prima por unidade = R\$ 8
- Rateio do custo indireto = R\$ 40.000 ÷ 10.000 = R\$ 4
- **Custo unitário = R\$ 8 + R\$ 4 = R\$ 12**

## 2.2 Custeio Variável

### 2.2.1 Definição

Uma alternativa ao método de Absorção, que tem o objetivo de gerar análises complementares, é o Custeio Variável (ou Direto), que **por definição é um método que utiliza apenas os custos variáveis (diretos e indiretos) de produção do período** para custear o produto ou serviço. Além disso, os **custos fixos (diretos e indiretos) passam a ser considerados despesas**. Ou seja, o custo dos produtos vendidos e produtos estocados só conterão os custos variáveis. Portanto, para a utilização desta técnica, pressupõe-se que a organização deva ter já consolidado quais são seus Custos e Despesas, tanto fixos quanto variáveis para que a análise seja a mais assertiva. A imagem abaixo demonstra de maneira visual como se dá a avaliação do custo do produto:



### 2.2.2 Análise do Método

O Custeio Variável é considerado um bom método para a administração e tomada de decisão interna de curto prazo em uma organização. Por outro lado, é uma técnica que fere os princípios fundamentais da contabilidade e, portanto, não é aceita pela legislação do imposto de renda e auditorias externas. Além disso, uma de suas características é a de ser normalmente utilizado quando se tem uma grande variedade de produtos os serviços, devido ao fato da baixa necessidade de executar o rateio de custos neste método de custeio.

As principais vantagens em se utilizar o custeio variável, portanto, são:

1. Identifica quais são os produtos ou serviços mais rentáveis.
2. Ocorre pouca ou nenhuma prática de rateio, visto que normalmente os custos variáveis são diretos.
3. Facilita a identificação da **Margem de Contribuição** de um produto ou serviço.
4. Facilita a identificação do **Ponto de Equilíbrio**.

As principais desvantagens em utilizar o Custeio Variável são:

1. Não é aceita pela legislação do imposto de renda e auditorias externas.
2. Na prática a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara, devido a existência de custos semivariáveis e semifixos.
3. A utilização deste método se limita a uma análise de curto prazo.

### 2.2.3 Análise das Informações Geradas

A principal informação retirada desse método é o indicador chamado Margem de Contribuição, que é a quantidade restante de capital da receita, após deduzir os custos e despesas variáveis. Na prática, é um indicador de quanto da receita das venda de produtos ou serviços poderá contribuir para pagar o custo fixo de uma empresa, conhecido também como custo de estrutura. Este indicador pode ser analisado tanto de forma geral na receita de uma empresa, quanto de forma específica para cada produto ou serviço, sendo este chamado de Margem de Contribuição Unitária.

A Margem de Contribuição Unitária pode ser expressa como:

$$\mathbf{MC = PV - (CV + DV)}$$

Sendo,

MC (Margem de Contribuição);

PV (Preço de Venda Líquido ou Receita Líquida);

CV (Custo Variável);

DV (Despesa Variável).

Também pode ser representada em porcentagem, o que demonstra quantos por cento do preço de um produto ou serviço poderão servir para cobrir os custos e despesas fixas:

$$\mathbf{MC\% = (1 - (CV + DV) / PV) * 100 = Porcentagem Restante da Receita}$$

### **Ponto de Equilíbrio**

A partir da Margem de Contribuição é possível identificar o ponto de equilíbrio, que significa a quantidade de produto ou serviço que deve ser vendido para que o lucro não seja negativo. Pode ser expresso como:

