

UM ESTUDO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ATRAVÉS DO CUSTEIO DIRETO VARIÁVEL EM UMA INDÚSTRIA DE FIOS RETORCIDOS:

estudo de caso em uma empresa de tecelagem de Borda da Mata

Diego Antonio Toledo
Josiane Fernandes Pinto
Vinícius Souza Andrade
Prof. Evanio de Carvalho Cruz.

RESUMO

Costuma-se dizer que a contabilidade é tão antiga quanto a origem do Homem: ao abrir a Bíblia em seu primeiro livro, Genesis, entre outras passagens que sugerem a contabilidade, se observa uma competição no crescimento da riqueza (rebanho de ovelhas) entre Jacó e seu sogro Labão (+-4000 a.C.). Se a riqueza de Jacó crescia mais do que a de Labão, para conhecer esse fato era necessário um controle quantitativo, por mais rudimentar que fosse. Durante o período medieval, inúmeras novidades na contabilidade foram criadas por Estados e pelo Clero. Mas foi mesmo na Itália que surge o termo *contabilità*. Por muitos anos os gastos passaram de ser simplesmente uma ferramenta de avaliação para o estoque para se tornar um dos mais importantes instrumentos de auxílio no alcance de maior competitividade nas organizações. Isto se torna evidente quando se observa e compara a existências, nas empresas, de uma visão contábil e gerencial dos custos. Este trabalho tem como objetivo mostrar a importância da contabilidade de custos na formação do preço de venda. Devido à globalização, o cenário mundial é de alta competitividade entre os mercados. Pode-se afirmar que parte importante do sucesso de uma empresa está ligada ao processo de formação do preço de vendas. Sendo, assim a utilização da contabilidade de custos no processo de tomada de decisão, busca de forma criativa e eficaz atender as necessidades dos usuários da contabilidade, com objetivo de conhecer e aplicar os conhecimentos sobre a formação de preço de venda para que possa gerenciar seus empreendimentos, podendo, assim garantir-lhe maior competitividade e consequentemente sustentabilidade no cenário socioeconômico onde esta inserida.

Palavras-chave: Custeio Direto. Contabilidade. Pequenas Empresas.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, convivemos com um mundo de globalização, um cenário econômico mundial com certas transformações, seja na perspectiva político-econômica, quanto na gestão organizacional. Como consequências, essas empresas se deparam com uma nova realidade cujos reflexos são o mercado e a concorrência acirrada. Diante disso as empresas (grandes, médias ou pequenas) têm a necessidade de ter eficiência na mensuração e controle de seus custos. O conhecimento dos custos é vital para saber se, o produto era rentável ou não, podendo reduzi-los ou não. (BORNIA, 2002).

As empresas devem buscar o conhecimento sobre os métodos de custeio, entendendo qual a maneira mais precisa alocar custos que levam a tomadas de decisões precisas e conscientes. (MEGLIORINI, 2007)

Segundo Oliveira (2004), as pequenas empresas industriais brasileiras, em especial, tem como um fator que limitam o crescimento, a falta de controles e dados confiáveis. Cerca de 50% fecham suas portas já no seu segundo ano, levando como causa da mortalidade prematura, em 42% dos casos, a falta de conhecimentos gerenciais, falha de caixa e problemas financeiros.

O objetivo dessa revisão bibliográfica consiste em calcular a margem de contribuição unitária do produto e demonstrar de que forma essa impacta nos resultados globais da empresa, determinando o ponto de equilíbrio para o administrador tenha subsídio para tomada de decisão no que se refere quanto produzir e vender.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Contexto Histórico

Dentro da contabilidade, o sentido verdadeiro da palavra “custo” indica o gasto relativo a bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços; e despesas, aos gastos relativos a bens ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Surgiu basicamente, na Revolução Industrial, onde cresceu a necessidade de avaliar os inventários, sejam eles, de matérias-primas, de produtos acabados, ou de produtos em processos; na verdade a contabilidade de custos teve seu processo evolutivo juntamente com o segmento industrial, este exigindo mais precisão e a outra correspondendo. A introdução de máquinas mais complexas, o surgimento da concorrência (disputa por consumidores) e o desenvolvimento de tecnologias de fabricação mais sofisticadas exigiram da contabilidade de custos o desenvolvimento de modelos mais adequados para apuração dos custos dos produtos fabricados. (IBRACON, 1995)

2.2 Termos e Nomenclaturas

Para uma melhor compreensão a respeito do que é contabilidade de custo, é importante esclarecer seus termos. Há algumas palavras na contabilidade de custos que podem deixar os principiantes perdidos e os mais experientes, às vezes, embaraçados. Para que duas pessoas se comuniquem é necessário que elas passem a dar aos objetos, conceitos e ideia o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se o nível de entendimento (MARTINS, 2003).

