

Disciplina: Gestão estratégica de custos

Autores: M.e Leila Lucia Arruda

Revisão de Conteúdos: Esp. Irajá Luiz da Silva

Revisão Ortográfica: Juliano de Paula Neitzki

Ano: 2018



F A C U L D A D E
SÃO BRAZ

Copyright © - É expressamente proibida a reprodução do conteúdo deste material integral ou de suas páginas em qualquer meio de comunicação sem autorização escrita da equipe da Assessoria de Marketing da Faculdade São Braz (FSB). O não cumprimento destas solicitações poderá acarretar em cobrança de direitos autorais.

Leila Lucia Arruda

Gestão estratégica de custos

1ª Edição

FACULDADE
SÃO BRAZ

2018
Curitiba, PR
Editora São Braz



FACULDADE
SÃO BRAZ

FICHA CATALOGRÁFICA

ARRUDA, Leila Lucia.

Gestão estratégica de custos / Leila Lucia Arruda. – Curitiba, 2018.

54 p.

Revisão de Conteúdos: Irajá Luiz da Silva.

Revisão Ortográfica: Juliano de Paula Neitzki.

Material didático da disciplina de Gestão estratégica de custos –
Faculdade São Braz (FSB), 2018.

ISBN: 978-85-5475-226-2

PALAVRA DA INSTITUIÇÃO

Caro(a) aluno(a),

Seja bem-vindo(a) à Faculdade São Braz!

Nossa faculdade está localizada em Curitiba, na Rua Cláudio Chatagnier, nº 112, no Bairro Bacacheri, criada e credenciada pela Portaria nº 299 de 27 de dezembro 2012, oferece cursos de Graduação, Pós-Graduação e Extensão Universitária.

A Faculdade assume o compromisso com seus alunos, professores e comunidade de estar sempre sintonizada no objetivo de participar do desenvolvimento do País e de formar não somente bons profissionais, mas também brasileiros conscientes de sua cidadania.

Nossos cursos são desenvolvidos por uma equipe multidisciplinar comprometida com a qualidade do conteúdo oferecido, assim como com as ferramentas de aprendizagem: interatividades pedagógicas, avaliações, plantão de dúvidas via telefone, atendimento via internet, emprego de redes sociais e grupos de estudos o que proporciona excelente integração entre professores e estudantes.

Bons estudos e conte sempre conosco!

Faculdade São Braz

Apresentação da disciplina

A disciplina de Gestão Estratégica de Custos é essencial em um modelo de gestão eficiente e eficaz, visto que por meio dela os gestores, executivos, contadores e administradores, em geral, têm a possibilidade de mensurar os gastos de funcionamento das empresas, independentemente de seu segmento, ramo de atividade ou porte.

Assim é possível estudar e avaliar métodos e redução de custos, como apoio e suporte para tomada de decisões. A ementa oportuniza tramitar outros itens, dando suporte sistemático para o entendimento do conteúdo, onde se destacamos seguintes temas:

- Identificação dos gastos (fixos e variáveis);
- Estrutura e formação do preço de venda;
- Gestão e mensuração de custos a partir de uma perspectiva estratégica;
- Custo padrão (incluindo o controle e identificação da margem de contribuição)
- Ponto de Equilíbrio;
- Custo da Qualidade;
- Teoria das Restrições;
- Metodologias de implantação, acompanhamento e controle dos custos.

Vale ressaltar que todos os itens mencionados serão distribuídos em quatro aulas, trazendo além das referências, algumas reflexões e análises para implementar e mensurar resultados.

Aula 1 – Introdução a Contabilidade de Custos



Fonte: <https://suficienciacontabil.com.br/wp-content/uploads/2015/09/Captura-de-Tela-2015-09-12-%C3%A0s-20.46.42.png>

Apresentação da aula 1

Nesta aula, o objetivo é apresentar conceitos, metodologias, técnicas e práticas que no momento atual de grandes mercados e enorme concorrência, são essenciais para as empresas buscarem eficiência e eficácia.

É extremamente necessário iniciar os estudos pela diferenciação de: Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial. Na sequência o conteúdo terá foco nas nomenclaturas de custos utilizadas, bem como da Estrutura e Formação do Preço de Venda.

Considerando que é comum ficar confuso com os termos e nomenclaturas e como a contabilidade é utilizada enquanto ciência, ressaltando que ela tem por objeto de estudo o patrimônio e por onde dissemina informações acerca da posição da empresa, visto que ela elabora seus demonstrativos para agentes internos ou externos.

1.1 Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial



Fonte:

<http://www.contabilidade.sorocaba.emp.br/public/img/default/Contabilidade/home/contabilidade-financeira-e-gerencial.jpg>

Na linha do tempo não é preciso retornar ao início da contabilidade com as pinturas rupestres nas paredes das cavernas, pode-se seguir um pouco mais adiante e chegar ao século XVIII, época da Revolução Industrial, uma vez que até esse período a existência era apenas da Contabilidade Geral ou Financeira, e que atendia o comércio na Era Mercantilista.

No mesmo período, o levantamento dos estoques em meio físico era feito apenas pela confrontação dos itens existentes, com as compras. Ou seja, era verificado o estoque, mediante a contagem dos itens restantes e para poder precificar as mercadorias existentes, no igual período, utilizava-se a fórmula básica de:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} = \text{Custo da Mercadoria Vendida}$$

Ponderando-se que na era de comércio, como informa Elizeu Martins (2010), em que as empresas não viviam da fabricação, e sim do comércio, e esses dados eram suficientes. Entretanto, com o desenvolvimento e a industrialização, os resultados das empresas precisaram ser aprimorados, e assim surgiram as novas apropriações aos custos, dando origem à Contabilidade de Custos.

A partir da preocupação em poder ajustar os custos, as devidas especificidades das empresas, aliados ao crescimento delas, vêm, portanto, uma nova maneira de medir os estoques, como também os resultados, surgindo então a Contabilidade de Custos.

Considerando que os custos das empresas dependem da avaliação de vários fatores, entre eles a tecnologia, a capacidade produtiva, processos de gestão, além da mão de obra, esses custos vão representar a operacionalização da empresa e seus comportamentos diante das variáveis internas e externas, dando origem à Contabilidade Financeira.

A contabilidade de custos, visão de Meglioni (2014), pode ser apurada com foco ao:

- Cumprimento com a legislação no tocante ao levantamento de resultados, seja nas atividades ou por ocasião de apreciação dos estoques;
- Ter ciência de seus custos para então poder avaliar e decidir pela melhor opção de decisão;
- Servir de controle.

Dessa forma, a Contabilidade passa a ter grande importância na administração e no controle gerencial da empresa, visto que ele tem como finalidade o estabelecimento de padrões ou formas de previsão, podendo assim proporcionar acompanhamento. No tocante à tomada de decisão, seu papel é subsidiar a administração com informações de curto, médio e longo prazo no que diz respeito a produtos, preços entre outros.

Desponta nesse novo cenário, onde a competitividade impera e os custos são auxiliares à gestão, a Contabilidade Gerencial. Que tem a seu favor a modernidade e a tecnologia, para prover a gestão de melhor gerenciamento, seja por meio de sistemas específicos ou não, visto que o sistema produtivo está cada vez mais complexo.

Saiba Mais



O link abaixo poderá ampliar seus conhecimentos no contexto da integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e da efetividade da controladoria em empresas brasileiras.

http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=contabilidade+financeira+e+gerencial&eou%5B%5D=

1.2 Nomenclatura de Custos



Fonte: https://images.slideplayer.com.br/32/10074298/slides/slide_2.jpg

Uma vez que se sabe da importância dos custos na administração, é essencial conhecer sua terminologia, pois sem ela não é possível entender sua sistemática. Logo, será trabalhado alguns termos e seus conceitos, como gastos, despesas, custos, desembolsos, investimentos e perdas, para que se possa entender as metodologias e os sistemas.

- **Gastos** → Podem ser gastos em bens como serviços, sejam eles de procedência administrativa, comercial, mão de obra ou matéria-prima. Assim, entende-se por gastos todos os compromissos financeiros, ou ainda onde se encontram sacrifícios financeiros, mesmo o compromisso de entrega de um ativo.
- **Despesas** → Entende-se por despesas, a parte dos gastos que foi consumida para o gerenciamento da empresa. Esses gastos, portanto, são de caráter operacional e não estão ligados ao processo produtivo. Sendo assim, despesas são de procedência administrativa ou comercial, ressaltando que é necessário

conhecimento da atividade da empresa para poder bem classificar as despesas, uma vez que elas reduzem o patrimônio da instituição.

- **Custos** → Ao contrário das despesas, os custos estão diretamente ligados ao processo produtivo, seja com bens ou serviços, na compra de mercadoria para revenda ou matéria prima para fabricação. Sendo assim, a tipificação dos custos, perpassa os custos diretos, indiretos e de fabricação, eles também têm em outras classificações como: fixos e variáveis.

Lembre-se, custo também é um gasto.

- **Desembolso** → O desembolso corresponde ao ato do pagamento efetuado por aquisição do bem ou do serviço. O que não significa que acontece ao mesmo momento em que ocorre o gasto.
- **Investimentos** → Os investimentos estão assim caracterizados desde que eles sejam representados por ativos que passem a fazer parte da empresa.
- **Perdas** → As perdas têm uma característica única e peculiar, elas são involuntárias, não existe poder sobre a sua existência, pois é uma condição de anormalidade. Como, por exemplo os gastos de um imóvel que passou por uma intempérie climática, como uma chuva torrencial. Nesse caso seus lançamentos devem ocorrer direto na conta resultado.