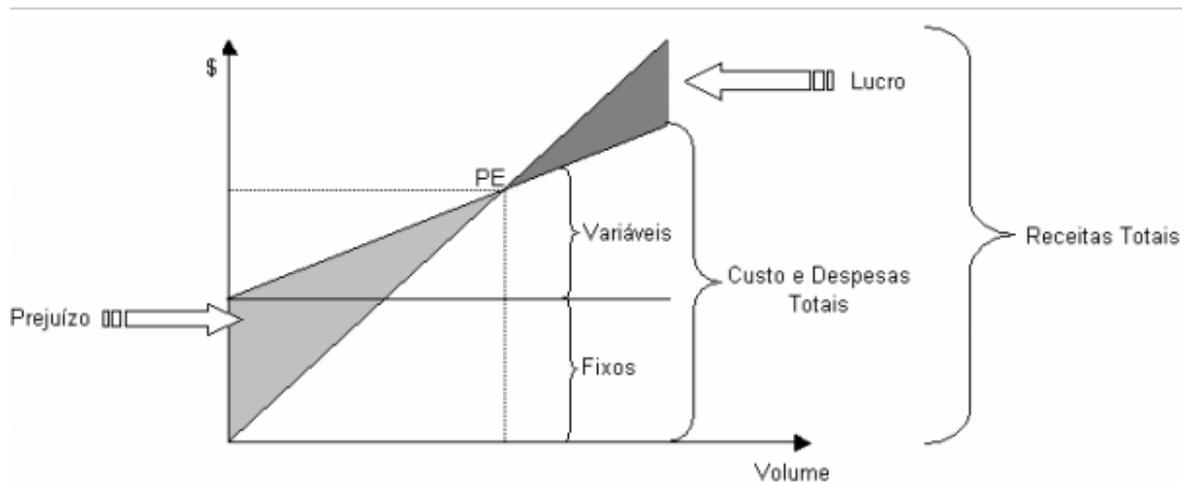
$$\mathbf{PE = (CF + DF) / MCU}$$

Sendo,

MCU (Margem de Contribuição Unitária);

CF (Custo Fixo);

DF (Despesa Fixa).



Fonte: Martins (1996, p. 274)

#### 2.2.4 Exemplo de Aplicação

Considere o seguinte problema: Certa fábrica, possui capacidade de produção de 800.000 toneladas de cimento por ano, com custo e despesa fixos de 35 e 21 milhões de reais, respectivamente. O custo variável de produção de uma tonelada de cimento é de R\$ 110,00 e as despesas variáveis por tonelada somam R\$ 25,00 considerando comissões e impostos no valor de R\$ 10,00 e R\$ 15,00, respectivamente. Para o mercado nacional esta empresa vende 500 mil toneladas por ano a um preço de R\$ 260,00 a tonelada.

<b>Informações</b>	
Capacidade de Produção (t/ano)	800.000
Venda p/ mercado nacional (t/ano)	<b>500.000</b>
Custos Fixos de Produção (\$/ano)	R\$ 35.000.000
Custos Variáveis de Produção (\$/t)	R\$ 110
Despesas Fixas (\$/ano)	R\$ 21.000.000
Despesas Variáveis (\$/t):	R\$ 25
Comissões (\$/t)	R\$ 10
Impostos (\$/t)	R\$ 15
Preço de Venda (\$/t)	R\$ 260

<b>Demonstração de Resultado: Mercado Nacional</b>		
Vendas	R\$ 130.000.000,00	( 500.000t x 260 \$/t )
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV):	-R\$ 90.000.000,00	
Fixos:	R\$ 35.000.000,00	
Variáveis:	R\$ 55.000.000,00	( 500.000t x 110 \$/t )
(=) Lucro Bruto:	R\$ 40.000.000,00	
(-) Despesas	-R\$ 33.500.000,00	
Fixas:	R\$ 21.000.000,00	
Variáveis:	R\$ 12.500.000,00	( 500.000t x 25 \$/t )
<b>(=) Lucro Líquido:</b>	<b>R\$ 6.500.000,00</b>	

Certo dia, surge a oportunidade de venda de 200.000 toneladas de cimento a um preço de R\$ 180,00 por tonelada. Diante desta situação, vamos analisar se é vantajoso para a empresa de cimento atender esse pedido, uma vez que, o preço oferecido no exterior é cerca de 30% menor que o praticado nacionalmente.

