

---

# Gestão de Custos - Ferramenta Otimizadora de Resultados

**RAFAEL SILVA DE ANDRADE**  
Graduando do Curso de Ciências Contábeis da UFPA.  
[rafael\\_andrade\\_85@hotmail.com](mailto:rafael_andrade_85@hotmail.com)

**Héber Lavor Moreira**  
Professor Orientador  
[heber@peritocontador.com.br](mailto:heber@peritocontador.com.br)

Trabalho apresentado para Avaliação do CEF da disciplina Análise das Demonstrações Financeiras, do Curso de Ciências Contábeis da UFPA, cursado no 2º Semestre de 2007.

---

## RESUMO

A gestão de Custos é um conjunto de técnicas e métodos de planejamento, avaliação e aperfeiçoamento dos produtos de uma empresa. Sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam.

As técnicas para apuração de custos sejam contábeis ou gerenciais, são aplicáveis em todos os negócios, de um modo geral, principalmente para planejar, administrar e controlar as atividades econômicas resultantes de cada negócio.

Para atingir uma gestão de custos eficiente e que, principalmente, acompanhe a dinâmica das mudanças dos mercados fornecedores e consumidores, além de conhecer os custos é imprescindível por parte da empresa uma busca constante de redução e melhoria contínua dos custos.

**PALAVRAS-CHAVES:** Informações, Eficiente, Mudanças.

## **Introdução**

Os negócios estão diferentes, mais competitivos e de ganhos mais difíceis e modestos. Nos dias atuais, a gestão dos negócios requer mais dedicação e muita persistência. O ambiente de negócios é outro.

Diante dessa realidade incontestável, as empresas pequenas, médias e grandes carecem de ferramentas eficientes, para serem utilizadas nos processos de gestão dos negócios. A institucionalização nas empresas de uma transformação no seu comportamento se alicerça na prática efetiva de nova cultura de custos, consubstanciada em técnicas modernas de produção e de administração de recursos financeiros e humanos, e é o caminho mais eficaz para a boa gestão de custos.

A boa gestão de custos nas empresas é dependente e conseqüente da coragem decisória dos administradores em mudar processos e comportamentos.

## **Conceito e finalidade**

A gestão de Custos é um conjunto de técnicas e métodos de planejamento, avaliação e aperfeiçoamento dos produtos de uma empresa. Sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam.

## **A importância da gestão de custos**

Os primeiros indícios arqueológicos da existência e evolução da contabilidade datam entre os anos 8000 e 3000 a.C., cuja mensuração e controle eram feitos por um sistema rudimentar, constituído de pequenas fichas de barro de formas variadas. Com o surgimento da escrita cuneiforme, a comunicação contábil ficou aperfeiçoada. Os babilônios, em 2100 anos a.C., já registravam as trocas; no Império Romano (200 a.C.) as contas governamentais eram escrituradas. Em 1494, Frade Luca Pacioli publicou

LaSummade Arithmetica, contendo o capítulo Tractatus XI . De computis et scripturis, formalizou o método da partida dobrada.

Os fundamentos contábeis, na era mercantilista, séculos XVI e XVIII, deram suporte à Contabilidade Financeira. Na Revolução Industrial, período de 1760 até 1860, originou a Contabilidade de Custos, como complemento da Contabilidade Financeira. No início do século XX, principalmente após 1929, nasceu nos meios contábeis e empresariais a Contabilidade Gerencial.

Busca-se com freqüência delimitar as áreas de aplicação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, sendo que esses limites, para fins de gestão, não estão definidos, pois ambas se complementam e se completam.

A gestão de custos, todavia, está além das técnicas tradicionais da contabilidade. Sob o enfoque contábil, os custos podem ser analisados como Custo Contábil e Custo Gerencial. O Custo Contábil, subordinado à Contabilidade Financeira, está disciplinado por normas legais técnicas (princípios contábeis), fiscais (compulsoriedade na aplicação das leis) e societárias (fatos passados e rigidez formal).

O Custo Gerencial, embora não objetive desrespeitar as leis, não está vinculado a elas. Compromete-se com a eficiência pela redução dos gastos, através de estudos e análises voltados para a mudança de processos, gestão financeira adequada e para o atendimento de questões especiais relacionadas com a logística do atendimento correto aos clientes.