Dessa forma os gastos em uma empresa podem ser visualizados como na figura abaixo:



Fonte: elaborada pelo autor. (2018)

Cabe ressaltar ainda, que apesar da nomenclatura evidenciada na figura, os custos podem ser tipificados como sendo custos diretos e indiretos. Assim, entende-se por custos diretos aqueles que são empregados aos produtos durante o seu consumo, como são a matéria prima (MP), a mão de obra direta (MOD). No que tange aos custos indiretos de fabricação (CIF), são os custos que são classificados depois por ocasião da apropriação e rateio, por exemplo a energia elétrica dispendida na fábrica.



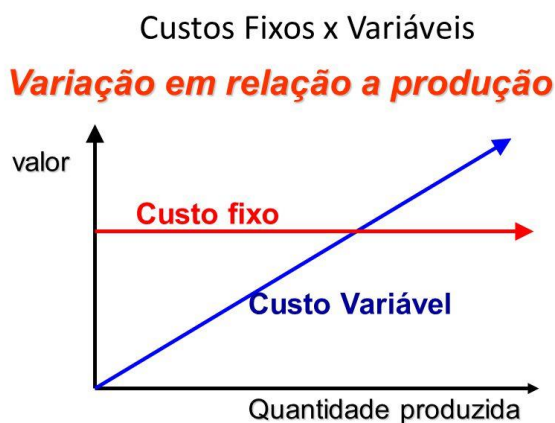
Ao classificar os gastos, deve-se sempre levar em consideração a atividade operacional da empresa. Isto posto que ora um gasto pode ser despesa, e em outro momento custo. Esses dois vocábulos não tem o mesmo significado.

1.3 Identificação dos gastos

Custos fixos: são os custos que não dependem da quantidade de produção da empresa. Ou seja, se a produção aumentar de 50 para 500 unidades, esse custo não irá se alterar.

Os **custos variáveis** têm o seu comportamento inverso. Ou seja, quanto maior for a produção, maiores serão os custos. Eles, na verdade, passam por aumentos ou diminuições de acordo com o volume de produção. Como é o caso das matérias-primas empregadas, quanto maior a produção, mais matéria-prima será necessária.

Observe graficamente o comportamento dos custos:



Como pode-se observar em relação a produção, a linha que representa o **custo fixo (vermelho)**, não se movimenta com relação a produção, o que não acontece com **custo variável (azul)**, que se comporta de forma ascendente no gráfico. Cabe destacar que se obtém o custo total com a somatória dos custos fixos.

1.4 Estrutura e formação do preço de venda e variáveis.



Fonte: <https://sosempresarial.com.br/wp-content/uploads/2017/09/FORMA%C3%87%C3%83O-PRE%C3%87O-DE-VENDA-3s-370x280.jpeg>

Nessa temática, se deve ter em mente que com a globalização, a competitividade das empresas e a busca de produtos e serviços com os menores preços existentes por parte dos consumidores, a formação do valor de venda de um bem ou serviço é um fator crítico em uma empresa.

Todavia, essa é uma prática de gestão que dia a dia está mais difícil de ser realizada, diante das exigências de mercado, da concorrência, sem contar as mudanças nos preços de matéria-prima, mão de obra entre outros, o que exige dos gestores atenção e controle em um processo que pode passar por muitas alterações, sendo que em todas elas serão necessários rigores nos cálculos e critérios.

Nesse cenário, sabendo-se das dificuldades no cálculo, das diversas metodologias de custeio e das definições, essa prática da precificação é uma

das decisões mais difíceis de serem tomadas pelos gestores. E, nesse sentido quase sempre cabe ao contador as orientações, posto que é um dos profissionais mais procurados para contribuir com informações e dados para elaboração dos preços a partir dos custos registrados.

Entretanto, ao elaborar os preços de venda a partir do custo, tem-se início as dificuldades, pois de acordo com Megliorini (2014):

[...] ele pode assumir diferentes valores, dependendo do método de custeio utilizado em seu cálculo. Dependem também da maneira como os recursos são consumidos.

A lógica onde o Preço de Venda leva em conta o custo e o lucro, independente das definições na apuração e mensuração dos custos, Bornia (2010, p.39) apresenta nesse raciocínio da “empresa tradicional ... a equação utilizada o lucro é determinado por um percentual no custo” e tem a seguinte representação na equação:

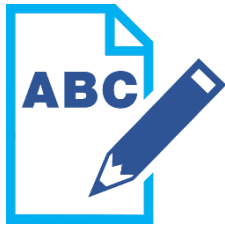

$$\text{PREÇO} = \text{CUSTO} + \text{LUCRO}$$

Nessa equação a dificuldade na elaboração do custo, de acordo com o mesmo autor, consiste que “um item não subsidie outro”, para as empresas modernas este preço é estabelecido por conta do mercado, alterando a fórmula para a seguinte equação:


$$\text{LUCRO} = \text{PREÇO} - \text{CUSTO}$$

Cabe ressaltar que a **dissimilitude** entre equação 1 e 2 é de que na equação 1 o preço é considerado uma variante “dependente e na segunda independente, onde o lucro é função do preço de venda fixado pelo mercado e o custo que a empresa consegue atingir”.

Vocabulário



Dissimilitude: Estado ou qualidade do que é dissemelhante (diferente); dessemelhança.

Nesse cenário é importante evitar esbanjamentos e o custo deve ser incansavelmente monitorado, para além de manter o controle, minimizar a resultante dos custos. Esse mesmo autor nos apresenta a fórmula em que o chamado custo meta é elencado, evidenciando-se como:



A Situação da fórmula 3 exige uma postura mais eficiente da gestão de custos, sempre em busca de poder atingir aquele custo meta estabelecido, bem como da redução de custo. Onde destaca-se que o custo meta ou custo alvo, na visão de Anderson e Dekker (2009), trata-se de uma forma de gerenciamento onde o custo é desenvolvido considerando as exigências do mercado e do lucro que a empresa traçou em sua estratégia.

Amplie Seus Estudos



SUGESTÃO DE LEITURA

Para conhecer um pouco mais sobre o custo alvo faça a leitura desses artigos:

1. <http://www.spell.org.br/documentos/ver/46962/construcao-de-conhecimento-sobre-target-costing--uma-analise-de-pesquisas-sobre-fatores-que-aumentam-a-sua-adocao-e-uso--2>.
2. <http://www.spell.org.br/documentos/ver/69/metodologia-do-custeio-alvo-canalizado-com-o-uso-do-qfd--quality-function-deployment->

Além das leituras indicadas e do material disponibilizado, a indicação do vídeo abaixo, ajudará muito na compreensão dos conceitos apresentados, bem como irá auxiliar na retenção do conteúdo e na ilustração necessária para exemplificar o contexto.

Vídeo



Abaixo dois links, com vídeos, para ampliar o conhecimento e auxiliar a fixação do conteúdo, subsidiando os resultados avaliativos.

<https://www.youtube.com/watch?v=mDohcefE0qM>.

<https://www.youtube.com/watch?v=L3Du-Q8tKQE>

Resumo da Aula

Concluimos nesta aula, evidenciando a importância de o processo da contabilidade ter evoluído ao longo da história e mostrando a sociedade e seus contextos mercadológicos, não só a nomenclatura utilizada na gestão estratégica de custos, mas também de termos, medidas e formas de mensuração.

Sendo assim, nessa oportunidade foi possível mostrar a origem da contabilidade de custos, a partir de uma evolução histórica da sociedade, ou seja, da revolução industrial no século XVIII, quando o parque fabril passou a exigir maiores informações com relação aos custos das empresas.

Foi possível tramitar pela terminologia utilizada em custos e da necessidade de o profissional envolvido na apropriação dos custos saber as suas diferenciações, bem como da importância de conhecer a atividade da empresa para poder de forma correta tipificar os custos, despesas e sacrifícios financeiros em geral.

Nesse sentido, cabe ressaltar que cada empresa é única e a identificação desses sacrifícios será de acordo com a atividade operacional da empresa, qualquer deslize pode, de forma equivocada, alterar o preço de venda dos produtos.

No tocante ao preço de venda do produto, vale destacar que esse é um paradigma difícil de ser quebrado e que o gestor da empresa moderna, em ambiente competitivo deve estar atento a todas as dimensões.

Atividade de Aprendizagem



Considerando os conceitos apresentados nessa aula, evidencie a origem do chamado custeio alvo e identifique onde podemos melhor encontrá-los. Se houver necessidade, poderá além do material didático, pesquisar o link abaixo.
<http://www.spell.org.br/documentos/ver/69/metodologia-do-custeio-alvo-canalizado-com-o-uso-do-qfd--quality-function-deployment->

Aula 2 – Abordagens Do Preço De Vendas



Fonte: <https://www.avds.com/wp-content/uploads/2018/05/beatcomp.png>

Apresentação da aula 2

Nesta aula, a abordagem será na temática de formação do preço de vendas e algumas abordagens do preço de vendas, começando com Margem de Contribuição, passando por Ponto de Equilíbrio e finalizando pela *Mark Up*.

Nesse sentido, a aula tem por objetivo apresentar as metodologias de custo padrão, ponto de equilíbrio, margem de contribuição entre outros.