A princípio, analisar o custo unitário de produção de 700.000 toneladas de cimento e comparar com o preço unitário oferecido de R\$ 180,00 parece ser razoável para determinar se o negócio é vantajoso.

<b>Análise 1 - Comparando Custo Unitário com o preço ofertado</b>		
Custo Fixo:	R\$ 35.000.000	
Despesa Fixa:	R\$ 21.000.000	
Volume:	R\$ 700.000	
Custo Fixo Unitário:	R\$ 80	(\$56.000.000 / 700.000)
Custo Variável Unitário:	R\$ 110	
Despesa Variável:	R\$ 25	
<b>Custo Unitário (\$/t):</b>	<b>R\$ 215</b>	
<b>O valor de R\$ 180,00 oferecido por uma tonelada de cimento é menor que o custo produção.</b>		

Entretanto, esta análise é errada. Para determinar se o negócio é vantajoso é necessário levar em consideração as 500.000 toneladas vendidas por R\$ 260,00 e em seguida analisar qual é a margem de contribuição das 200.000 toneladas de cimento pelo valor de R\$ 180,00.

<b>Análise 2 - Margem de Contribuição</b>		
Preço de venda (\$/t):	R\$	180
(-) Custo Variável	R\$	110
(-) Despesa Variável	R\$	25
<b>(=) Margem de Contribuição Unitária</b>	<b>R\$</b>	<b>45</b>
<b>Margem de Contribuição Total:</b>	<b>R\$</b>	<b>9.000.000 ( \$45 x 200.000 )</b>

<b>Lucro Total Antes:</b>	
Vendas	R\$ 130.000.000,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV):	<b>-R\$ 90.000.000,00</b>
Fixos:	R\$ 35.000.000,00
Variáveis:	R\$ 55.000.000,00
<b>(=) Lucro Bruto:</b>	<b>R\$ 40.000.000,00</b>
(-) Despesas	<b>-R\$ 33.500.000,00</b>
Fixas:	R\$ 21.000.000,00
Variáveis:	R\$ 12.500.000,00
<b>(=) Lucro Líquido:</b>	<b>R\$ 6.500.000,00</b>

<b>Lucro Total Depois:</b>	
<b>Vendas</b>	<b>R\$ 166.000.000,00</b>
Nacional:	R\$ 130.000.000,00
Internacional:	R\$ 36.000.000,00
<b>(-) Custo dos Produtos Vendidos (CPV):</b>	<b>-R\$ 112.000.000,00</b>
Fixos:	R\$ 35.000.000,00
Variáveis:	R\$ 77.000.000,00
<b>(=) Lucro Bruto:</b>	<b>R\$ 54.000.000,00</b>
<b>(-) Despesas</b>	<b>R\$ 38.500.000,00</b>
Fixas:	R\$ 21.000.000,00
Variáveis:	R\$ 17.500.000,00
<b>(=) Lucro Líquido:</b>	<b>R\$ 15.500.000,00</b>

Você deve estar se perguntando “Mas como é possível vender um produto com preço abaixo do custo unitário atual e ainda ter lucro?”. Esse fato ocorreu devido a receita de 500.000 toneladas de cimento com preço de R\$ 260,00 já terem pago todos os custos fixos da empresa. Portanto, para se ter lucro no novo negócio de 200.000 toneladas, **seria necessário apenas que o gasto variável unitário fosse menor que os R\$ 180,00 oferecidos. Já que não existia mais**

**custo fixo para ser debitado**, toda a margem de contribuição da proposta internacional se tornou lucro, visto que a margem de contribuição é o quanto sobra da receita das vendas para pagar os custos fixos da empresa.

## **2.3 Custeio ABC (Baseado em Atividades)**

### **2.3.1 Definição**

O custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades) pode ser tratado como uma evolução dos outros métodos de custeio. A criação do método do custeio ABC tem, como um de seus principais fatores, a insatisfação com os dados de custos provenientes dos custeios tradicionais, que alocam custos indiretos com base em critérios arbitrários. Ele foi elaborado inicialmente pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper, durante a década de 1980, na Universidade de Harvard.

