

# Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão

Edson Soares Carareto<sup>1</sup>  
Geancarlo Jayme<sup>2</sup>  
Maristela P. Zanella Tavares<sup>3</sup>  
Vildomar Pereira do Vale<sup>4</sup>

## RESUMO

Neste artigo procurou-se evidenciar os sistemas de custeios como um elemento definidor para a tomada de decisões gerenciais. Justifica-se por tratar de um assunto diretamente ligado a um cenário onde mudanças contínuas e rápidas conduzem a novas estratégias empresariais, sempre com o objetivo de aumentar produtividade e reduzir custos. Foram analisados, resumidamente, os tipos usuais de custeios e através da aplicação de um caso prático utilizando o custeio por absorção e o custeio variável chegou-se a um determinante de quais desses dois métodos é o mais indicado na geração de informações para tomada de decisões empresariais. O tipo de pesquisa utilizado foi o bibliográfico e o método o indutivo, pois reduzindo-se custos haverá uma elevação nos lucros.

**Palavras chave:** Custos. Tomada de Decisão. Estratégias. Produtividade. Métodos de Custeio.

## ABSTRACT

This paper purpose is to evidence the systems of expenditures as a defining element for the taking of management decisions. It is justified for where dealing with a directly on subject to a scene continuous changes and fast they lead the new enterprise strategies, always with the objective to increase productivity and to reduce costs. They will be analyzed, in a short way, the usual types of expenditures and through the application of a practical case using the expenditure for absorption and the changeable expenditure it will be arrived at determinative of which of these two methods is indicated in the generation of information for taking of enterprise decisions. The used type of research is bibliographical and the method the inductive one, therefore the costs will have a rise in the profits.

**Key-words:** Costs. Decision making. Strategies. Productivity. Expenditure Methods.

## INTRODUÇÃO

No cenário econômico atual, o mercado consumidor está cada vez mais exigente. O ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas, as mudanças no sistema de produção e a introdução de novas tecnologias conduzem às empresas a responderem de forma

---

<sup>1</sup> Mestre em Economia de Empresas pela UCB, Professor de Graduação e Pós-Graduação da UEG

<sup>2</sup> Graduados pela Universidade de Goiás e Pós-Graduando em Economia de Empresas

<sup>3</sup> Graduados pela Universidade de Goiás e Pós-Graduando em Economia de Empresas

<sup>4</sup> Graduados pela Universidade de Goiás e Pós-Graduando em Economia de Empresas

rápida aos apelos e necessidades do ambiente externo, em busca de aumentos de produtividade e redução de custos na gestão de seus negócios.

Desta forma, os métodos de custeio são considerados fontes gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e alcance dos objetivos previamente traçados.

Atualmente, vários métodos de custeio são utilizados pelas empresas para a apuração de custos dos produtos/serviços: o custeio por absorção, o custeio direto/variável, o custeio baseado em atividades (*ABC – Activity-Based Costing*), o custeio padrão e o custeio meta.

Neste sentido, este trabalho tem como objetivo expor os tipos usuais de custeios nas estruturas organizacionais, destacando-se as suas características, vantagens, desvantagens e suas aplicações, assim como uma análise comparativa entre o custeio por absorção e o custeio variável, com vistas a apontar quais destes mecanismos possuem características adequadas para atender as necessidades gerenciais de controle dos elementos que compõem os seus produtos, análise de margens e de apoio às tomadas de decisões neste ambiente competitivo.

## **2. CUSTOS E SUA CLASSIFICAÇÃO**

Conceitualmente custo é o gasto que é aplicado na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. É o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem, desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização (Dutra 2003).

Os custos, para atender os seus objetivos específicos e facilitar o entendimento prático, são classificados de diferentes formas limitando o número de contas numa lista pré-determinada num rol das contas de cada empresa.

### **2.1. Quanto à natureza**

Busca a padronização das contas de forma que não seja permitido que pessoas diferentes em épocas diferentes utilizem títulos diferentes para registrar uma mesma operação. O registro de cada operação e a sua classificação pode ser intitulado de forma diferente por cada empresa. Exemplos: produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, depreciação, mão-de-obra, etc. Na classificação de custo quanto à natureza a apuração do custo total ocorre através da soma de todos os custos tomando-se o valor individualmente. Já para apurar o custo acumulado de cada um deles faz-se necessário a adoção da classificação de custo por função.

### **2.2. Quanto à função**

Objetiva a identificação do custo das diferentes atividades da empresa de forma a possibilitar um maior controle dos valores orçados para cada uma delas. Segundo Dutra (2003) as funções podem concentrar-se em cinco níveis – direção, apoio, gerência, supervisão e execução. Sendo no nível de gerência os custos classificados em três funções distintas:

- 1) custos de produção – ocorrem no setor de produção e são necessários à fabricação de produtos e serviços.
- 2) custos administrativos – utilizados para programação e controle, são indispensáveis à execução das políticas e da programação das atividades das empresas.
- 3) custos de comercialização – são os custos de movimentação e distribuição de produtos.

A classificação de custos quanto à função caracteriza-se pela departamentalização dos gastos separando-os por meio de diferentes setores independentemente de sua participação na produção de bens e serviços.

### **2.3. Quanto à contabilização**

Contabilmente as contas são divididas em dois grandes grupos: patrimoniais e de resultado. Os custos e despesas são alocados em um desses grupos e denominados de custos realizados e a realizar, onde os custos realizados são os consumidos para efeito de resultado contábil do período. Ex.: mão-de-obra, matérias-primas, depreciações, que integram o custo do produto vendido. Quanto aos custos a realizar, formam as contas patrimoniais referem-se aos produtos que já foram fabricados, no entanto, continuarão classificados como custos a realizar até que estes produtos sejam comercializados, passando então para custos de produtos vendidos (Dutra, 2003).

### **2.4. Quanto à apuração**

Trata da alocação de cada custo de forma direta a cada tipo diferente de produto ou de função de custo, os quais não haviam sido alocados no momento da ocorrência do custo. É utilizado para avaliar o desempenho de cada produto ou serviço individualmente. Para identificar a participação de cada produto no desempenho global da empresa é necessário que sejam classificados em custos diretos e indiretos.

- 1) Custos diretos – São gastos diretamente relacionados aos produtos e podem ser mensurados de maneira clara e objetiva, ou seja, referem-se às quantidades de materiais e serviços utilizados na produção de um determinado produto. Ex.: matérias-primas, materiais de acabamento, componentes e embalagens. Em alguns casos, a mão-de-obra aplicada na produção poderá ser considerada um custo direto. Para que isso ocorra, torna-se necessária a mensuração do tempo utilizado na fabricação do produto.
- 2) Custos indiretos - São gastos não diretamente relacionados aos produtos, portanto, não são mensuráveis de maneira clara e objetiva. Neste caso, torna-se necessário adotar um critério de rateio (distribuição) para alocar tais custos aos produtos fabricados, como por exemplo: aluguel, manutenção e supervisão da fábrica etc.