### **Gestão estratégica do custo**

A boa gestão de custos tem seu grande objetivo na maximização dos lucros, cuja eficácia mais visível é a conquista natural da liderança em custos. É esta a estratégia competitiva principal para levar uma empresa a conquistar mais fatias e permanência assegurada no mercado.

As estratégias competitivas, na busca de um novo caminho para a empresa enfrentar o futuro, passam, inevitavelmente, pela estruturação da teoria do seu negócio. A análise, estudo e formulação dessas estratégias baseiam-se nas técnicas administrativas propostas, no início do século XX, por Taylor, fundamentadas na organização científica do trabalho (tarefas); por Mayo, concentradas nos aspectos comportamentais das pessoas (capacitação) e, finalmente, por Fayol, o defensor da organização científica da gestão, cuja eficácia obedece seis funções básicas: técnica (processo), comercial (compra e venda), financeira (aportar e aplicar recursos), contábil (mensurar e registrar fatos), segurança (preservar o patrimônio e pessoas) e administrativa (planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar).

### **Fundamentos básicos**

#### **As atividades econômicas**

As técnicas para apuração de custos sejam contábeis ou gerenciais, são aplicáveis em todos os negócios, de um modo geral, principalmente para planejar, administrar e controlar as atividades econômicas resultantes de cada negócio que pode, resumidamente, explorar atividade industrial, comercial ou prestação de serviço.

As atividades exploradas pelas empresas são as fontes geradoras de recursos: são as receitas resultantes das vendas de bens e/ou serviços. Essas atividades são conhecidas como atividades-fim.. As demais atividades das empresas são denominadas atividades-meio..

Os gastos com as atividades-fim denominam-se custos.. Por outro lado, os gastos com as atividades-meio são conhecidos como despesas..

Os controles proporcionados pelos registros contábeis dos gastos, custos e despesas, são a essência da Contabilidade de Custos.

## **Os gastos e as atividades**

Denomina-se atividade a combinação adequada e harmoniosa de um conjunto de pessoas, tecnologias, recursos e métodos.

Conceitualmente, custos são todos os gastos, em bens e serviços, utilizados na produção de outros bens e/ou serviços. Os gastos incorridos na fabricação de um produto (indústria), na compra de uma mercadoria (comércio) ou na prestação de um serviço (serviço) são caracterizados, tecnicamente, como custos, porque são gastos com a atividade-fim.. Enquanto considerados como custos, os valores desses gastos representam valores em bens ou direitos. Pode-se, então, considerar que custos são ativos que se transformam em ativos.

Ainda, conceitualmente, despesas são os gastos em bens ou serviços utilizados, consumidos ou transferidos para se obter uma receita. Portanto, as despesas estão vinculadas às atividades -meio..

## **Gastos das atividades - FIM**

Na indústria, a atividade-fim é produzir produtos para vender. Os gastos com a produção chamam-se Custo industrial. (custo fabril ou custo de transformação). O custo industrial dos produtos é a soma dos componentes de matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

Cada componente de custo tem tratamento contábil específico, porque é dotado de minuciosos detalhes de ordem fiscal, econômica e administrativa.

Os componentes de custos podem ser reunidos em dois grupos: Custos primários são os valores representativos da soma dos componentes de matéria-prima e mão-de-obra direta. Os custos de transformação são os valores da soma dos componentes de mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. Observa-se que a transformação efetiva-se no componente de matéria-prima.

No comércio, a atividade-fim é a compra e venda de mercadorias.

Portanto, os custos, qualitativamente, são poucos e os cálculos dos custos são mais simples.

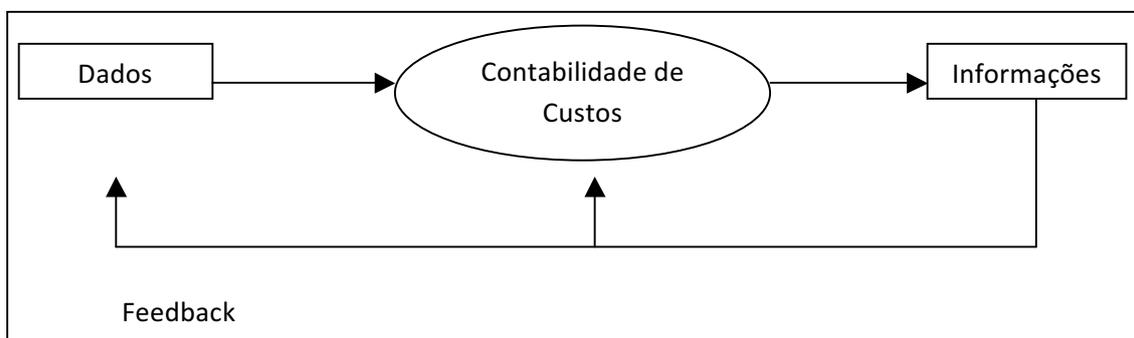
Nos serviços, a atividade-fim é a prestação de serviços. Os gastos incorridos com a prestação de serviços são de conotações diferentes das atividades industrial e comercial. Na prestação de serviços, geralmente, os gastos mais representativos são oriundos do trabalho do pessoal, sem se considerar que os demais gastos não são passíveis de controles.