Cabe ressaltar que existem várias abordagens para elaboração do preço de vendas, tendo por base as teorias econômicas, do mercado e dos custos, sendo que na econômica são considerados os fatores de demanda e mercado. Assim, quanto maior for a demanda, menor o preço, onde ele vai variar de acordo com as necessidades do mercado. Quando tem por base o contexto mercadológico, quem determina o preço são os concorrentes. Enquanto que na formação por custos, esse preço deve ser proporcional para cobrir custos e despesas, atendendo as expectativas de lucro da empresa.

Entretanto, destaca-se que em outra abordagem se tem vantagens e desvantagens, e os gestores devem escolher a que melhor se **coaduna** com as estratégias estabelecidas nas políticas da empresa.

Vocabulário



Coaduna: algo que se junte, que incorpore, que reúna algo que forme um todo. Além disso, pode se dizer de algo em que se faça uma combinação, harmonia, conformar, combinar, harmonizar.

2.1 Margem de Contribuição – MC



Margem de Contribuição

Fonte:

<http://slideplayer.com.br/49369/1/images/1/Margem+de+Contribui%C3%A7%C3%A3o.jpg>

Para alicerçar este conteúdo, pode-se analisar alguns autores e estudiosos, que ao longo do tempo vêm contribuindo para o processo. Sendo assim, o módulo se abre com o conceito de Blocker *et al.* (2007 p. 180):

[...] a diferença entre o preço de venda unitário e o custo variável unitário, denomina-se como “Margem de contribuição unitária”. Já a margem de contribuição total é obtida pela multiplicação da quantidade vendida.

A Margem de Contribuição então pode ser traduzida na equação:

MC = Preço de Venda (PV) – Custos Variáveis (C V) de um produto ou serviços.

Destaca-se que a margem de contribuição unitária irá apresentar o grau de potencialidade de cada produto, bem como mostrar a parte com que cada produto contribui para a amortização dos gastos fixos e com qual valor irão subsidiar o lucro.

Todavia, cabe salientar que para que isso ocorra, a empresa deverá ter seus custos identificados e alocados de forma que as informações sejam fidedignas e possam ser utilizadas gerencialmente para tomada de decisão, pois dessas aplicações resultam vários questionamentos como:

- Quais são os produtos mais lucrativos?
- Qual é o produto que mais contribui para a cobrir as despesas e custos fixos e para o lucro da empresa?
- Qual é o produto deficitário?

Ao responder os questionamentos, os gestores poderão considerar quais produtos devem fazer parte do *portfólio* de serviços ou produtos e por consequência escolher aqueles que apresentem maior lucratividade e rentabilidade. Dessa forma será possível proporcionar condições ao setor comercial para estabelecer o percentual aplicável para pagamento das despesas com comissões.

Ao elaborar a comparação entre os itens e algum número for negativo, com essa métrica haverá condições de eliminar ou cancelar o produto ou do portfólio, bem como poderá mostrar em que condições a margem é positiva e que, por conseguinte, merece maiores créditos na linha de produção.

Alguns pressupostos com relação a margem de contribuição devem ser ponderados como por exemplo:

- Quanto maior for a MC supostamente esses serão os produtos ou serviços mais rentáveis;
- Há que se ter em mente que a MC não é a solução final para ponto de perfeição nas alocações dos custos;
- Quando Custos Fixos têm um percentual significativo dos custos totais, eles fragilizam o processo.
- Ao usar o cálculo dos preços de venda somente com dados da MC, pode ser que estes dados não cubram todos os custos necessários para manter as atividades a Longo Prazo;
- A MC pode ser útil a curto prazo, entretanto isso pode fazer com que os custos fixos sejam relegados.

Na visão de Elizeu Martins (2010), este exemplo apresenta 03 produtos e seus Valores de Custos diretos (CD), indiretos (CI) o custo total (CT) é dado pela somatória dos custos e margem de contribuição obtida da diminuição do preço de venda ao custo total.

Produto	Custo Direto Variável	Custo Indireto Variável	Custo Variável Total	Preço de Venda	Margem de contribuição
	Em R\$	Em R\$	Em R\$	Em R\$	Em R\$
L	700	80	780	1.550,00	770,00/un
M	1.000,00	100	1.100,00	2.000,00	900,00/un
N	750	90	840	1.700,00	860/un
M	produto de maior contribuição				

Fonte: Adaptado Martins. (2010 p. 179).

Podemos visualizar que é o produto M aquele que oferece a maior margem de contribuição. Assim, a empresa poderá investir em sua produção visto que por unidade oferece o melhor resultado.

Amplie Seus Estudos



SUGESTÃO DE LEITURA

O artigo abaixo, relata de forma prática o uso de margem de contribuição.

http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=margem+de+contribui%C3%A7%C3%A3o&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=

2.2 Custo - Padrão

TIPOS DE CUSTOS



Fonte: <https://i1.wp.com/contabeissemsegredos.com/wp-content/uploads/2017/05/TIPOS-DE-CUSTOS.png?fit=797%2C390>

De acordo com Martins (2010 p. 315):

[...] existe uma melhor forma de poder planejar e controlar os custos é a partir da institucionalização do custo padrão.

Essa técnica, entretanto, tem diversas interpretações e uma delas é no sentido de que é o **Custo – Padrão Ideal**, aquele considerado como o “valor conseguido com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão de obra viável, a 100% da capacidade da empresa”. O outro conceito que existe é o de **Custo - padrão Corrente** mais fácil e válido, que é definido por aquele custo que a empresa estabelece como meta para um determinado período, seja para produto ou serviço.

Ressalta-se que essa técnica de controle para o comportamento dos custos serve justamente para verificar o comportamento dos custos ocorridos em comparação ao padrão determinado.

Na visão de Bornia (2010), a metodologia para estabelecimento do custo padrão, pode ser determinada em:

1. Estabelecer um custo padrão que será referência para análise dos custos;
2. Levantar o custo realmente incorrido;
3. Verificar qual foi a variação corrida entre padrão e o real;
4. Explorar a variação, ou seja, auxiliar a busca pelos motivos que levaram aos desvios.

Esta metodologia pode ser aplicada em todos os custos, mas salienta-se que todas as métricas são utilizadas se forem verificadas quais as causas das distorções e assim os desvios que por ventura ocorreram sejam corrigidos.

Para poder fixar o custo ideal é necessário na medida do possível quantificar em unidades físicas e em valores, seja de materiais, mão de obra, kWh ou outros. A Contabilidade de Custos tem a incumbência de transformar esses padrões em valores, e nesse sentido pondera-se que este é um trabalho conjunto da Engenharia de Produção com a Contabilidade.

Com relação ao chamado **Custo Padrão Corrente**, este pode ser evidenciado como sendo o valor que a empresa estabelece como meta para um período seguinte para um produto ou serviço.

Ele tem como diferencial ponderar as deficiências que existem em relação à qualidade, mão de obra, máquinas e equipamentos entre outros. Em contrapartida o Custo padrão Ideal considera os melhores fatores da produção. Na visão de Martins (2010 p. 316), o Custo-padrão Corrente “é mais científico” pois considera teoria e prática de produção, enquanto o Custo-padrão Ideal é teórico.

Coloca-se também que o custo estimado não é o custo-padrão corrente. O custo estimado tem por base os custos de anos, ou períodos anteriores e que são elaborados em função das expectativas de ocorrências futuras, portanto denomina-se Custo Estimado.

3 Ponto de equilíbrio – PE



Fonte:

http://resultargestao.com.br/imagens_upload/demonstracao/original/2e33685e39e3762269722d4bb13d4832a.png

No que tange o Ponto de Equilíbrio ou Ponto de Ruptura, o destaque é para o fato de que ele é considerado um método essencial para qualquer negócio e classifica-se como um controle financeiro.

Assevera Bornia (2010, p. 58), como sendo o ponto onde ocorre o nivelamento das vendas e o lucro é considerado nulo. Esse indicador irá alertar a gestão com relação ao momento exato em que determinado volume necessário de vendas atinge um nível para garantir que todos os custos fixos e variáveis estão cobertos. Ou seja, é onde os custos estão com resultados iguais para custos e despesas, e, portanto, inexistente lucro.

É considerado uma abordagem quantitativa, o que resulta em hipóteses e pressupostos para sua estimativa e assim, há que se ponderar, portanto, se a possibilidade de separação entre custos e despesas (fixas e variáveis); se o preço do produto ou do bem permanece inalterado com relação ao volume de vendas entre outros.

Para poder ser calculado, será necessário seguir alguns passos:

1. Determinar a estrutura e dos elementos de custos da empresa;
2. Afinar de forma precisa os valores referentes aos elementos de custos;
3. Confrontar os elementos da estrutura e suas variantes.

No tocante a formulação, afirma Bornia (2010 p. 58), que pode ser por meio de:

$Q_0 = CF \div mc$ ou $R_0 = CF \div RC$ ou ainda $R_0 = Q_0 \times p$ onde tem-se:

Q_0 = ponto de equilíbrio em unidades físicas

R_0 = ponto de equilíbrio em unidades monetárias

CF = Custos fixos

mc = margem de contribuição unitária

R₀ = razão de contribuição e

p=preço de venda

Cabe salientar que existem o ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, sendo que o ponto de equilíbrio contábil considera todos os custos e despesas que estejam relacionados ao funcionamento da empresa (BORNIA, 2010).