Assunto de grandes discussões na comunidade científica devido à seus prós e contras, o custeio ABC parte do princípio que não são os bens ou serviços que consomem recursos. Os recursos são consumidos pelas atividades que, por sua vez, são consumidas pelos bens ou serviços. Assim, este método de custeio considera as atividades realizadas no processo produtivo para alocar os custos aos produtos.

### **2.3.2 Análise do Método**

Como já mencionado anteriormente, o custeio ABC é alvo de debate entre especialistas, uma vez que possui algumas vantagens e desvantagens bem claras.

Como desvantagem, temos a dificuldade de mapear com exatidão todas as atividades ocorridas no processo produtivo da empresa e determinar sua duração exata. Essa etapa é fundamental para a realização assertiva do custeio uma vez que é a partir desse mapeamento que podemos alocar custos às atividades. Assim, a utilização desse custeio se mostra indicada em empresas com processos padronizados, visto que o cálculo preciso do tempo gasto com cada atividade se torna mais fácil de ser feito. Outro ponto negativo desse método é que o custeio ABC não é aceito pela legislação para a produção de relatórios contábeis e para o cálculo de impostos.

Por outro lado, a utilização do Custeio Baseado em Atividades é indicada por muitos como a forma mais assertiva de se realizar o custeio pois, se utilizado corretamente, reduz as distorções provocadas pela utilização de critérios arbitrários de distribuição de custos por produto (critérios de rateio). Além disso, a implantação do custeio ABC possibilita a criação de indicadores internos de controle devido ao acompanhamento das atividades. Assim, fica confirmada sua importância também como ferramenta gerencial, uma vez que antes mesmo de apurar o custo dos objetos de custeio, é possível visualizar a forma como os recursos foram consumidos pelas atividades e, conseqüentemente, o custo dessas atividades.

### **2.3.3 Método**

O custeio ABC pode ser realizado em 4 etapas. São elas:

1. Identificação dos Itens de Custo
2. Mapeamento das Atividades
3. Atribuição dos Itens de Custo às Atividades
4. Alocação dos Custos das Atividades aos Produtos.

A etapa de **Identificação dos Itens de Custo** consiste em identificar todos os custos que a empresa tem, o item que gera esse custo e o seu valor. Posteriormente à essa identificação, a fim de simplificar os cálculos das próximas etapas, deve ser feita a incorporação dos itens de custo. Esse processo consiste em reunir itens de custo e embuti-los uns nos outros, seguindo algum critério lógico. Por exemplo, o custo do IPTU pago pela empresa pode ser embutido no custo de aluguel da fábrica.

A próxima etapa, **Mapeamento de Atividades**, consiste, inicialmente, em mapear todas as atividades realizadas pela empresa. Nesse contexto, pode-se definir atividade como um conjunto de tarefas coordenadas e combinadas, cujo fim é agregar valor a um objeto mediante a aplicação de recursos durante a execução de seus processos. Exemplos de atividades são manutenção, estocagem, recebimento de matéria-prima, preparação de um pedido, etc.

Após o mapeamento dessas atividades, é necessário **determinar direcionadores dos itens custo** previamente definidos para atribuir os custos às atividades mapeadas. Por exemplo, no caso de alocação a mão de obra, pode-se fazer uma matriz de dedicação. Esta matriz consiste em indicar a porcentagem de um ciclo de trabalho que o funcionário dedica a cada atividade. Entenda-se ciclo de trabalho como o período em que o funcionário leva para realizar todas as funções atribuídas a seu cargo na empresa. Por exemplo, consideremos um certo funcionário que realiza 3 atividades: fazer pedidos de matéria-prima (apenas às segundas-feiras), preparar o pedido (terças, quartas e quintas-feiras) e entregar o pedido (apenas às sextas-feiras). Para avaliar a dedicação desse funcionário, o ciclo de trabalho a ser considerado deve ser o de uma semana, e sua dedicação seria a seguinte: 20% para fazer pedidos de matéria prima, 60% para preparar pedidos e 20% para entregar pedidos. Caso fosse escolhido um ciclo de um dia, duas das atividades executadas por esse funcionário seriam excluídas.