### **Gastos das atividades - MEIO**

Conceituou-se que os gastos com as atividades-meio são denominados despesas. Para fins de gestão de custos, a separação dos gastos, em custos e despesas, não dispensa o controle individual de cada espécie de gasto. Pelo contrário, os controles e a apuração dos custos devem ser abrangentes.

### **Visão gerencial dos custos**

Quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma empresa, mais importante será dispor de um sistema de custos que lhe permita conhecer seus custos e, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes.



FONTE: Leone (2000, p.21)

A introdução ou manutenção de uma gestão de custos eficaz exige, sem dúvida, cuidados que se estendem desde a compreensão de um sistema de custos até a interação e aceitação deste pelos membros da empresa.

### **Custos - Centro Processador de Informações**

Segundo Leone (2000, p. 21), a visão gerencial dos custos completa-se no momento em que visualizamos custos na empresa e/ou instituição como um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais..

O processamento dos dados e obtenção das informações compreende três fases distintas: a coleta de dados, que consiste no levantamento e na seleção dos dados relevantes, planejamento de como esses dados serão colhidos, sendo necessário um treinamento das pessoas da empresa que elaborarão o levantamento desses dados.

Esses dados serão processados por meio do centro processador que os receberá e os transformará em informações. Nesta fase é de fundamental importância uma definição das reais necessidades gerenciais da empresa de modo a tornar possível uma combinação de métodos (existente na teoria de custos), a fim de produzir-se um sistema de custos capaz de produzir informações que atendam àquelas necessidades gerenciais previamente definidas.

A terceira fase é a fase considerada, por Leone (2000, p. 25), como nobre e consiste na obtenção das informações e resultados gerados no processamento. Essas informações e resultados deverão ser encaminhados aos usuários do sistema com a finalidade de apoiar o planejamento, apuração dos custos e tomadas de decisões.

Por sistema de custos entende-se, portanto, o conjunto dos meios e métodos que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações.

### **Tipos e Métodos de Custeio**

A atual gestão de custos apóia-se em métodos de custeios discutidos sob a luz de duas correntes: métodos tradicionais e métodos estratégicos.

Sistemas e métodos esses enumerados a seguir:

#### **Sistema de custo histórico**

O Sistema de custeamento baseado em custos históricos ou atuais pode ser definido como um sistema no qual os custos são registrados e sumariados tais como ocorrem. Em conseqüência, nesse sistema os custos somente são determinados após o término das operações de manufatura ou da execução dos serviços prestados pela empresa.

#### **Sistema de custo predeterminado**

Como o próprio nome sugere, os custos predeterminados são os custos estabelecidos com antecedência sobre as operações de produção. Em um sistema baseado em custos predeterminados, material, mão de obra e gastos gerais de fabricação são contabilizados nas bases de preço, uso, e volume previstos. Os custos predeterminados são usados quando a gerência está interessada, primeiramente, em conhecer quais deveriam ser os custos, para depois compará-los com os custos reais.

#### **Sistema de custos por ordem de produção**

O sistema de custo por ordem de produção é o sistema de custeamento no qual cada elemento do custo é acumulado separadamente, segundo ordens específicas de produção, emitidas pela Seção de Fabricação. As ordens de produção são emitidas para início da execução do serviço e nenhum trabalho

poderá ser iniciado sem que ele seja devidamente autorizado pela correspondente emissão de uma ordem de produção.

### **Sistema de custos por processo**

O sistema de custo por processo é usado invariavelmente na contabilidade todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica à outra; os produtos são movimentados no processo de produção continuamente e todos os procedimentos da fábrica são padronizados.