No ponto de equilíbrio contábil temos o lucro igual a zero, ou seja, as receitas são iguais aos custos, e o lucro é nulo. Para sua obtenção é preciso usar a formulação em que se tem a quantidade produzida, dividido pelo volume de operações para a qual a receita iguala o custo total. Seu objetivo é estabelecer o nível de produção em termos de quantidade e/ou de valor que se traduz pelo equilíbrio entre a totalidade dos custos e das receitas.

Dessa forma com relação aos resultados obtidos tem-se que se houver abaixo do ponto de equilíbrio, a empresa estará na zona de prejuízo, e se estiver acima estará na zona de lucratividade, onde se entende por lucratividade, ou seja, as receitas superaram custos e despesas e geraram lucro.

O ponto de equilíbrio contábil tem como vantagem verificar quantos produtos devem ser vendidos para sanar o custo da produção, estabelecendo o fato de poder elaborar o demonstrativo de quantas unidades precisam ser vendidas para se obter lucro zero. Dessa forma, valores inferiores devem ser desconsiderados pois geram prejuízos para empresa.

Com relação ao ponto de equilíbrio financeiro, corresponde com o tipo de equilíbrio que informa exatamente qual o valor da produção para que a empresa não fique sem dinheiro para poder ter suas necessidades atendidas.

Esse ponto de equilíbrio é popularmente conhecido como ponto de equilíbrio de caixa, e não leva em consideração a depreciação das máquinas ou mesmo amortização, todavia, esses valores irão influenciar nos resultados da empresa em um determinado período, e, por conseguinte por não terem saído do caixa, posto que são contas redutoras e seguem legislação específica, a empresa não estará considerando a possibilidade de troca das mesmas.

Por fim, o ponto de equilíbrio econômico onde tem-se a rentabilidade real da empresa, pois é obtido a partir dos custos e despesas fixos, os chamados

custos de oportunidade, com relação ao capital próprio, aluguel e outros (BORNIA, 2010). Aqui o lucro é determinado pela empresa a partir do conceito de que ele é a remuneração do capital investido. A vantagem com relação aos demais é de que a empresa ao usar esse método em parceria com o contábil pode ter conhecimento de quanto precisa vender para atingir o equilíbrio para então obter maior lucro.

Mark Up



Fonte: <https://simtax.com.br/wp-content/uploads/2014/01/O-que-%C3%A9-Markup.png>

O **Mark up**, na visão de Megliorini (2014, p. 236), nada mais é do que:

[...] uma margem, geralmente expressa na forma de um índice ou percentual adicionada ao custo.

Assim, o *mark up* pode ser aplicável aos produtos ou serviços, considerando que esse indicador é empregado sobre os custos e suas derivações, ele será utilizado em custos variáveis e custos totais.

A partir de uma estrutura de custos definida e confiável, o valor do preço de venda será estabelecido por meio de um fator multiplicador ou divisor. Ou

seja:



Ou



Esses valores podem ser definidos quantos sejam necessários, dependendo do *portfólio* de serviços e produtos.



Caso em uma empresa não houver uma separação entre custos e despesas e, acima de tudo, a segregação entre custos fixos e variáveis não será possível utilizar o *mark up* para estabelecer o preço de venda. Recordando que essa estrutura de custos deve ser confiável.

Veja no exemplo proposto pelo autor:

Supondo-se que um produto Y tem um custo unitário de R\$ 50,00 obtido pelo custeio de absorção, e tendo os dados a seguir, seu preço de venda seria:

ELEMENTOS	VALORES (%)
Receita de vendas	100%
(-) Impostos sobre vendas (ICMS, IPI)	21,65
(-) Comissões	2,00
(-) Despesas adm e financeiras	7,00

(-) Despesas vendas	5,00
(-) Lucro desejado antes imposto de renda	20,00
<i>Mark up</i> multiplicador	0,4435
<i>Mark up</i> divisor	2,25479

Onde tem-se:

→ 23,65% de impostos e taxas sobre vendas;

→ 32% de margem de lucro bruto os *mark ups* seriam os seguintes:

Mark up divisor: $(100\% - 55,65\%) \div 100\% = \mathbf{0,4435}$

Mark up multiplicador: $(1 \div 0,4435) = \mathbf{2,25479}$

Divisor: O preço de venda → PV à vista = Custo ÷ Mark up

PV à vista = $50,00 \div 0,4435 \rightarrow \mathbf{PV \text{ à vista} = R\$ 112,74}$

Multiplicador: O preço de venda → PV à vista = Custo X *Mark up*

PV à vista = $50,00 \times 2,25479 \rightarrow \mathbf{PV \text{ à vista} = R\$ 112,74}$

Nossa recomendação caso você queira expandir seu estudo é de que dê continuidade à leitura do capítulo 7 – Formação do preço de Venda do livro Custos – Análise e Gestão, bem como ler os artigos recomendados.

Saiba Mais



Este artigo tem como objetivo avaliar o uso do custo-padrão como instrumento de controle de gestão por parte das empresas, levando em consideração este novo mundo empresarial.

<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3343/3343> 2. Este artigo objetiva evidenciar o conceito do Custo de Oportunidade como fundamental para o processo de controle e gestão das organizações.
<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3320>

Vídeo



Neste ponto creio que você está se perguntando será que entendi o que é margem de contribuição e ponto de equilíbrio? Que tal assistir este vídeo? Reforça este conteúdo e aquece o próximo que é ponto de equilíbrio.
<https://www.youtube.com/watch?v=q-JRlgrAiEA>

Resumo da Aula

Nesta aula, foi possível reforçar que o preço da venda é um dos fatores críticos nas empresas.

A aula também oportunizou aprender a formular os preços de venda, e descobrir como se calcula o ponto de equilíbrio e a *Mark Up*. Essas são técnicas que podem melhorar o desempenho das empresas, pois esses itens são essências para gestão.

Atividade de Aprendizagem



Considerando os conceitos apresentados nesta aula, discorra sobre a formação do preço de venda de um produto ou serviço e sua importância para as empresas.

Aula 3 – Gestão Estratégica de Custos



Fonte: https://i.ytimg.com/vi/dc3g-_6b7Bs/hqdefault.jpg

Apresentação da aula 3

Nesta aula, serão possíveis conciliar os conceitos e terminologias das aulas anteriores com a estratégica e a gestão de custos.

Nos dias atuais onde a competitividade, a globalização e a tecnologia estão despontando, nada mais profícuo do que tentar operacionalizar a gestão de forma eficiente e eficaz, maximizando o lucro e reduzindo os custos.

Nesse sentido, esta aula tem por objetivo evidenciar as técnicas e ferramentas aplicáveis à Gestão Estratégica de Custos – GEC.

Nada mais efetivo que pensar em uma estratégia que permita o reconhecimento mercadológico. Assim, esta aula está formatada para identificar quais as diretrizes precisam ser seguidas para enfrentar a competitividade global.

3.1 Estratégia



Fonte: <http://ekoeducacaocorporativa.com.br/wp-content/uploads/Estrat%C3%A9gias-Empresariais-A%C3%AD-j%C3%A1-%C3%A9-demais....jpg>

Com relação ao conceito de Estratégia, pode-se afirmar na visão de Oliveira; Perez Junior E Silva, (2010, p. 20), que o:

[...] processos por meio do qual os gestores das organizações, usando uma projeção de três a cinco anos, valiam as oportunidades ambientais externas assim como a capacidade de recursos internos.

Com base nisso, são estabelecidas metas, planos de ações e atividades a serem desenvolvidas por um determinado período.

Dessa forma, pode-se afirmar que esse conjunto de ações, de políticas e procedimentos tem por objetivo obter maior sucesso para as empresas e por conta disso para implantação da estratégia de longo prazo. Portanto é preciso uma definição e um objetivo, que considere a missão, visão da empresa, que são estabelecidas, buscando melhor desempenho organizacional.

Vale ressaltar que para estabelecer uma estratégia competitiva e sustentável, conforme Blocker *et al.* (2007):

[...] durante o processo... a empresa chega a uma ou duas estratégias competitivas: liderança de custo ou diferenciação.

Evidenciando que a liderança de custo consiste em uma estratégia, visando ser conhecida e com sucesso como empresa que vende produtos ou que fornece serviços de custo menor. Enquanto que a estratégia de diferenciação competitiva, a empresa foca no sentido de que seu produto é único.

Os mesmos autores apresentam um quadro comparativo das lideranças, na perspectiva de Thompson, A. A: Strickland (1998), que estão elencados no quadro abaixo:

ASPECTO	LIDERANÇA EM CUSTOS	LIDERANÇA EM DIFERENCIAÇÃO
Alvo Estratégico	Ampla dominância do mercado	Nicho de mercado
Base da vantagem competitiva	Menor custo do setor	Produto ou serviço único
Linha de produto	Seleção limitada	Extensa variedade, características diferenciadas
Ênfase na produção	Menor custo possível com alta qualidade e características essenciais dos produtos	Inovação na diferenciação de produtos
Ênfase em <i>marketing</i>	Baixo preço	Preço <i>premium</i> e inovador, características diferenciadas

Fonte: Adaptado de Blockert *et al.* (2007)

Neste contexto descreve-se que a empresa pode adotar mais de uma estratégia concomitantemente, no entanto não adotar estratégia nenhuma poderá levar a empresa ao insucesso.