Esta classificação dos custos em diretos e indiretos tem como objetivo avaliar os estoques de produtos em elaboração e acabados (prontos para a venda).

## **2.5. Quanto à formação**

Tem como principal característica a variabilidade ou não em função do volume da atividade em determinado período. O custo tem influência direta quanto à quantidade de produtos a serem produzidos pela empresa e subdividem-se em:

1. Custos fixos – são os custos que permanecem constantes dentro de determinada quantidade instalada e independem do volume a ser produzido.
2. Custos variáveis – mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e são classificados como progressivos, cuja variação ocorre em proporções maiores que os volumes produzidos; constante, cuja variação ocorre nas mesmas proporções que os volumes produzidos; e os regressivos, cuja variação ocorre em proporções menores que os volumes produzidos.

## **2.6. Quanto à ocorrência**

Nesta classificação os custos subdividem-se em função das fases de sua ocorrência, sendo formado pela matéria-prima, a qual pode ser chamada de custo básico, esta recebe a atuação da mão-de-obra, o que resulta nos dois custos diretos. Segundo Dutra (2003, p. 66), “além da mão-de-obra, atuam sobre os custos básicos os custos gerais, em sua maioria indiretos, e estes, somados à mão-de-obra, constituem-se no custo de transformação, pois são eles que transformam a matéria-prima”.

## **3. MÉTODOS DE CUSTEIO**

Para Dutra (2003, p. 226) o estudo do custo de produção pode ser feito sob dois enfoques: o econômico e o contábil. Onde o primeiro diz respeito aos custos para tomada de decisões e o segundo para apuração de resultados. Muitos são os métodos existentes, no entanto, os mais utilizados são: por absorção, variável, baseado em atividades (ABC), o padrão e o meta.

Entende-se por método de custeio a apuração de valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Tais métodos visam determinar a metodologia de atribuição de custos aos produtos.

Com o objetivo de conhecer melhor estes métodos de custeios serão abordadas abaixo, de forma sucinta, as suas definições, bem como as vantagens e as desvantagens.

### **3.1. Custeio por absorção**

Método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, somente os de produção, onde todos os gastos utilizados neste processo de fabricação são distribuídos para todos os produtos (Martins, 1998, p. 41 e 42).

De forma objetiva este método consiste na alocação de todos os custos de produção aos bens ou serviços produzidos, sendo os custos diretos por meio da apropriação direta enquanto os

indiretos por meio de critérios de rateios.

Vantagens – atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e não considera as despesas integrantes dos estoques dos bens e dos serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção, possibilitando assim, a apuração dos resultados, cálculos dos impostos e dividendos a distribuir, uma vez que todos os custos de produção (variáveis, fixos, diretos e indiretos) agregam o custo dos produtos para fins de valorização dos estoques.

Desvantagens – este método apresenta poucas informações para fins gerenciais, servindo basicamente para a valorização dos estoques, existindo a necessidade de rateio dos custos indiretos, visto que considera a alocação de todos os custos aos bens, o que torna as informações de custos deficientes nas análises para tomada de decisão. Essas limitações prejudicam a formação do preço de venda e estudos comparativos de compras *versus* produção.

### **3.2. Custeio variável**

A utilização deste método fundamenta-se na identificação dos custos variáveis e fixos, ou seja, os custos que oscilam de forma proporcional ao volume de produção e vendas, dos custos que se mantêm estáveis perante o volume de produção e vendas. São imputados aos bens e serviços produzidos somente os custos variáveis de produção (diretos e indiretos).

O método de custeio variável permite observar quais são os custos variáveis dos produtos e o volume de unidades necessárias para cobrir a estrutura de custos fixos das empresas, além de gerar resultados aos acionistas.

Vantagens: permite identificar os produtos mais rentáveis e, assim, dirigir os esforços de produção e de venda para a melhoria da rentabilidade; permite avaliar os limites dentre os quais se podem definir políticas de preços e de descontos sem prejuízo da rentabilidade; e, permite ainda definir volumes mínimos de produção e de preços sem prejuízos para a empresa (análise Custo x Volume x Lucro - CVL).

Desvantagens: este sistema não atende aos princípios contábeis geralmente aceitos e não aceitos pelas autoridades fiscais, o que torna a sua utilização limitada nas decisões internas da empresa.

### **3.3. Custeio ABC (do inglês Activity Based Costing)**

Este método baseia-se na identificação, análise e controle dos custos envolvidos nas atividades e processos de uma empresa, atribuindo aos produtos, individualmente, a parcela dos custos indiretos consumida por cada um deles. É uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Segundo Oliveira & Perez Jr. (2000, p.169) o método ABC, permite identificar as atividades e os processos existentes nos setores produtivos de uma organização industrial ou prestadora de serviço, atribuindo os custos aos produtos através da utilização dos direcionadores ou geradores de custos destas atividades.

Com o objetivo de gerenciar, controlar e desenvolver uma metodologia de custeio

baseado em atividade (ABC) dentro da empresa são necessários, segundo Bruni e Fama *apud* Souza (2003, p. 29), “a identificação das atividades e seus respectivos custos, a alocação do custo departamental ao custo da atividade, a identificação dos direcionadores de custos (cost drivers)<sup>5</sup> e a divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos”.

Na lógica do custeio ABC, se a empresa conseguir eliminar ou reduzir os geradores negativos, as atividades que dão origem a esses geradores deixarão de existir por si só e, conseqüentemente, os recursos consumidos por estas atividades já não serão necessários. Com isso, cortam-se os recursos de forma racional e eficaz.

Vantagens – informações gerenciais mais fidedignas por meio da redução do rateio; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (idêntico ao custeio por absorção); obriga a implantação de controles internos; proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos); pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade; pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e ajuda na eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Desvantagens - gastos elevados para implantação; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; levam em consideração muitos dados; informações de difícil extração; dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; necessidade de formulação de procedimentos padrões.

### **3.4. Custeio-padrão ou *standard***

Custeio-padrão pode ser definido por custo de produção estabelecido antes do início do processo produtivo, sendo determinado com base em estudos científicos, dados de períodos anteriores e experiências simuladas que levam em consideração as deficiências existentes com os fatores de produção, disponíveis dentro do processo produtivo de cada empresa. De acordo com Oliveira & Perez Jr. (2000), este método apresenta-se como um recurso de controle aos gestores da organização, sendo elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, todavia que leva em conta deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, etc.