Nessas condições a identificação de qualquer custo específico não é relevante.

O custo por processo é caracterizado pela acumulação dos custos de produção, em cada uma das etapas do processo contínuo de fabricação de produtos homogêneos. Os custos médios, acumulados durante uma etapa, são transferidos para etapas seguintes. As alocações são necessárias somente quando um material ou produto é dividido em dois ou mais subprodutos.

### **Sistema de custo híbrido**

O sistema de custo híbrido não representa um sistema separado, mas representa modificações ou extensões dos sistemas de custos descritos anteriormente.

### **Sistema de custo padrão**

O termo custo-padrão possui diversos significados e implicações. Algumas peculiaridades desse termo são expostas a seguir:

Todos os custos-padrão são custos predeterminados. Todavia nem todos os custos preparados antes das operações são incluídas na categoria de custo padrão. Os custos-padrão são estabelecidos por um processo científico, utilizando-se a experiência passada e presente. Daí o processo de determinação dos custos-padrão geralmente, incluem:

- Uma seleção cuidadosa do material
- Estudos de tempo e motivação das operações
- Um estudo de engenharia do equipamento e das operações de manufatura.

### **Sistema de custo direto**

O conceito de custeio direto envolve a classificação dos custos de manufatura em fixos e variáveis, com a subsequente apropriação dos custos variáveis aos custos do produto, sendo os custos fixos diretamente lançados a lucros e perdas no período em que ocorreram. Definindo-se de uma outra forma, é o conceito da contabilização dos custos de manufatura, segundo o qual somente os custos que foram consequência da produção devem ser computados nos custos unitários.

### **Sistema de custo por absorção**

É a técnica de custo que procura calcular o custo dos produtos vendidos (Contábil), esta técnica apropriada aos produtos custos:

- Diretos
- indiretos

Os custos diretos são alocados diretamente aos produtos, com base em planilhas com registro do consumo de cada produto. Custos diretos são aqueles diretamente relacionados com a execução do serviço ou elaboração da produção.

Os CIF(principal e auxiliar) são apropriados aos produtos com base em critérios de rateio. Para alocar os custos indiretos inicia-se com a alocação dos centros de custos auxiliares e depois com os principais.

No custeio por absorção as despesas administrativas e comerciais não são apropriadas aos produtos.

### **Sistema de custos UEP - unidades de esforços de produção**

Técnica de custo que é semelhante ao custeio por absorção no que se refere aos elementos de custeios considerados.

- É adequada à finalidade contábil de apuração de custos de estoque e vendas, pois mantém segregados do custo do produto as despesas de administração e vendas.

- Assim como no custo por absorção, o UEP apropria nos produtos todos os custos: diretos e indiretos

- O UEP não se aplica ao custo de instituições Financeiras e Empresas Comerciais.

### **Sistema de custo ABC - atividade**

O método ABC (activity based costing) é uma técnica de contabilidade analítica nascida no final dos anos 80 que permite determinar quais os custos indiretos a imputar a um produto ou serviço consoante o seu tipo de atividade. Os sistemas tradicionais de contabilidade analítica repartem proporcionalmente os custos indiretos da empresa segundo critérios como o número de horas de trabalho manual, o número de horas por máquina ou a área ocupada por cada centro de custo. Esta metodologia pode conduzir a resultados enganosos, especialmente se os custos indiretos tiverem um peso elevado na estrutura de custos da empresa.

A sua aplicação exige a listagem das atividades principais da empresa e a repartição entre elas do custo total dos recursos utilizados, quer os custos diretos (como os salários e matérias-primas), quer os custos indiretos (como as rendas e as amortizações,) a imputar aos produtos e serviços que os geraram. Pode ser sumarizada em três passos:

- A definição das principais atividades da empresa e dos objetos a imputar (por exemplo, um produto ou serviço, um cliente, ou outro indicador relevante);
- Saber quais são os geradores de custo para cada atividade (por exemplo, o número de ordens de encomenda);
- Fazer a imputação dos custos a cada objeto já definido e verificar a sua rentabilidade.

O método ABC é aplicado no quadro de uma política de redução de custos, na elaboração de uma política de preços mais agressiva face à concorrência ou ainda na otimização da estrutura de custos de um novo produto ou serviço. É particularmente recomendado às empresas que têm um sistema de remuneração baseado no desempenho.