3.2 Gestão e mensuração de custos a partir de uma perspectiva estratégica

Neste item, o conteúdo trata da perspectiva estratégica dos custos, bem como das técnicas de Gestão e Mensuração Estratégica de Custos.

3.2.1 O Foco estratégico da Gestão de Custos

Ponderando que os custos são os recursos financeiros utilizados para produção de impactos financeiros, a Gestão de Custos é mais completa, no sentido de que ela adota medidas financeiras (custos, receitas, despesas) e não financeiras (produção, qualidade, entre outros). Portanto, nesse sentido as informações não podem ser analisadas sem considerar as duas realidades dos relatórios gerenciais (financeiras e não financeiras), posto que dessa forma os gestores poderão agir de forma a competir no mercado.

Lembrando que as informações voltadas à gestão de custos devem ser oportunas e tempestivas, sempre com foco para o *report* do ambiente interno, contrário às informações financeiras direcionadas aos usuários externos, estão sendo tratados nesse caso, das demonstrações financeiras, que devem inclusive estar em consonância com a legislação contábil aplicada ao setor.

Cabe colocar também que o mundo corporativo das empresas, além de competitivo, exige que as empresas estejam preparadas para mudanças, bem como tenham pessoal capacitado para implementar as estratégias estabelecidas, considerando as legislações atuais. Neste cenário um sistema de gestão de custos – SGC é implantado por 04 (quatro) fases a seguir destacadas:

- Fase 1. Etapa em que os SGC são os responsáveis por informações básicas.
- Fase 2. Com a evolução o SGC é encarregado dos relatórios financeiros aos usuários externos.
- Fase 3. Aqui houve uma evolução maior e os SGC apresentam informações imprescindíveis e relevantes para tomada de decisão.
- Fase 4. Passa a fazer parte do sistema as informações gerenciais de custos.

Corroboram Bolcker *et al.* (2007), informando que nas fases 1 e 2 do desenvolvimento do sistema de custos, os relatórios são mensurados e elaborados pelo contador gerencial. Todavia, na fase 3 o controle passa a ser

operacional e na fase 4, o contador gerencial integra a administração, mas de tal sorte que ele terá condições de suprir com todas as informações necessárias para obtenção dos resultados identificando, gerando relatórios, tudo em função do sucesso da empresa.

Para Refletir



Observando sua experiência profissional, como é feita a gestão na empresa onde você trabalha? Em que condições são utilizados os relatórios gerados pela contabilidade gerencial? A empresa tem um Sistema Integrado de Custos?

Saiba Mais



O artigo mostra um ambiente de grande concorrência e de internalização das empresas e tem por objetivo responder o que é gestão estratégica de custos, apresentando as maneiras de implementar este sistema de gestão.

http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=margem+de+contribui%C3%A7%C3%A3o&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=

3.3 Técnicas de Gestão e Mensuração Estratégica de Custos



Fonte: <https://digitalks.com.br/wp-content/uploads/2016/11/marketing-de-conteudo-web-1.jpg>

Muito comum entre as empresas e os gestores fazerem uso de algumas técnicas e ferramentas para poderem implantar a estratégia da empresa. Entre elas encontramos o *Benchmarking*, Gestão da Qualidade Total (TQM), Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Atividades (ABM), Reengenharia, Melhoria Continua, Teoria das Restrições, Sistema *Just in Time*, Custeio – Meta, Custeio do Ciclo de Vida do Produto, A Cadeia de Valor e O *Balanced Scorecard*.

- Podemos identificar como sendo **Benchmarking** o processo de verificar nas empresas concorrentes, ou até mesmo dentro da sua própria, verificando nos setores quais são os fatores chave de sucesso, para de alguma forma igualar ou ultrapassar os resultados obtidos por elas.
- O **Custeio Baseado em Atividades (ABC)** tem sua utilização no sentido de poder apurar a análise custos de forma precisa, ele fornece custos rastreados para os produtos ou para os clientes.
- **Gestão Baseada em Atividades (ABM)**, tem como foco melhorar a gestão por meio do controle e da análise das atividades, assim como o ABC é essencial para as empresas de operações mais complexas.
- **Reengenharia** tem como premissa a reorganização das funções administrativas, operacionais de forma que o resultado seja a estruturação dos empregos, eliminando, modificando ou combinando as áreas, podendo ser vista por alguns gestores como

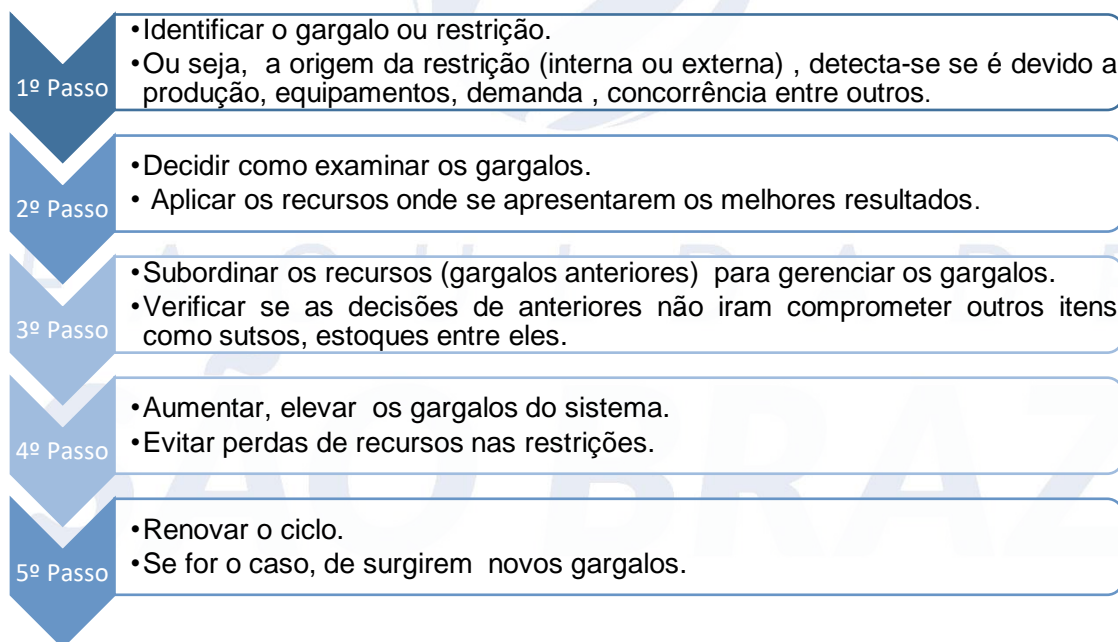
metodologia para redução de custos de gestão operacional, aqui a gestão de custos repassa informações relevantes para o processo.

- **Melhoria continua** ou **Kaizen** técnica de origem da palavra nipônica tem como compromisso a melhoria contínua da qualidade, onde gestores e trabalhadores estão altamente envolvidos no processo.
- O Sistema **Just In Time** tem foco na produção e no estoque ou são comprados ou produzidos as peças e materiais. Essa técnica pode ser utilizada de forma ampla nos setores de compras, produção e entrega. Esse sistema pode ser utilizado em conjunto com o **Kanban** que nada mais é do que um sistema de comunicação por meio de etiquetas, cartões ou outros, pois seu foco é proporcionar identificação das etapas do processo.
- O **Custeio – Meta** como identificado na aula anterior tem por objetivo estabelecer um preço de venda competitivo a partir de um custo desejado. Ou seja, $\text{Custo Meta} = \text{Preço determinado pelo mercado} - \text{Lucro desejado}$. Tem-se como exemplos aqui as indústrias automobilísticas e de máquinas fotográficas.
- **Custeio do Ciclo de Vida do Produto**, nessa técnica o controle dos custos é realizado durante o ciclo de vida do produto, onde são consideradas todas as etapas a partir do desenho até a entrega do produto.
- **Cadeia de Valor** nessa ferramenta a análise da cadeia de valor de uma empresa colabora com a identificação das etapas não competitivas, ou que podem ser terceirizadas, ou até mesmo seus custos reduzidos. Podendo o gerente nesses casos verificar onde é possível agregar valores. São exemplos de empresas que usam ou já usaram essa técnica, a *FIAT*, a *DELL* computadores e a *IBM*.
- **Balanced Scorecard** é uma ferramenta estratégia que tem como objetivo proporcionar às organizações a integração das medidas financeiras e não financeiras na busca de melhores desempenhos sempre direcionadas pela estratégica estabelecida, considerando as 04 dimensões: desempenho financeiro, satisfação do cliente, processos operacionais internos e inovação e aprendizado.

- Tem-se também a chamada **Teoria das Restrições - TOC**, essa técnica tem por objetivo maximizar a taxa de conversão da matéria prima em produto acabado. Ou seja, a Teoria das Restrições tem como premissa que todas as organizações têm alguma restrição para poder restringir a *performance* obtida, o que por consequência compromete a meta e limita a lucratividade.

Nessa linha, autores como Mabin e Balderstone (2003) ponderam que essa técnica tem uma metodologia complexa e que tem por objetivo colaborar com a minimização dos gargalos das empresas, de forma que surjam soluções para os problemas existentes e assim elas obtenham maior sucesso.

Para poder implantar essa metodologia, Goldratt e Cox (2002) apresentam cinco passos para sua implantação como veremos a seguir:



Fonte: Noreen, Smith e Mackey (1996), Csillag e Corbett (1998), Watson, Blackstone e Gadiner (2006), Cogan (2007). Adaptado pela autora (2018).