O método do custo padrão tem como função principal fornecer suporte para o controle de custos da empresa, proporcionando um padrão de comportamento para os custos. "O custo padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo" (Dutra, 1992, p. 166).

Vantagens – se enquadra como uma ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, eliminando falhas nos processos produtivos com base nos estudos e análises das condições de produção, dentro de um nível aceito da eficiência da mão-de-obra, da matéria-prima e da utilização das máquinas e equipamentos. Além da rapidez na emissão de relatórios conclusivos é

---

<sup>5</sup> Cost drivers - é o fator que causa mudança no desenvolvimento de uma atividade, mensurando os respectivos recursos exigidos por essa atividade, ou seja, é a causa do volume de recursos consumidos pela atividade.

extremamente eficiente na tomada de providências para regularização de problemas observados.

Destaca-se como desvantagem da utilização deste método, a grande ocorrência de variações entre os padrões definidos e os dados reais, que tem como consequência um aumento considerável dos lançamentos contábeis para registrar os fatos ocorridos.

### **3.5. Custeio meta**

Obtido através da subtração de um preço estimado (ou preço de mercado) da margem de lucratividade almejada, objetiva atingir um custo de produção igualmente desejado. Inicia-se com a estimativa realizada pelo pessoal de *marketing*, a partir do preço de venda de um produto similar (em características e funcionalidades) e tomando como base essa posição mercadológica, define-se o custo meta do produto, e este representa a soma do custo de materiais, mão-de-obra e os custos com as demais atividades.

Dessa forma, se o custo meta estiver acima do custo inicialmente previsto para um determinado produto, cabe a empresa adotar medidas que visam a redução deste custo dentro de um determinado período de tempo, caso não atingindo este objetivo, a empresa ficará vulnerável às condições dos concorrentes.  $\text{Custo meta} = \text{preço de venda} - \text{lucro desejado}$ .

Vantagens – reduz os custos totais mantendo a qualidade e permite planejamento estratégico dos lucros, integrando informações de *marketing*, engenharia e produção. Reforça a integração departamental da empresa, visto que tem como princípio básico a colaboração entre estes departamentos.

Uma característica fundamental da utilização deste método, que pode ser apresentado como sendo negativa, está ligada à forma de produção empregada pela organização, uma vez que o custo meta não é totalmente adequado à produção em massa, visto que tem maior eficácia quando aplicado na produção de grande variedade de produtos e baixo volume de produção.

## **4. CUSTOS INDUSTRIAIS E A TOMADA DE DECISÃO**

Manter custos e investimentos baixos, reduzir as perdas, otimizar a compra de insumos, descontinuar produtos estagnados e vender ativos não produtivos, são alguns dos desafios empresariais nas economias globalizadas. A informação gerencial, onde os executivos precisarão de um sistema de informações integrado com a estratégia, aliada a melhoria de processos, pode ser o diferencial neste mercado competitivo.

Partindo deste contexto, entende-se que os sistemas de custos de produção devem oferecer diferentes visões de custos que, sobretudo, permita suprir as necessidades de cada usuário de forma competitiva, estratégica, operacional e financeira.

### **4.1. Competitividade segundo Porter**

Na visão de Porter (1986) para explorar a gestão estratégica no campo da organização industrial, existe um sistema de forças dentro e fora de um setor, que influencia coletivamente a

natureza e o nível da competição e, em última análise o seu potencial de lucratividade. O conjunto destas forças determina o potencial de lucro final da indústria, que é medido em termos de retorno de longo prazo sobre o capital investido.

Nem todas as indústrias têm o mesmo potencial. Elas diferem, fundamentalmente uma das outras, à medida que o conjunto das forças diferem no sentido de diminuir a taxa de retorno sobre o capital investido, em relação à taxa competitiva básica de mercado.

Para uma indústria ser competitiva necessita de um grau de concorrência relevante que depende basicamente de cinco forças competitivas: entradas potenciais, ameaça de substituição, poder de negociação dos compradores e fornecedores e o nível de concorrência entre os concorrentes.

Estas cinco forças competitivas interagindo determinam a intensidade da concorrência na indústria. Com o objetivo de proteger a concorrência e a rentabilidade nas empresas, deve ser identificado, a curto prazo, a estrutura básica da indústria.

De acordo com Porter (1986), diversos fatores contribuem para o grau de rivalidade entre as indústrias, dentre as quais destacam-se: concorrentes numerosos ou aproximadamente iguais em porte e poder; crescimento lento do setor, precipitando lutas por participação do mercado que envolvam membros com idéia de expansão; produto ou serviço sem diferenciação ou custos repassáveis; custos fixos são altos ou produtos perecíveis, criando uma forte tentação para reduzir preços; rivais divergentes quanto estratégias, origens e personalidade, com diferentes idéias à cerca de como competir e continuamente se chocam com os demais concorrentes (Souza, 2003).

Dentro deste ambiente competitivo a empresa deve se posicionar de tal modo que as suas capacitações forneçam a melhor defesa contra estas forças atuantes do mercado, projetando uma estratégia que parta para a ofensiva.

Inovações na área de *marketing*, investimento em instalações de larga escala, crescimento em *mix* de receita, ampliação de novos produtos e conquista de novos clientes, melhoria de produtividade e redução de custos, são fatores que podem ser significativos na busca do equilíbrio das forças entre as empresas.

## **5. GESTÃO DE CUSTOS: A IMPORTÂNCIA E O MELHOR MÉTODO PARA A TOMADA DE DECISÃO**

A gestão de custos é uma ferramenta que busca oferecer as empresas informações que lhes permitam manter no mercado produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes. Neste contexto a análise da relação de custo/volume/lucro e aplicação de mecanismos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil e a alavancagem operacional, são instrumentos que podem contribuir significativamente na tomada de decisão.