A partir dos itens de custos identificados na primeira etapa e nas atividades mapeadas na segunda, podemos então **Atribuir os Itens de Custo às Atividades**. Assim, de acordo com o direcionador de cada custo para as

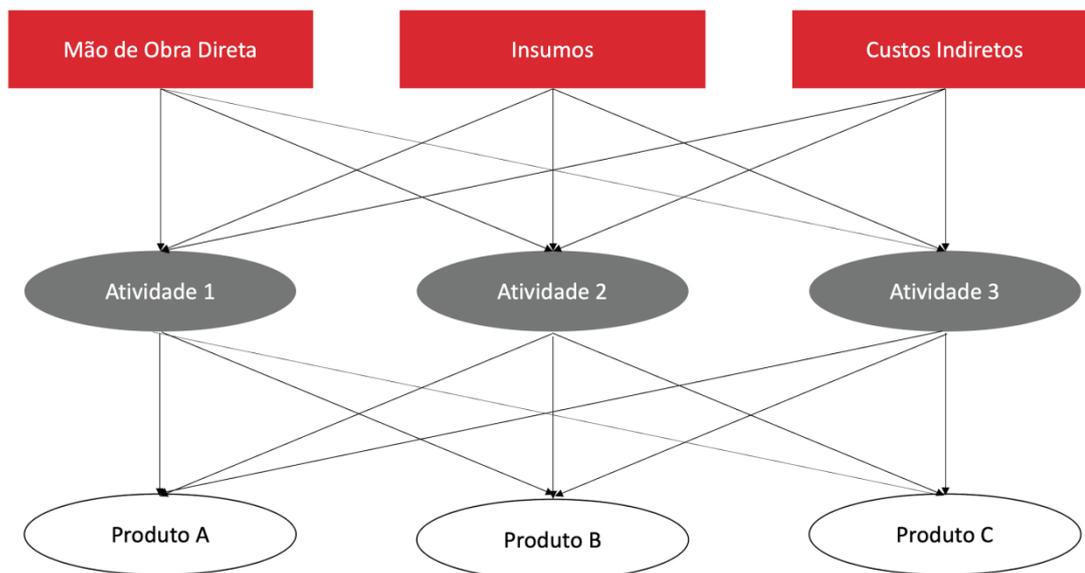
atividades e com o custo de cada item, deve-se o dividir valores dos itens de custo entre as atividades, para achar o custo de cada uma.

Seguindo o exemplo anterior, suponhamos que o salário do funcionário citado é de R\$1000,00, os custos com telefonia são de R\$100,00, os custos dos insumos para a produção são de R\$300,00 e os custos de transporte para entregar os produtos produzidos são de R\$100,00. Além disso, consideremos que o funcionário citado é o único a realizar suas atividades e que todos os custos de telefonia da empresa vêm da realização de pedidos de matéria-prima. Assim, temos que os custos das atividades citadas são: R\$300,00 para a realização de pedidos de matéria-prima (20% do custo do funcionário + custo de telefonia), R\$900,00 para preparação dos pedidos (60% do custo do funcionário + custos dos insumos) e R\$300,00 para a entrega dos pedidos (custos de transporte + 20% do custo do funcionário).

Ao realizar o processo indicado acima, conseguimos estabelecer o custo de cada atividade. Agora, nos resta **Alocar os Custos das Atividades aos Produtos**. Para isso, **devemos estabelecer direcionadores de atividades**.

Um direcionador de atividade pode ser entendido como a verdadeira causa do custo de alguma atividade. Por exemplo, a atividade “Entregar Pedidos” tem como seu direcionador de custo o número de entregas realizadas. A partir dos direcionadores, podemos estabelecer os custos por direcionador, dividindo o custo de cada atividade pelo número de direcionadores (custo de entregas/número de entregas). É importante ressaltar que, para alocar os custos dos direcionadores aos produtos, estes custos devem ter R\$/unidade como unidade de medida. Assim, no caso das entregas, por exemplo, seria necessário alocar esse custo proporcionalmente ao volume entregue de cada produto. Ao realizar essa alocação do custo por direcionador aos produtos, chegamos ao custo de cada produto da empresa.