É importante considerar que na TOC existe ao menos uma restrição que irá limitar a organização de tal sorte que a gestão terá dificuldades de atingir a meta estabelecida. Dessa forma é necessário administrar as restrições, ou elas controlarão a produção do bem ou do serviço.

Amplie Seus Estudos



SUGESTÃO DE LEITURA

1. Artigo onde se tem uma ideia da produção acadêmica dentro da temática de Teoria das Restrições: <https://abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/109/271>
2. Artigo onde é possível vislumbrar as publicações com relação a *benchmarking*: http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=benchmarking&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=
3. Este artigo tem por objetivo analisar o desenho e uso do *Balanced Scorecard* em um centro de serviços compartilhados (CSC): http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=balanced+scorecard&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=

Para fechar o módulo, o foco é a TQM, técnica da Gestão da Qualidade Total, nela são elaboradas políticas e práticas de administração onde o que importa são as expectativas dos clientes estarem garantidas com relação aos produtos ou serviços. Aqui a gestão de custos é utilizada para verificar as escolhas e para mediar e registrar o desperdício de mão de obra, matéria prima, custos de garantias e *recalls*. Um exemplo desse sistema é a *Hewlett-Packard*, que em sua política decidiu aceitar a devolução dos clientes do mercado varejista, fidelizando assim seus clientes.

A TQM como características na visão de Bolcker et al. (2007, p. 557), tem:

- A Satisfação do Cliente;
- A Busca incessante da melhoria contínua;
- O atingimento de toda força de trabalho;
- O Apoio da Alta direção;

- O Uso de medidas objetivas e sem erros;
- Realizar e reconhecer as coisas de forma oportuna;
- E treinamento contínuo para gestão da qualidade total.

Vale ressaltar que um programa com essa técnica não é realizado com facilidade, pois, além de tudo, envolve uma mudança de cultura, o que pode demorar certo tempo até envolver e comprometer os envolvidos. Esse processo, no entanto, fica facilitado se tiver o compromisso da alta direção.

Além da TQM, cabe ressaltar os chamados **Custos da Qualidade**, e assim iniciar por entender que no conceito de qualidade, leva-se em conta as preferências do consumidor, que tem uma visão multifacetada, pois pode ser também o valor que os clientes percebem em produtos ou serviços ou ainda é o entendimento às exigências dos clientes, e, portanto, apresentam características subjetivas.

Neste cenário, deve-se entender os custos dos processos da qualidade se dividem em **custos da qualidade e não qualidade**. Onde os **custos da qualidade** são considerados como aqueles custos provenientes das ações de prevenção, identificação e reparo de custos de oportunidade e qualidade, assim como do tempo perdido em vendas ou produção. E por outro lado os **custos da não qualidade** são os custos decorrentes dos recursos investidos em atividades ou ainda, aqueles relacionados ao retrabalho, às perdas.

Vídeo



Neste vídeo será possível identificar Os Custos Da Qualidade E Da Má Qualidade:
<https://www.youtube.com/watch?v=UBUqoFzZjVQ>

Esperamos que tenham gostado dos conteúdos apresentados, e que de alguma forma eles possam ser aplicados em suas empresas. Esses assuntos não se esgotam aqui, trata-se apenas de uma iniciação à gestão estratégica de custos.

Se houverem dúvidas, recomendamos que releiam o material e busquem as complementações nas referências utilizadas em nossas aulas.

Converse Com Seus Colegas



Caro (a) alunos(a)! Recomendo que você entre em contato com seus colegas de curso e troque informações sobre o uso da Gestão Estratégica de Custos, verificando se nos locais de trabalho de vocês ela já está implantada e como está sendo o funcionamento. Essa troca pode ser de grande valia para consolidação dos estudos na área.

Resumo da Aula

Nesta aula, o foco foi o comportamento de custos e a estratégia, para compreender melhor como ele é influenciado pelas decisões dos gestores e de que forma precisamos ser reconhecidos no mercado. Para isso, a abordagem está primeiramente na Estratégia, seguido da Gestão Estratégica de Custos, e por fim das técnicas e ferramentas utilizadas no mercado contemporâneo.

Atividade de Aprendizagem



Considerando os resultados do artigo KAIZEN: UMA METODOLOGIA INOVADORA NA SIDERURGIA, encontrado no link abaixo, identifique ao menos dois paradigmas quebrados.

Gabarito: A VBR adotou o GMCi como o motor da transformação. A adoção desse novo formato de grupo de melhoria provocou a quebra de um grande paradigma: a dedicação de cinco dias para fazer melhoria contínua. Anteriormente, o grupo de melhoria se reunia uma hora por semana continuamente. A partir do momento em que os empregados perceberam a força desse novo grupo na solução dos problemas, no senso de urgência e no comprometimento do grupo, essa nova modalidade de trabalho tornou-se uma realidade nas atividades da área de produção. Outro paradigma quebrado foi com relação à chegada de mais uma ferramenta

corporativa. Os envolvidos perceberam que o STP não é uma ferramenta que se aplica, é um sistema de gerenciamento que utiliza o GMCi para auxiliar na implantação de novas ideias.
http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=kaizen&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&exto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&exto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim
=

Aula 4 – Metodologias de implantação, acompanhamento e controle dos custos



Fonte: <https://pmkb.com.br/wp-content/uploads/2015/01/planoo.jpg>

Apresentação da aula 4

Ao finalizar a disciplina de Gestão Estratégica de Custos, que tal começar com uma leitura de uma metodologia de custeio aplicada ao setor público? Desde o início das aulas, deixamos claro a importância da Gestão Estratégica de Custos para todas as organizações, e nesse momento é preciso aprofundar

mais e buscar ampliar o conhecimento. Portanto, a sugestão da leitura abaixo é justamente de um artigo aplicado à gestão pública, que junto com as demais organizações também tem interesse em melhorar a gestão.

Sendo assim, o último módulo será focado nas metodologias de implantação e custeio, bem como Sistemas de Controle.

Saiba Mais



Não deixe de fazer a leitura deste artigo, ele trata de metodologia de custeio aplicado ao setor público e tem por objetivo analisar a gestão dos custos e implantação do sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT Boa Leitura!!<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/File/86/86>

4.1 Metodologias de implantação

Tendo em vista os conceitos e práticas de custos vislumbradas ao longo das aulas, cabe ressaltar inicialmente que Martins (2010, p. 357) nos traz algumas ponderações importantes como:

- Nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas;
- Para atingir capacidade de funcionar...precisa se desenvolver;
- Considerar a capacidade dos envolvidos- qualificação e competência;
- Iniciar por formulários e rotinas simples.

Essas são considerações que devem ser levadas em conta, associado ao fato que por traz desses procedimentos têm pessoas para fazer com que o sistema rode. O que vale dizer é que serão necessários treinamentos e capacitações, para que haja sucesso na implantação de uma metodologia de custeio, de tal forma que se busque o melhoramento da gestão. Daí a importância de iniciar sensibilizando todos os envolvidos no processo, mostrando a importância dos registros e informações que serão geradas para a diretoria.

Além de todos os cuidados necessários na implantação da metodologia, precisa-se de uma atenção especial no contexto de sistematização, visando obter todos os informes, que normalmente são fornecidos pelo setor contábil.

Dessa forma, seja qual for o sistema a ser implantado, no início deverá passar pela resistência natural do ser humano, visto que é uma nova metodologia e que irá proporcionar um controle maior, por consequência pode parecer mais trabalho e eventualmente gerar mais dúvidas por parte do pessoal.

Todavia, os treinamentos serão positivos no sentido de minimizar tais problemas e mostrar aos envolvidos que vale a pena e o esforço, de forma a garantir as informações obtidas e por conta delas, cabe mencionar a publicação de Elizeu Martins (2010 p. 359) que afirma:

- Raramente uma informação é totalmente inútil para administração;
- Nenhuma informação é grátis. Cada informação provoca um gasto;
- Informação é generosamente cara.

Na afirmação trazida pelo autor, fica claro que em uma fábrica de calçados, a informação relevante e útil é com relação a toda linha de determinado modelo e não com relação a uma numeração específica. Portanto, na implantação, o custo e o benefício gerado com a informação trazida pelo sistema é sem dúvidas de extrema importância para todos os tramites financeiros, contábeis e administrativos.

Assim, em linhas gerais, as posições dos autores da área é de que a implantação do sistema deve antes de qualquer coisa ter uma escolha onde seja preservada a identidade da empresa e venha atingir o objetivo proposto. Nessa linha não existem, portanto, pacotes prontos para o sucesso da implantação. Por outro lado, todas as equipes envolvidas devem ser motivadas e alinhadas, principalmente os colaboradores da linha de produção, onde podem ser encontradas as maiores resistências e deve ser realizada de forma gradativa e simples, envolvendo e conscientizando todos.

4.2 Metodologias de Custeio



Fonte: <https://www.dinamicaej.com.br/wp-content/uploads/2018/05/WhatsApp-Image-2018-05-16-at-17.25.10.jpeg>

Apesar de estarmos no século XXI, algumas metodologias de custeio de 1980 ainda estão sendo utilizadas pelas empresas (Custeio Baseado em Atividades, ou ABC) e não passaram pelas evoluções e revoluções dos últimos anos. Isso devido à dificuldade em trabalhar com custos e na sua identificação, principalmente no que tange os custos indiretos.