## 5.1. Relação custo/volume/lucro

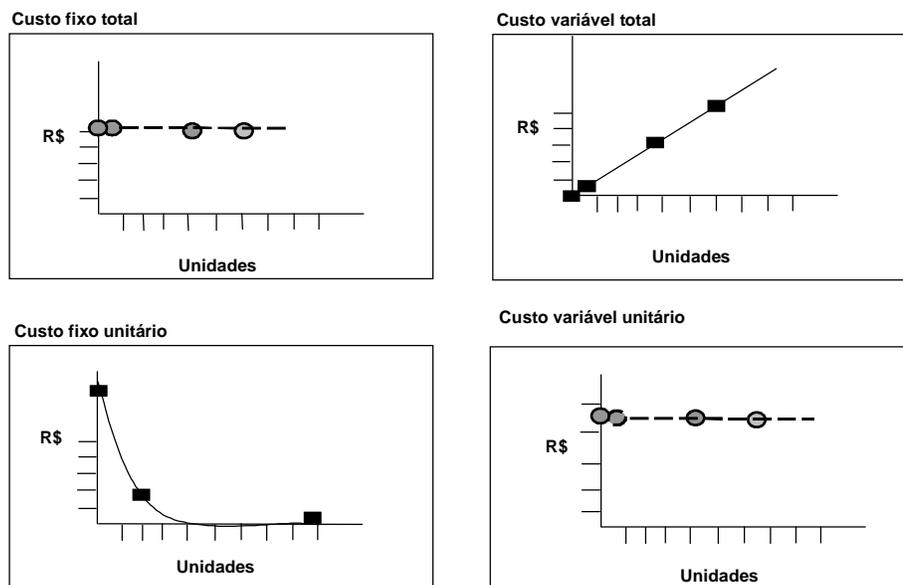
Na tomada de decisão gerencial, a separação dos custos fixos e dos variáveis, é uma das mais importantes etapas na análise de formação de preços e projeção de lucros obtidos dentro dos níveis de produção e vendas, que segundo Bruni e Fama *apud* Souza (2003, p.37) “[...] a identificação e distinção de gastos conforme sua variabilidade em variáveis e fixos torna-se muito mais importante do que a mera separação entre custos e despesas, por exemplo”.

Abaixo serão ilustrados, através de gráficos, como se comportam os custos fixos e variáveis, totais e unitários de uma organização:

Através das análises da figura 2, verifica-se:

- (1) Os custos fixos totais não variam diretamente com o volume de produção e vendas, uma vez que os mesmos não dependem das quantidades fabricadas. O seu controle está relacionado com os níveis superiores da administração. Ex.: Aluguel, honorários da diretoria, despesas administrativas, etc. (gráfico custo fixo total);
- (2) Os custos variáveis totais oscilam de acordo com o volume de produção e vendas, ou seja, aumentam ou diminuem conforme quantidade produzida. O controle é de responsabilidade dos níveis inferiores da administração. Exemplo: Matéria-prima, mão-de-obra; comissões de vendas, etc. (gráfico do custo variável total);
- (3) Diferentemente dos custos fixos totais que não variam com a redução ou aumento da produção, os custos fixos unitários diminuem à medida que aumenta o volume produzido (gráfico do custo fixo unitário); e;
- (4) Os custos variáveis unitários permanecem constantes, mesmo com a variação da quantidade produzida. (gráfico do custo variável unitário).

Figura 2: Custos fixos e variáveis, totais e unitários



Fonte: Gestão de Custos e Formação de Preços (Bruni e Famá *apud* Souza, 2003, p. 38)

### 5.1.1. Ponto de equilíbrio

Ocorre quando as receitas totais são iguais a custos totais e o lucro igual a zero, portanto temos  $RT = CT$ . Para Oliveira & Perez Jr. (2000, p. 211) “o ponto de equilíbrio contábil (PEC) é definido como nível de atividades necessárias para recuperar todas as despesas e custos de uma empresa”.

Para um melhor entendimento do conceito supra citado, segue exemplo: para um preço de venda (PV) de R\$ 10,00 e uma quantidade vendida de 2.000 de uma determinada mercadoria, temos um custo total (CT) de R\$ 6,00 e uma despesa total (DT) de R\$ 4,00 por unidade. Desta forma teremos a seguinte situação:

$$\begin{aligned}RT &= R\$ 20.000,00 \\DT &= R\$ 8.000,00 \\CT &= R\$ 12.000,00 \\RT &= (DT + CT) \\20.000 &= 8.000 + 12.000\end{aligned}$$

O PEC é utilizado com o objetivo de determinar o nível de atividades necessárias para cobrir despesas e custos fixos e variáveis; avaliar a lucratividade associada aos diversos níveis possíveis de vendas ou atividades e análises dos efeitos sobre a lucratividade provenientes de alterações nas despesas e custos fixos variáveis, no volume e preços de vendas e distribuição de produtos vendidos.

No PEC a empresa não obtém nem prejuízo nem lucro, e o resultado contábil nulo significa que a empresa está perdendo, ao menos o capital próprio investido, ou seja, o custo de oportunidade.

### 5.1.2. Margem de contribuição/segurança

A margem de contribuição é indicada através da diferença entre o preço venda e a soma das despesas e os custos variáveis de um produto, ou seja, é a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e as despesas variáveis.

$$MC = PV - (CV + DV), \text{ onde:}$$

MC = margem de contribuição

PV = preço de venda

CV = soma dos custos variáveis

DV = soma das despesas variáveis

### 5.1.3. Análise da margem de contribuição por produto

A análise da margem de contribuição permite importantes informações para a tomada de decisão relacionada ao *mix* de produção, dentre as quais se destacam:

1. Que produtos devem ter a sua produção e venda incrementados;
2. Os produtos que menos contribuem na margem de segurança; e
3. Indica que descontos podem ser concedidos sobre o preço de venda, de forma que não

venha a prejudicar a margem de contribuição.

#### 5.1.4. Alavancagem

Segundo Oliveira, Perez Jr. & Costa, a alavancagem ocorre quando o crescimento percentual nos lucros é maior que o crescimento percentual das vendas, ou seja, um impulso nas vendas provoca um impulso maior nos lucros. Fórmula utilizada para o cálculo do grau de alavancagem (GAO):

$$\text{GAO} = \frac{\text{variação percentual no lucro}}{\text{variação percentual na quantidade vendida}}$$

É uma importante ferramenta para a projeção de resultados em determinados níveis de atividades de produção e vendas de uma empresa, *ceterius paribus*.

## 6. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

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

Tais estratégias visam a redução de custos e de aumento de competitividade não apenas no ambiente interno da empresa, mas em toda a cadeia de valor, ou seja, desde os recursos materiais, humanos, financeiros, tecnológicos até o consumidor final. Segundo Silva (1999, p. 19) “a principal preocupação da gestão estratégica de custos é o custeio em toda a cadeia de valor para que se compreenda onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade”.

Na visão de Prado (2001, p. 22), o surgimento da gestão estratégica de custos resulta da análise da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos. Conforme visto anteriormente, a cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor, que vai desde as matérias-primas básicas, até o produto final.

Já o posicionamento estratégico representa o poder competitivo da empresa, seja através dos menores custos (liderança de custos) ou da diferenciação dos seus produtos. Quanto aos direcionadores de custos, faz-se necessário entender a interação dos diversos fatores em uma determinada atividade.