Seus objetivos são descritos a seguir:

- Custo das atividades envolvidas num determinado processo;
- Análise das atividades fundamentais nos processos;
- Avaliação do desempenho;
- Conhecimento das atividades a serem otimizadas;
- Custo mais preciso dos produtos ou serviços;
- Análise e determinação de atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e mais eficiência.

O pressuposto básico é que os recursos das empresas são consumidos pelas atividades desenvolvidas; os produtos, por sua vez, consomem atividades

### **Sistema target costing (custo-alvo)**

Target Costing (custo-alvo a atingir ou custo projetado) é uma ferramenta da gestão de custo para redução do custo durante todo o ciclo de vida de um produto, que também pode ser usada para reduzir investimentos com desenho, produção e distribuição do produto.

O custo-alvo é o custo máximo de manufatura de um determinado produto - um custo que permitirá o retorno esperado dentro de um certo nicho do mercado e, também, que o produto ganhe uma certa porção do mercado. O custo-alvo pode ser computado, tomando-se o preço de mercado esperado dentro do nicho apropriado e subtraindo desse preço a esperada margem nas vendas..

O Custo-alvo não é ferramenta para o controle do dia-a-dia. Em vez disso, é uma ferramenta de planejamento de custos que focaliza o controle das especificações do desenho e as técnicas de produção, contribuindo, assim, para a meta de entregar um produto competitivo ao mercado.

### **Fornecimento de informações**

Esses sistemas possuem a capacidade de fornecer informações para as seguintes necessidades gerenciais:

- apuração de custos - através de métodos de acumulação por centros/custos, por ordem de produção/serviço ou por unidades de esforço de produção;

- decisões - método de análise de margem, estruturado de forma a permitir a realização de análise de custos fixos, lucro e margem de contribuição, e ponto de equilíbrio;

- controle - métodos fundamentados no custo-padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade.

### **Melhoria contínua**

Para atingir uma gestão de custos eficiente e que, principalmente, acompanhe a dinâmica das mudanças dos mercados fornecedores e consumidores, além de conhecer os custos é imprescindível por parte da empresa uma busca constante de redução e melhoria contínua dos custos.

Essa redução e melhoria contínua poderá ser obtida pela utilização dos métodos do custo-alvo ou custo-meta, que tem como objetivo o estabelecimento de um custo-meta para um produto e/ou serviço a partir do preço pelo qual o consumidor está disposto a pagar.

A melhoria contínua significa a empresa estar a cada dia, e em todos os processos, introduzindo alternativas de redução de custos, mantendo a qualidade de seu produto e/ou serviço final. Esse resultado poderá ser obtido na empresa com a prática do método Kaizen que significa melhoria contínua e constante.

### **Dificuldades na Implantação de Gestão de Custos**

Toda e qualquer implantação de uma tecnologia de gestão nas empresas é acompanhada, invariavelmente, de algumas barreiras e dificuldades.

Em custos, essas dificuldades apresentam aspectos que merecem destaque, dada a freqüência de ocorrência observada nas instituições:

- Abarreira da cultura organizacional, do tipo: Sempre fizemos dessa forma ou mesmo, será que vale a pena?;

- A prioridade dada a outras áreas, como vendas, operacional, administrativo, financeiro e contabilidade, ficando custos geralmente em última instância no planejamento diário;
- Compreensão do conceito real de custos, que deverá ser revestido de uma abordagem mais profunda, indexada ao uso de recursos;
- A absorção de custos sob a ótica de uma revisão gerencial de um sistema processador de informações e, finalmente, a adequação do sistema de custos aos softwares (existentes na empresa);
- Apoio da alta direção da empresa.

### **Conclusão**

Conclui-se, pois, que a gestão dos custos são instrumentos de análise e controle em nível gerencial.

Sua eficiência se baseia principalmente na capacidade decisória dos administradores em mudar processos e comportamentos.

É o instrumento que bem utilizado é importante para se ter uma análise como um todo, pois fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam, porém não pode ser dita como o único fator. Quem faz a análise, deve procurar extrair o maior número de informações possíveis sobre esta variável.

### **Bibliografia**

BEUREN, Ilse Maria. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRIGHAM, Eugene F.; HOUSTON, Joel F. Fundamentos da Moderna Administração Financeira. 9. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

HOJI, Masakazu. Administração Financeira. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Balanços. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_ Contabilidade Gerencial. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.