Nesse sentido é essencial ter discernimento e poder acompanhar o comportamento dos custos e suas metodologias de custeio, de forma a melhorar a gestão das empresas e poder competir no mercado com a alta concorrência, procurando dessa forma corrigir e reduzir os desvios previstos nas políticas e estratégias.

Considerando que existem empresas cujos esforços são direcionados para evidenciar os recursos consumidos durante a produção, que têm por objetivo a manutenção do controle, evidencia-se que são fatores inaceitáveis. Logo, será necessário para tomada de decisão, além deles identificar as demais metodologias e sistemas de custeio e estudar qual a melhor se aplica para cada empresa, posto que “um sistema de custeio consiste em um critério por meio do qual os custos são apropriados à produção” (FERREIRA, 2011, p. 135).

Destaca-se que na legislação brasileira vigente, o sistema de custeio reconhecido é o **Custeio por Absorção**. Porém, gerencialmente tratando outras práticas são adotadas como o Custeio Variável, *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* - RKW, Unidade de Esforço de Produção - UEP, Custeio Padrão, Custeio ABC e o Custeio ABM.

Métodos de Custeio
Custeio por Absorção

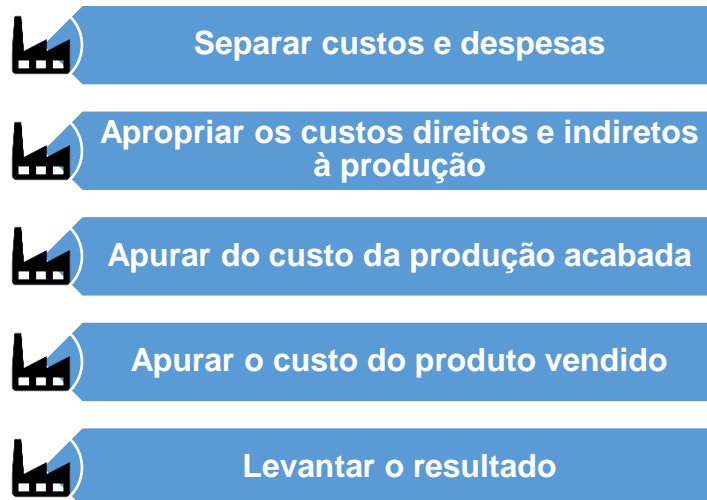
Para evidenciar nesse primeiro momento o **Custeio por Absorção**, também conhecida por Custeio Integral, essa metodologia indica a necessidade de apropriar todos os custos à produção, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Essa metodologia tem por objetivo “ratear todos os elementos em cada fase da produção”. (NEVES & VICECONTI 2001).

Todavia, na visão de Ferreira (2011), tem-se como impropriedades o fato de que os custos fixos estão sendo abordados. No entanto, eles não estão necessariamente sendo utilizados na produção, como é o caso por exemplo do custo de aluguel da fábrica, produzindo ou não ele será o mesmo, ao final de período contratado, tendo em vista que não está vinculado ao volume de produção. E ainda devido ao fato dos custos serem rateados, os critérios adotados podem não ser o objetivo ideal, e por óbvio o resultado ficará distorcido.

Além dessas desvantagens, o Custeio por Absorção tem por características:

- A obtenção dos resultados será considerando o volume produzido;
- Nessa prática não há possibilidade de evidenciar a margem de contribuição do produto ou serviço;
- Fixar o custo unitário;
- Apropriado para tomada de decisões a longo prazo;
- Está em consonância com a contabilidade;
- Pode ser feita a alocação por departamento, ou centro de custos.

Para podermos apropriar os custos nessa metodologia, conforme Neves & Viceconti (2003), alguns passos precisam ser seguidos:



É importante ressaltar que diante do fato dos custos, são rateados os parâmetros para elaboração dos critérios de rateio, que devem ser objetivos e claros, de tal forma que os resultados obtidos sejam confiáveis.

O **Custeio variável** é a metodologia em que são considerados os custos de fabricação, apenas **os custos variáveis, diretos e indiretos**. Assim no primeiro momento se deve separar os custos fixos e variáveis. Nessa técnica os custos fixos, diante de que eles ocorrem independente da produção, não são considerados, apenas são lançados e apropriados na conta de resultados.

Tem por desvantagem o fato de não serem aceitas legalmente, e que, portanto, não são base para demonstrações contábeis obrigatórias.

Por outro lado, apresenta entre as vantagens para o gestor:

- Incluir custos variáveis diretos e indiretos;
- Não ser necessário ratear os custos;
- Colocar os custos fixos, na conta de resultados e, portanto, são considerados despesas;
- Ter no volume de produção um fator influenciador.
- Ter a margem de contribuição identificada, total e unitária;
- Ser recomendável para decisões de curto prazo.

Todavia, sua peculiaridade na visão de Viceconti & Neves (2003), é a evidenciação de seus resultados mediante a Demonstração de Resultado.

Outra metodologia de custeio é o chamado **RKW - Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit**, metodologia que teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, que conforme Bornia (2002), pode ser chamado de Método dos

Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas e Mapa de Localização de Custos. Na sua elaboração há a alocação de custos e despesas. Nela estão portanto apropriados os custos de produção e todas as despesas, inclusive as financeiras. Os custos são rateados por departamento.

Parecido com o custeio de absorção, o método de custeio RKW é diferente no que concerne as despesas posto que aqui as despesas integram os critérios de rateio. Essa técnica segue alguns procedimentos como:

- Segregar os custos em itens;
- Separar a empresa por centros de custos (distribuição primária);
- Identificar os custos com os centros;
- Redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- Distribuir os custos aos produtos (distribuição final).

Uma das vantagens dessa metodologia é que são usados todos os gastos que ocorreram na empresa. Dessa forma a informação é completa e também mais abrangente. Pondera-se também que as informações de custos geram visões de longo prazo. Contudo, entre as desvantagens temos que seu cálculo não é imediato, não leva em consideração a concorrência e parte do pressuposto de que a empresa trabalha com máxima eficiência.

Amplie Seus Estudos



Você pode aprofundar seus estudos com relação às técnicas de metodologia de custeio.

1. Artigo - Aplicação do método UEP em prestadora de serviços: estudo de caso.

<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4344/4344>

2. Artigo estudo de caso aplicado em RKW.

<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>

Saiba Mais



Não deixe de fazer a leitura deste artigo, em um ambiente de grande concorrência e de internalização das empresas, ele tem por objetivo responder o que é gestão estratégica de custos e apresenta as maneiras de implementar este sistema de gestão:

http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=margem+de+contribui%C3%A7%C3%A3o&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=

O foco agora é na metodologia **Unidade de Esforço de Produção – UEP**. Essa técnica é mais simples de ser utilizada, posto que é viabilizada a partir da criação de uma unidade de medida e dessa forma tudo é medido na produção, por maior que seja o *portfólio* de produtos.

Nessa metodologia os custos unitários dos produtos, na visão de Wernke (2005), sua formação é feita por meio dos custos das matérias-primas consumidas (ficha técnica) e dos custos de transformação, multiplicando-se pelas quantidades utilizadas a partir dos custos unitários de aquisição. Já os custos de transformação envolvem todos os sacrifícios financeiros na produção, entretanto sem considerar os custos de embalagens e materiais adquiridos de terceiros. Nessa unidade de medida, são analisados os custos, a capacidade de produção, a ociosidade de equipamentos, independentemente da periodicidade, que a empresa define conforme as necessidades estabelecidas pela empresa, nesse caso a medição envolve o tempo e o prazo.

Dentre as vantagens do método de custeio temos a possibilidade que irá:

- Proporcionar informações claras e precisas;
- Permitir evidenciar restrições ou gargalos;
- Apurar os custos de transformação;
- Elaborar, planejar e Maximizar a produção;

De outro lado, dentre as desvantagens são elencadas:

- Aplicabilidade apenas na linha de produção;
- Falta de controle das perdas e desperdícios;
- Não abrangem os custos de logística e qualidade;
- Método subjetivo.

Cabe salientar que essa metodologia necessita de controle acompanhamento e melhoria continuamente.