### 6.1. Custeio por Absorção e custeio Variável: qual o melhor método a ser adotado na tomada de decisão?

Conforme visto anteriormente (tópicos 3.1 e 3.2), o custeio por absorção se caracteriza

pela apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Já o Custeio Variável consiste na apropriação somente dos custos variáveis (diretos ou indiretos) aos portadores finais dos custos, ficando os custos fixos excluídos desse processo.

Utilizando os exemplos citados por Oliveira & Perez Jr. (2000), percebe-se de forma prática, como acontece a aplicação do custeio por absorção e variável, e a partir dos dados que serão obtidos na demonstração do resultado, será efetuada uma análise com vistas a evidenciar qual desses métodos melhor se enquadra na gestão estratégica de custos. Como será visto abaixo, na aplicação do caso prático, tomar-se-ão como base os gastos realizados por uma indústria fabricante de um único produto, durante o mês de agosto de 2006 (ver tabela 1). Inicialmente será desenvolvido, o método de Custeio por Absorção e posteriormente o custeio variável.

### 6.1.1. Caso prático utilizando o Custeio por Absorção

Tabela 1: Gastos referentes ao mês de Agosto de 2006.

Gastos	\$
Salários e encargos sociais do pessoal da fábrica	520.000
Depreciação do prédio, dos computadores, das instalações, das máquinas e equipamentos utilizados na fábrica	50.000
Comissão de vendedores	60.000
Juros e encargos financeiros sobre empréstimos bancários	30.000
Propaganda e publicidade	10.000
Viagens e refeições dos vendedores	5.000
Tributos sobre as vendas dos produtos acabados	77.000
Energia elétrica, água, comunicações, gastos na fábrica	7.400
Energia elétrica, água, comunicações, gastos nos setores administrativos	1.000
Energia elétrica, água, comunicações, gastos nos setores comerciais	700
Matérias-primas consumidas na fábrica	350.000
Salários e encargos sociais do pessoal da administração	70.000
Honorários da diretoria administrativa	40.000
Honorários da diretoria industrial	15.000
Seguros contra incêndio do prédio da fábrica	4.500
Seguros contra incêndio do prédio da administração	1.500
Seguros contra incêndio das lojas comerciais	3.000
Materiais auxiliares utilizados na fábrica	2.600
Manutenção das máquinas e dos equipamentos utilizados na fábrica	3.000
Fretes para entrega dos produtos vendidos	1.000
Materiais diversos gastos pelos setores administrativos	2.500
Materiais diversos gastos pelos setores comerciais	500
Depreciação do prédio, dos computadores, das instalações, das máquinas e equipamentos utilizados pelos setores administrativos	12.000
Depreciação do prédio, dos computadores, das instalações, das máquinas e equipamentos utilizados pelos setores comerciais	8.000
Treinamento dos gerentes e supervisores de vendas	2.500
Treinamento dos gerentes e supervisores da fábrica	2.500
<b>Total</b>	<b>1.279.700</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

Considerar:

- 1- Uma produção de 2.000 unidades e um total de vendas de 1.500 unidades a um preço unitário de \$ 900; e
- 2- Estoque inicial do produto acabado igual a zero.

**1º Passo:** Separação dos gastos em custos e despesas, conforme demonstrado na tabela 2 e 3, abaixo:

Tabela 2: Custos de Produção do mês de agosto de 2006.

<b>Custos de produção</b>	<b>\$</b>
<b>Custos variáveis</b>	
Salários e encargos sociais do pessoal da fábrica	520.000
Matérias-primas consumidas na fábrica	350.000
Energia elétrica, água, comunicações	7.400
Materiais auxiliares	2.600
<b>Total dos custos variáveis</b>	<b>880.000</b>
<b>Custos fixos</b>	
Depreciação do prédio, dos computadores, das instalações, das máquinas e equipamentos utilizados na fábrica	50.000
Honorários da diretoria industrial	15.000
Seguros da fábrica	4.500
Manutenção das máquinas e equipamentos da fábrica	3.000
Treinamento dos gerentes e supervisores da fábrica	2.500
<b>Total dos custos fixos</b>	<b>75.000</b>
<b>Total dos custos de produção</b>	<b>955.000</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

Tabela 3: Despesas do mês de agosto de 2006

<b>Despesas</b>	<b>\$</b>
<b>Despesas administrativas</b>	
Honorários da diretoria	40.000
Salários e encargos sociais do pessoal da administração	70.000
Depreciação do prédio, dos computadores, das instalações, dos móveis utilizados pelos setores administrativos	12.000
Energia elétrica, água, comunicações	1.000
Seguro do prédio da administração	1.500
Materiais de expediente gastos pelos setores administrativos	2.500
<b>Total das despesas administrativas</b>	<b>127.000</b>
<b>Despesas Comerciais</b>	

Comissão de vendedores	60.000
Propaganda e publicidade	10.000
Depreciação do prédio, dos computadores, das instalações e dos móveis utilizados pelos setores comerciais	8.000
Viagens e refeições dos vendedores	5.000
Seguro das lojas comerciais	3.000
Treinamento dos gerentes e supervisores de vendas	2.500
Fretes para entrega dos produtos vendidos	1.000
Energia elétrica, água, comunicações	700
Materiais diversos gastos pelos setores comerciais	500
<b>Total das despesas comerciais</b>	<b>90.700</b>
<b>Despesas financeiras</b>	
Juros e encargos financeiros sobre empréstimos bancários	30.000
<b>Deduções das vendas brutas</b>	
Tributos sobre as vendas dos produtos acabados	77.000
<b>Total das despesas</b>	<b>324.700</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

A tabela 4 (ver abaixo) apresenta de forma resumida, como ficaram distribuídos os gastos entre custos e despesas, representando um valor total de \$ 1.279.700.

Tabela 4: Distribuição resumida dos gastos

Custos / Despesas	\$
<b>Custos de produção do mês de agosto</b>	<b>955.000</b>
<b>Despesas do mês de agosto</b>	
Deduções das vendas brutas	77.000
Despesas administrativas	127.000
Despesas comerciais	90.700
Despesas financeiras	30.000
<b>Total das despesas</b>	<b>324.700</b>
<b>Total dos gastos de agosto</b>	<b>1.279.700</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

**2º passo:** Apuração do custo unitário de produção e do custo dos produtos vendidos no mês de agosto de 2006.

Para apuração do custo unitário de produção e do custo dos produtos vendidos deve ser considerado, conforme já visto, as unidades produzidas e vendidas, que no caso foi de 2.000 e 1.500 respectivamente, a um preço de \$ 900 por unidade.