A imagem abaixo ilustra, inicialmente, a alocação dos custos às atividades e, posteriormente, a alocação dos custos das atividades aos produtos, seguindo o método apresentado e explicado neste texto. As setas representam os direcionadores que serão usados para realizar o rateio dos itens de custo às atividades e das atividades aos produtos.



### 2.3.4 Análise das Informações Geradas

O custeio ABC favorece a análise e a tomada de decisão a médio e longo prazo, se tornando uma espécie de ferramenta de controle gerencial. Por mapear todas as atividades da empresa e calcular seus custos, o custeio ABC abre, ao gerente, a possibilidade de observar atividades com anomalias em seus gastos, além de permitir uma análise dos custos das atividades da cadeia de valor. Além disso, possíveis variações nos custos dos produtos implicam necessariamente na variação de algum ponto do processo produtivo daquele produto, permitindo ao gerente investigar essa variação.

Outra grande contribuição do ABC para a tomada de decisões é a possibilidade de controle que o método oferece em nível de atividades e da quantidade de trabalho dessas, medida pela quantidade dos direcionadores utilizados. Com seu poder de rastrear e assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos indiretos, elimina o rateio arbitrário presente no método de absorção. Por isso, é considerado um instrumento de gestão essencial para

as organizações com grandes quantidades de custos indiretos e despesas operacionais e que tenham significativa diversificação de produtos, processos de produção e clientes, uma vez que é possível analisar a influência dos custos indiretos nos produtos de forma mais objetiva. Pode ocorrer, por exemplo, de o custeio ABC indicar prejuízo em um produto, enquanto o custeio por absorção indica lucro. Dessa forma, a **comparação entre os métodos de custeio indica as distorções geradas pelo rateio arbitrário.**

### 2.3.5 Exemplo de Aplicação

A visualização prática desse método de custeio pode ocorrer através do estudo de diferentes estudos de casos publicados na comunidade acadêmica. Recomendamos, como exemplificação do método, o estudo de caso realizado por PEREIRA et al. (2017), utilizado internamente na PJ como referência na aplicação do método. O artigo citado pode ser encontrado no link abaixo.

[https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/1012/o/Aplicação do Método de Custeio ABC em uma Empresa Varejista de Gás e Água Mineral.pdf](https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/1012/o/Aplicação_do_Método_de_Custeio_ABC_em_uma_Empresa_Varejista_de_Gás_e_Água_Mineral.pdf)

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura e os conhecimentos de todo o universo que envolve o tema de Gerenciamento de Custos são muito amplos, portanto não há como sintetizá-lo em apenas um texto. Este pequeno livro tem portanto a finalidade de fornecer o conhecimento básico acerca do tema para que, desde o estagiário ao gestor, ao lê-lo, adquira o *know how* de base, permitindo assim que utilize os conceitos em sua empresa.

Portanto, após a leitura deste pequeno guia sobre métodos de custeio e análise de custos esperamos que você tenha entendido quais são os principais métodos de custeio utilizados em empresas, as suas características, vantagens e desvantagens, método de aplicação e análise das informações obtidas. Além disso, que pudesse praticar um pouco os conceitos!

A PJ Consultoria agradece por ter nos escolhido como fonte de conteúdo e esperamos que o conhecimento adquirido seja utilizado e gere resultados!

## CONTATO

Ficou com alguma dúvida? Precisa de ajuda para implementar esses métodos de custeio no seu negócio? Sinta-se à vontade para entrar em contato:

Pedro Pittella Cassino

Diretor de Marketing & Vendas

**(31) 9 9330-7935**

Ou acesse nosso site para mais informações:  
[www.pjufmg.com.br](http://www.pjufmg.com.br)