Fonte: <http://www.pjmsrl.it/ced/images/ABC-SITO-2016.png>

Outra metodologia é o **Custeio ABC** ou custeio baseado por atividade (*activity-based costing*), que tem por definição de acordo com Blocker *et al.* (2007, p. 132),

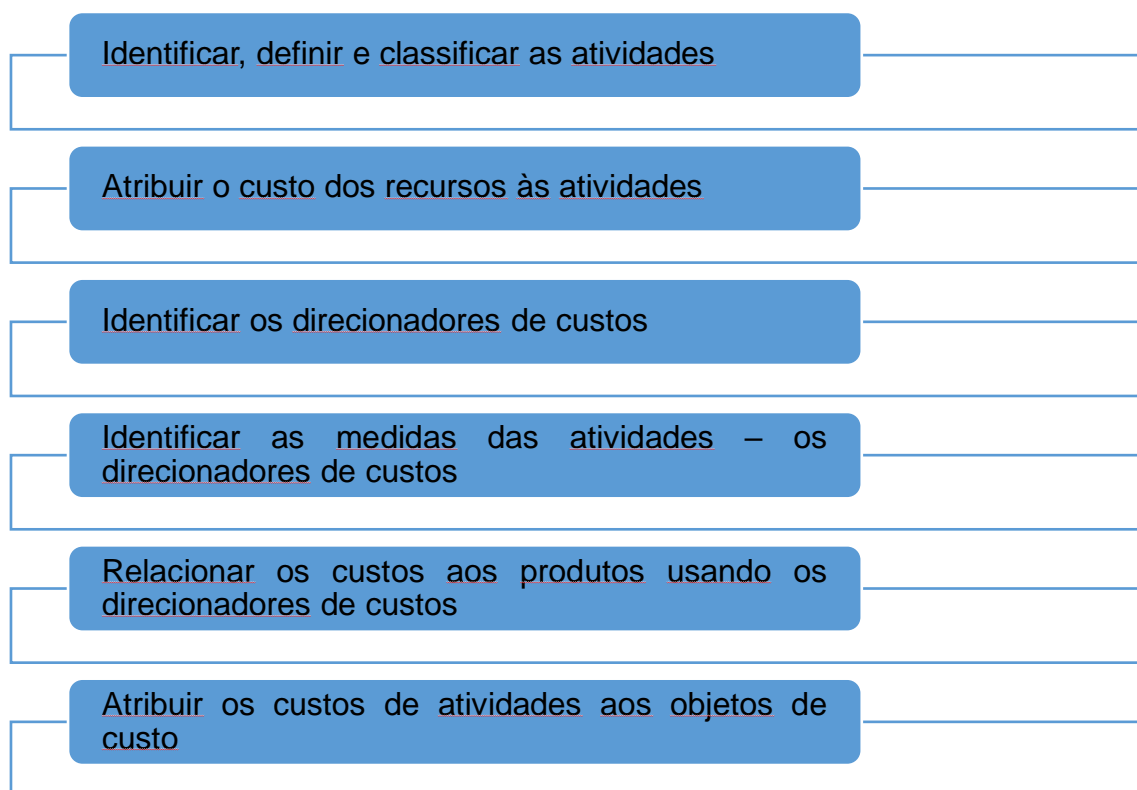
[...] uma abordagem de custeio que atribui custos aos produtos, serviços ou clientes, baseado no consumo de recursos causados pelas atividades.

E assim, para melhor entender esse método, são necessários alguns conceitos na visão dos mesmos autores:

- Atividade→Verbo de ação ou ainda o conjunto de ações desenvolvidas na empresa;
- Recurso→ Elemento econômico consumido para desenvolver as atividades;
- Direcionadores de custo de recursos → atividade ou característica que consome recursos;
- Direcionador de custo de atividades→ mede quanto de uma atividade é usado por um objeto de custo.

Essa metodologia tem por premissa as atividades da empresa levando a produção de bens ou serviços. Nela são rastreadas as atividades relevantes da produção e os custos são alocados nas atividades, sendo que essas atividades são alocadas aos objetos de custo. Assim, a empresa por meio do uso de um direcionador de custo de consumo estabelece o recurso utilizado.

Inicialmente, nessa metodologia são alocados os custos indiretos de fabricação aos centros de custos de atividades e em seguida a taxa departamental, ou seja, são alocados os objetos de custos. Entretanto, é possível detalhar o processo, conforme o quadro abaixo:



Considerando que esses são os passos a serem seguidos na elaboração do ABC e tem como benefícios ou vantagens o fato que:

- Propicia informação precisa sobre os custos;
- Oferece melhor controle e decisão;
- Permite a identificação dos custos da não qualidade;
- Auxilia a gestão evidenciando a capacidade ociosa.

Apesar dos benefícios elencados, essa metodologia apresenta desvantagens como sendo:

- Dificuldade de alocação de alguns custos;
- Omite alguns custos como pesquisa, *marketing* entre outros;
- Tem alto custo de instalação.

Metodologia que envolve vários controles e que dispendem muito tempo para implantação, associado aos altos custos, podem levar a dificuldades de treinamento e capacitação dos envolvidos no processo, o que acarreta outra limitação.

Por fim, o custeio por **Gestão baseada em Atividade - ABM**, que à luz de Blocker *et al.* (2007, p. 142) é:

[...] o gerenciamento das atividades desenvolvidas pela empresa, para melhorar o valor recebido dos clientes e aumentar assim o seu lucro.

Essa metodologia tem como fonte de informações o custeio ABC e tem foco na eficiência dos processos e atividades.

Por derradeiro destaque para o fato de que essa metodologia se preocupa em usar a análise dos direcionadores de custos, identificando as origens das atividades, faz uso de algumas ferramentas como *benchmarking*, diagrama de causa e efeito, que identifica os motivos que afetam a atividade e as medidas de desempenho, financeiras e não financeiras.

Pesquise



Fazer uma pesquisa no endereço indicado e escolher um artigo ou um vídeo do youtube desta metodologia para complementar seus estudos: www.spell.org.br

4.3 Sistemas de Controle

É possível ponderar inicialmente que um sistema de gestão de custos é parte integrante de um sistema de informações da empresa, tendo, portanto, em

seus usuários internos as entradas e as saídas de tal forma que ele subsidia as informações gerenciais. Na visão de Horngren, Sundem e Stratton (2003):

[...] é um conjunto de ferramentas e técnicas que identificam como as decisões da gestão afetam os custos.

O sistema de gestão de custos tem como propostas entre outras:

- Propor medidas de agregado valor ao estoque aos custos;
- Fornecer informações de custos para tomada de decisões gerenciais e estratégicas;
- Propiciar informações de custos e controles operacionais.

Assim, considerando que a Gestão estratégica de custos é utilizada como ferramenta gerencial nas empresas as metodologias e os sistemas de custos implantadas nas empresas necessitam de constante avaliação por parte das empresas. Os sacrifícios financeiros realizados durante a operacionalização das atividades, os custos alocados em produtos e serviços devem de forma sistemática serem revisados para assim proporcionar a tomada de decisão e assim maximizar o lucro.

Resumo da Aula

Com esta aula, concluímos a ementa proposta, lembrando que o cronograma foi fechado com os sistemas de controles, sendo possível perceber o quão importante a Gestão Estratégica da empresa e das metodologias utilizadas, de forma a proporcionar uma gestão eficiente e eficaz no sentido de reduzir os custos, corrigir desvios e alinhar a gestão aos objetivos estratégicos propostos pela empresa.

Foi oportunizado ao longo dessa aula, apresentar algumas das metodologias de custeio, como o ABC, ABM, custeio variável e custeio por absorção, despertando a motivação em estudar custos, com as leituras indicadas. Isso tudo em decorrência de um mercado promissor, que na verdade contempla a possibilidade para profissionais das ciências sociais, das ciências exatas, posto que alguns são modelos matemáticos.

Essas metodologias de custeio são essenciais no gerenciamento das empresas, em que sua prática vai depender de profissionais capacitados para gerar os relatórios, corrigir pequenos desvios e proporcionar à empresa lucratividade.

Atividade de Aprendizagem



Considere, após os conhecimentos adquiridos ao longo das 04 aulas, propor uma metodologia de custeio para sua empresa devidamente motivada e fundamentada.

FACULDADE
SÃO BRAZ

Resumo da disciplina

Ao longo das aulas, foram abordados conteúdos relevantes sobre a gestão estratégica de custos, em que foram apresentados conceitos, práticas e metodologias de custeio. Esses são elementos que todo gestor de empresa ou de área deve ter conhecimento, para que em determinado momento profissional possa ser colocado em prática, visando sempre os melhores resultados, dando suporte e credibilidade profissional.

Com os estudos pela diferenciação de Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial. Na sequência o conteúdo terá foco nas nomenclaturas de custos utilizada, bem como da Estrutura e Formação do Preço de Venda, foi possível ampliar a visão mercadológica e principalmente ter a antevisão necessária para gerir o processo de análise e identificação de gastos, bem como estruturar sistematicamente as metas, planos de ações e atividades a serem desenvolvidas por um determinado período.

Dessa forma pode-se afirmar que esse conjunto de ações de políticas e procedimentos tem por objetivo obter maior sucesso para as empresas e por conta disso uma implantação da estratégia de longo prazo. Portanto é preciso uma definição e um objetivo que considere a missão, visão da empresa, que são estabelecidas, buscando o melhor desempenho organizacional.

Referências

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão Estratégica de Custos**. 3 ed. São Paulo: McGraw – Hill, 2007.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Editora Frase, 2011.

GOLDRATT, Eliyahu M., COX, Jeff. **A Meta um processo de melhoria contínua**. 2. edição. São Paulo: Nobel, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. Editora Atlas, 2010.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Pearson, 2004.

LUNKES, R. J. **Contabilidade Gerencial** - Um enfoque na tomada de Decisão. Editora Visual Books, 2006.

MABIN, V. J.; BALDERSTONE, S. J. ***The performance of the theory of constraints methodology: analysis and discussion of successful TOC applications. International Journal of Operations & Production Management.*** v.23, n.6, p.568-595, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Edição 10ª. Editora Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos, Análise e Gestão**. 2ª reimpressão. São Paulo: *Pearsons Education do Brasil Ltda.*, 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VICECONTI, P.; NEVES, S. das. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

Copyright © - É expressamente proibida a reprodução do conteúdo deste material integral ou de suas páginas em qualquer meio de comunicação sem autorização escrita da equipe da Assessoria de Marketing da Faculdade São Braz (FSB). O não cumprimento destas solicitações poderá acarretar em cobrança de direitos autorais.