*1. Apuração do custo unitário de produção*

Conforme pode ser verificado abaixo (tabela 5), os valores com o custo da produção são os seguintes:

Tabela 5: Custos da produção referente agosto de 2006

<b>Total do custo da produção de agosto</b>	<b>\$</b>
Custos variáveis	880.000
Custos fixos	75.000
Total pago no mês	955.000
Produção do período*	2.000
<b>Custo unitário</b>	<b>477,50</b>

(\*) Produção do período em número de unidades  
 Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

O custo unitário é o resultado da soma dos custos fixos e variáveis, dividido pela produção do período.

### 2. Apuração do custo dos produtos vendidos

Na apuração do custo dos produtos vendidos multiplica-se a quantidade de unidades vendidas (1.500) no período, pelo o custo unitário calculado anteriormente (\$ 477,50), chegando a um resultado de \$ 716.250, ou seja,  $CPV = \text{Quantidade Vendida} \times \text{Custo unitário}$ .

**3º passo:** Demonstração do resultado do mês agosto de 2006, utilizando o método de custeio por absorção.

### 1. Apuração da receita bruta

Na demonstração do resultado do exercício pelo custeio por absorção, tem início com a apuração da receita bruta que é o resultado da multiplicação das unidades vendidas (1.500) pelo o preço unitário de venda (\$ 900), o que totaliza uma receita bruta de \$ 1.350.000.

### 2. Apuração da receita líquida

Encontrado o total da receita bruta, o passo seguinte é calcular o valor da receita líquida, que consiste na dedução do total dos tributos ocorridos sobre as vendas de produtos acabados, do valor da receita bruta (ver tabela 6).

Tabela 6: Apuração da receita líquida do exercício

<b>Demonstração do resultado líquido das vendas</b>	<b>\$</b>
Receitas brutas = 1.500 unidades x \$ 900	1.350.000
( - ) Deduções das vendas brutas	77.000
<b>Receitas líquidas</b>	<b>1.273.000</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

Obs.: Por não integrarem o custo dos produtos, as despesas são lançadas diretamente contra o resultado do exercício.

### 3. Apuração do lucro bruto do exercício

Como pode ser constatado na tabela 7, a apuração do lucro bruto ocorre através da dedução dos custos dos produtos vendidos da receita líquida apurada.

Tabela 7: Apuração do lucro bruto do exercício

<b>Demonstração da apuração do lucro bruto</b>	<b>\$</b>
<b>Receitas líquidas</b>	<b>1.273.000</b>
Menos : custo dos produtos vendidos 1.500 unidades x \$ 477,50	716.250
<b>Lucro Bruto</b>	<b>556.750</b>

Fonte: Oliveira &amp; Perez Jr. (2000)

#### 4. Apuração do lucro antes do imposto de renda e contribuição social

Para obtenção do resultado do resultado (lucro ou prejuízo), deduz-se as demais despesas (administrativas, comerciais e financeiras) do lucro bruto apurado, conforme demonstrado na tabela 8.

Tabela 8: Demonstração do lucro líquido antes dos impostos

	<b>\$</b>
<b>Lucro Bruto</b>	<b>556.750</b>
Despesas administrativas	127.000
Despesas comerciais	90.700
Despesas financeiras	30.000
<b>Total das despesas</b>	<b>247.700</b>
<b>= Lucro líquido antes do imposto de renda e contribuição social</b>	<b>309.050</b>

Fonte: Oliveira &amp; Perez Jr. (2000)

#### 4. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

A tabela 9 apresenta de forma completa a demonstração do resultado do exercício utilizando o custeio por absorção.

Tabela 9: Demonstração do resultado do exercício (DRE)

	<b>\$</b>
<b>Receitas brutas = 1.500 unidades x \$ 900</b>	<b>1.350.000</b>
( - ) Deduções das vendas brutas	77.000
<b>Receitas líquidas</b>	<b>1.273.000</b>
Menos: custo dos produtos vendidos 1.500 unidades x \$ 477,50	716.250
<b>Lucro bruto</b>	<b>556.750</b>
Menos	
Despesas administrativas	127.000
Despesas comerciais	90.700
Despesas financeiras	30.000
<b>Total das despesas</b>	<b>247.700</b>
<b>= Lucro líquido antes do imposto de renda e contribuição social</b>	<b>309.050</b>

Fonte: Oliveira &amp; Perez Jr. (2000)

5. *Demonstração dos saldos de produto acabado em estoque para venda em meses subsequentes*

O total da produção durante o mês de agosto foi 2.000 unidades, a um custo unitário apurado de \$ 477,50. Abatendo-se o total das vendas realizada nesse período, que no caso foi de 1.500 unidades, obtém-se um saldo em estoque 500 unidades e custo de \$ 238.750, disponível para venda em meses subsequentes.

6. *Conciliação dos valores de vendas e dos gastos no mês de agosto com a apuração do lucro*

Na tabela 10 pode ser verificado de forma resumida as entradas e as saídas de recursos ocorridas no mês de agosto de 2006.

Tabela 10: Demonstração do fluxo de recursos

	\$
a. Total das entradas de recursos (vendas brutas)	1.350.000
Menos: Saídas de recursos	
b. total dos Custos de produção do mês	955.000
Menos: Saldo do estoque produtos acabados	238.750
= Custo dos produtos vendidos	716.250
c. Total das Despesas	324.700
<b>d. Resultado do mês = (a) menos (b + c)</b>	<b>309.050</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

### 6.1.2. Custeio Variável

Para apuração do custeio variável utilizam-se apenas os custos variáveis como custo do período, enquanto os custos fixos são considerados como despesas. Destaque-se, no entanto, que tanto a receita bruta como a receita líquida permanecem inalteradas em relação ao que foi apurado no custeio por absorção.

#### 1º Passo: Apuração do custo unitário de produção e custo dos produtos vendidos

##### 1) *Apuração do custo unitário de produção*

Como pode ser verificado na tabela 2, o total dos custos variáveis é de \$ 880.000. Levando-se em conta a produção no mês de agosto foi de 2.000 unidades, ter-se-á um custo unitário variável de \$ 440, ou seja, o resultado da divisão dos custos variáveis pela quantidade produzida no período.

##### 2. *Apuração do custo dos produtos vendidos*

A apuração dos custos dos produtos vendidos consiste na multiplicação das unidades vendidas pela o custo unitário variável encontrado. Foram vendidas 1.500 unidades e custo variável encontrado para cada unidade foi \$ 440, conclui-se que o custo dos produtos vendidos no mês de agosto é de \$ 660.000.

#### 2º Passo: Demonstração do Resultado do Exercício

A demonstração da apuração do lucro bruto e do lucro antes do imposto de renda e da contribuição social, utilizando o custeio variável podem ser verificadas nas tabelas 11 e 12. O lucro bruto é o resultado da receita bruta menos as deduções das vendas brutas e menos os custos dos produtos vendidos. Para obter-se o resultado do exercício (lucro ou prejuízo), são deduzidas as demais despesas e os custos fixos.

Tabela 11: Demonstração do Lucro Bruto

	\$
<b>Receitas brutas = 1.500 unidades x \$ 900</b>	<b>1.350.000</b>
( - ) Deduções das Vendas Brutas	77.000
Receitas líquidas	1.273.000
Menos: Custo dos produtos vendidos 1.500 x \$ 440	660.000
<b>Lucro bruto</b>	<b>613.000</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

Tabela 12: Demonstração do lucro líquido antes dos impostos

	\$
<b>Lucro bruto</b>	<b>613.000</b>
Menos	
Despesas administrativas	127.000
Despesas comerciais	90.700
Despesas financeiras	30.000
Custos fixos	75.000
<b>Total das Despesas e Custos fixos</b>	<b>322.700</b>
<b>= Lucro líquido antes do imposto de renda e contribuição Social</b>	<b>290.300</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

A tabela 13 apresenta uma demonstração completa da apuração do resultado do exercício utilizando o custeio variável.

Tabela 13: Demonstração do Resultado do Exercício

	\$
<b>Receitas brutas = 1.500 unidades x \$ 900</b>	<b>1.350.000</b>
Menos	
( - ) Deduções das Vendas Brutas	77.000
<b>Receitas líquidas</b>	<b>1.273.000</b>
Menos: custo dos produtos vendidos 1.500 x \$ 440	660.000
<b>Lucro bruto</b>	<b>613.000</b>
Menos	
Despesas administrativas	127.000
Despesas comerciais	90.700
Despesas financeiras	30.000
Custos fixos	75.000
<b>Total das Despesas e Custos fixos</b>	<b>322.700</b>

<b>= Lucro líquido antes do imposto de renda e contribuição Social</b>	<b>290.300</b>
------------------------------------------------------------------------	----------------

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

O saldo dos produtos acabados em estoque no período analisado, ficou da seguinte forma:

Quantidade produzida: 2.000 unidades

Custo por unidade: \$ 440

Quantidade vendida: 1.500 unidades

Conseqüentemente ter-se-ão um saldo em estoque para venda em meses subseqüentes de 500 unidades e custo total de 220.000, ou seja, 500 x \$ 440.

Na tabela 14 (abaixo) pode ser verificado de forma resumida, uma conciliação das entradas e saídas de recursos no mês de agosto.

Tabela 14: Demonstração do fluxo de recursos no mês de agosto

	\$
a. Total das entradas de recursos (vendas brutas)	1.350.000
Menos: Saídas de recursos	
b. Total dos Custos variáveis de produção do mês	880.000
Menos: Saldo do estoque produtos acabados	220.000
= Custo dos produtos vendidos	660.000
c. Total das Despesas	324.700
d. Total dos custos fixos	75.000
<b>E . Resultado do mês = (a) menos (b + c + d)</b>	<b>290.300</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

Dando continuidade a análise do custeio por absorção e do variável, será apresentado através dos dados da tabela 15 um resumo das principais diferenças entre os dois métodos. Conforme pode ser observado, o lucro encontrado utilizando-se o custeio variável (\$ 290.300) é menor que o obtido no custeio por absorção (\$ 309.050), com uma diferença de \$ 18.750.

Tabela 15: Diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável

	Resultado do mês	Valor do estoque de produtos acabados no final do mês
Custeio por absorção	309.050	238.750
Custeio variável	290.300	220.000
<b>Diferenças</b>	<b>18.750</b>	<b>18.750</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

É importante ressaltar e conforme pode ser constatado na tabela 16, que a diferença de \$ 18.750 refere-se ao custo fixo unitário que foi incorporado ao estoque dos produtos acabados através da adoção do custeio por absorção.

Tabela 16: Demonstração do resultado dos custos fixos que permaneceram em estoque

Total dos custos fixos	\$ 75.000
Quantidade produzida	2.000 unidades
Custo fixo unitário	\$ 75.000 / 2.000 unidades = \$ 37,50
Unidades em estoque no final do mês	500 unidades
<b>Total dos custos fixos que permaneceram nos estoques</b>	<b>500 unidades x \$ 37,50 = \$ 18.750</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000)

Tomando como premissa, que o lucro é a base para tributação do imposto de renda e contribuição social da empresas, e tendo em vista a diferença encontrada entre os dois métodos, percebe-se a justificativa para que o custeio variável não seja aceito pela legislação do imposto de renda uma vez que, o lucro utilizando o custeio variável foi menor que o apurado pelo custeio por absorção e conseqüentemente a arrecadação dos tributos também será menor.

#### 6.1.2.1. Análise margem de contribuição, PEC e alavancagem operacional

Através dos dados obtidos na demonstração de resultado do exercício do custeio variável (tabela 13) será efetuada abaixo, uma análise da margem de contribuição unitária e global, ponto de equilíbrio e grau de alavancagem. Tais análises têm como objetivo legitimar a importância desse sistema de custeio na otimização de decisões estratégicas, mostrando as suas vantagens em relação ao custeio por absorção.

Segue abaixo a análise da margem de contribuição utilizando o custeio variável, que segundo Oliveira & Perez Jr. (2000, pg. 203), permite importantes subsídios a tomada de decisão, dentre as quais destacam-se:

- qual o produto cuja produção e venda devem ser incrementados;
- quais os produtos que menos contribuem e devem ser eliminados;
- os descontos que podem ser concedidos sobre o preço de venda sem prejudicar a margem de rentabilidade do produto;
- qual produto contribui para a recuperação das despesas e custos fixos e para o lucro da empresa.

Tabela 17: Margem de contribuição global

<b>Demonstração da margem de contribuição e do resultado do período</b>	\$
Receita total (preço de venda, líquido dos impostos, de cada produto multiplicado pela quantidade vendida)	1.350.000
Total das despesas variáveis de cada produto, multiplicado pelas quantidades vendidas	122.750
Total dos custos variáveis de cada produto, multiplicado pelas quantidades vendidas	660.000
<b>= Margem de contribuição</b>	<b>567.250</b>
Despesas fixas	186.700
Custos fixos	75.000
<b>= Lucro da empresa</b>	<b>305.550</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000), adaptada pelos autores.

Tabela 18: Margem de contribuição por produto

	<b>Produto (\$)</b>
<b>Preço de venda por unidade</b>	<b>900,00</b>
<b>Despesas variáveis de cada unidade vendida</b>	
- Comissão dos vendedores	40,00
- Impostos	51,33
- Frete	0,68
<b>Custos variáveis de produção</b>	
- Salários	346,68
- Energia elétrica e água	4,93
- Matérias-primas e materiais de embalagem	233,33
- Materiais auxiliares	1,73
<b>Total das despesas e custos variáveis</b>	<b>678,68</b>
<b>Margem de contribuição em R\$</b>	<b>221,32</b>
<b>Margem de contribuição em %</b>	<b>25%</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000), adaptada pelos autores.

Já o ponto de equilíbrio, conforme análise abaixo, é importante para determinar o nível de atividades necessárias para cobrir todas as despesas e custos, tanto fixos quanto variáveis, avaliar a lucratividade dos vários níveis possíveis de atividades e facilitar a verificação dos efeitos sobre a lucratividade decorrente de alterações nas despesas e custos fixos e variáveis, no volume de vendas, no preço de vendas e na distribuição relativa de linha de produtos vendidos.

Conforme visto no tópico 5.1.1., o PEC (Ponto de Equilíbrio Contábil) é obtido quando receita total (RT) é igual às despesas totais (DT) mais custos totais (CT). Tomando como base os dados obtidos na análise da empresa acima, onde os custos e despesas totais foram de \$ 1.059.700, seria necessário um faturamento de igual valor e total de unidades vendidas de 1.177, para alcançar o PEC.

Quanto ao grau de alavancagem operacional, representa o efeito que um aumento da quantidade de vendas provocará no lucro da empresa. Por exemplo, supondo que o lucro da empresa em análise tivesse sido de \$ 254.625 no mês anterior e agora passou para \$ 305.550, isso equivaleria a um aumento de \$ 50.925 ou 20%. Supondo ainda que volume de unidades vendidas, que anteriormente era de 1.363 passou no período atual para 1.500, ocasionando assim um incremento de 137 unidades ou 10%. O GAO dessa empresa seria então:

$$\text{GAO} = \frac{\text{Variação percentual no lucro}}{\text{Variação percentual na quantidade vendida}}$$

$$\text{GAO} = \frac{20\%}{10\%} = 2 \text{ vezes}$$

Considerando então um volume inicial de vendas de 1.363 unidades, um aumento de 25% nesse volume, que passaria para 1.704 unidades, representaria um aumento no lucro do mês de 50% (25% x 2 vezes), evoluindo de \$ 254.625 para \$ 382.696. A tabela 19 ilustra os dados

supracitados.

Tabela 19: Lucro do mês, supondo um aumento no volume de unidades vendidas

	\$
Total das Receitas (1.704 x \$ 900)	1.533.600
Total das despesas variáveis ( 1.704 x 81,83)	139.444
Total dos custos variáveis (1.704 x 440)	749.760
<b>= Margem de contribuição</b>	<b>644.396</b>
Despesas fixas	186.700
Custos fixos	75.000
<b>= Lucro da empresa</b>	<b>382.696</b>

Fonte: Oliveira & Perez Jr. (2000), adaptada pelos autores.

Considerando essas situações, o grau de alavancagem dessa empresa seria de 2, ou seja 20% dividido por 10%, o que significa que um acréscimo percentual no volume de unidades vendidas implicará um aumento proporcional no lucro em 2 vezes.

#### **6.1.2.2. Vantagens da utilização do custeio variável como gerador de informações para tomada de decisão.**

As principais vantagens proporcionadas pelo custeio variável referem-se basicamente à produção de informações para a tomada de decisão. Através da aplicação deste método é possível definir com segurança quais produtos são mais lucrativos e investigar as mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços, nos custos e despesas identificando a margem unitária e global que são fundamentais nas decisões de curto prazo (ver tabelas 17 e 18).

O lucro líquido, utilizando o sistema de custeio variável, não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de estoques e os custos dos produtos são mensurados de forma objetiva, pois não sofreram processos arbitrários ou subjetivos de distribuição de custos comuns.

Torna-se mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, visto que os dados estão mais próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.

Outra vantagem do custeio variável é a não adoção de critério de rateio para apropriação dos custos fixos, já que esses são considerados como despesas do período.

## **7. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este artigo além, de demonstrar de forma resumida a classificação e os métodos de custeios que são utilizados como instrumentos de planejamento e controle de custos nas grandes organizações, buscou principalmente, sustentar um modelo padrão de gestão de custos que seja capaz de alinhar o controle de estoque às estratégias corporativas, uma vez que a vantagem competitiva representa uma busca constante das organizações no sentido de assegurar o

crescimento e o retorno do capital investido.

Percebe-se que os efeitos causados pela globalização exigem um grande esforço das organizações na busca de instrumentos eficazes para a sustentação dos seus negócios, e dentro deste contexto o objetivo perseguido pela contabilidade de custos, deixa de ser apenas o de fornecer dados para o atendimento da legislação, mas paralelamente deve gerar informações que agreguem valor nas decisões gerenciais.

Analisados separadamente, o custeio por absorção e o custeio variável, observou-se que mesmo sendo complementares em relação às necessidades das corporações, visto que o primeiro é necessário para o atendimento da legislação fiscal, o custeio variável é o método que oferece melhores subsídios para a tomada de decisão gerencial.

Através da utilização do custeio variável foi possível verificar que a hipótese proposta inicialmente, a qual sinaliza o custeio variável como melhor método a ser adotado na tomada de decisão gerencial, foi aceita, pois através da utilização desse método a empresa terá condições de verificar quais produtos são mais lucrativos, investigar as mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, alterações nos preços, custos e despesas, identificando a margem unitária e global que são fundamentais nas decisões de curto prazo.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 388 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR., José Hernandez PEREZ. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000. 280 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JR., José Hernandez Perez; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 322 p.

PRADO, Lauro Jorge. **Guia de Custos**. Disponível em: <<http://www.widebiz.com.br/gente\prado>>. Acesso em 17 jul. 2006.

SAKURAI, Michiaru. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997. 279 p.  
SOUZA, Márcio Wagner Varela de. A TOMADA DE DECISÕES ESTRATÉGICAS SOB A ÓTICA DOS CUSTOS INDUSTRIAIS: Disponível em: <<http://www.ufop.br/depro\curso\downloadMono.php?id=16>>. Acesso em: 03 jun. 2006.

PORTER, Michael E.; **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**; 17 a. Edição; São Paulo; Ed. Campus, 1986.

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

Revista de Economia da UEG, Anápolis (GO), Vol. 2, nº 2, JUL/DEZ-2006.

SILVA, Christian Luiz. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NA CADEIA DE VALOR. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista\\_da\\_fae/fae\\_v2\\_n2/gestao\\_estrategica\\_de.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v2_n2/gestao_estrategica_de.pdf)>. Acesso em 06 jun. 2006.