De acordo com IBRACON (1992), para este trabalho científico utilizaremos a seguinte nomenclatura:

- Gasto - Sacrifício de ativo para obtenção de bens ou serviços.
- Desembolso - Pagamento pela aquisição de bens ou pela aquisição de serviços.
- Despesa - Sacrifício de ativo para obtenção de receitas.
- Perda - Consumo de bens ou serviços para de forma anormal e involuntária.
- Receita - Entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber correspondente normalmente às vendas de bens ou serviços.
- Ganho - Resultado líquido favorável resultante de transformações ou eventos não relacionados às operações normais da entidade.
- Lucro/prejuízo - Diferença negativo-positiva entre receita e despesa, ganho ou perda.

2.2.1 Classificação de custos

Custo quanto à natureza - o custo total quanto à natureza é a soma de todos os custos, tomando-se o valor de cada um deles individualmente.

Custo quanto à função - para classificar individualmente cada custo, utilizam-se números de funções ou centros de custos dependendo do tipo de atividade. Na maioria das vezes um Departamento é um centro de custo, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posteriores alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos (Departamento de serviço). (MARTINS, 2003)

Custo quanto à contabilização - a contabilidade divide as contas em dois grupos: Contas Patrimoniais e Contas de Resultados, e os custos, de acordo com sua contabilização em um dos grupos, são classificados em Custos Realizados e Custos a Realizar. (DUTRA, 1995).

Custo quanto à apuração - segundo Dutra (1995), no que se referem à apuração, os custos podem ser classificados em diretos e indiretos.

- Custos Diretos: É aquele que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão, no momento da sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo.

- Custo indireto: É aquele que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento da sua ocorrência. Atribui-se parcela dele a cada tipo de bem ou função de custo através de um critério de rateio. É um custo comum a muitos tipos diferentes de bens, sem que se possa separar a parcela referente a cada um, no momento da sua ocorrência. Tal separação é efetuada através de um critério especial, denominado Rateio.

Critério de rateio - rateio é um artifício para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pela qual vamos dividir os custos indiretos de fabricação. Rateio é uma divisão proporcional por uma base que tenha valores conhecidos em cada função e que se julga que o custo ocorre na mesma proporção da base. Assim, uma das maneiras de efetuar o rateio é: eleger a melhor base de rateio, entre as disponíveis para o custo; dividir o total a ser rateado pelo total da base escolhida, para obter o coeficiente de rateio; multiplicar o coeficiente de rateio por cada um dos valores componentes do total da base. Obtendo-se a parcela de custo indireto atribuível a cada função (DUTRA, 1995).

Custo quanto formação - de acordo com Dutra (1995), quanto à formação os custos podem ser classificar em, fixo, variáveis.

- Custo-Fixo - É a parcela dos gastos gerais que não varia em relação á quantidade produzida. Eles são geralmente formados por depreciação de máquinas, equipamentos, veículos, instalações, móveis e imóveis (fábrica, unidades de estoque, dos escritórios), etc.

- Custos-Variáveis - É a parcela dos gastos que varia proporcionalmente á quantidade produzida. Eles são geralmente formados pelos gastos com matéria - prima e componentes necessários à produção dos bens ou serviços comercializados, incluindo as despesas com recursos humanos, energia elétrica, gás, telefone, água, materiais de escritório.

Segundo Dutra (1995), tal classificação deve ser considerada a função que está consumindo o custo, isto é, o órgão que está necessitando daquele custo.

2.2.2 Etapas de custeio

Pré-Operacional: são apurados os custos com a implantação da empresa até o início da produção (fase operacional). Os custos dessa fase pré-operacional são lançados no agrupamento do Ativo Permanente, tendo como subgrupo o “diferido”. Este é o subgrupo em que são lançados os custos a serem amortizados em exercícios futuros, durante a fase operacional.

Reestruturação: são apurados os custos de implantação de novas rotinas de administração, produção ou vendas, novos equipamentos, novas linhas de produção. Esses custos de reestruturação também serão rateados por exercícios futuros, durante a fase operacional, tal como aconteceu com os custos pré-operacionais.

Operacional: são apurados os custos e as despesas necessárias à manutenção da atividade produtiva, que serão comparados com as receitas para apuração de resultados e os estabelecimentos dos índices desejáveis de rentabilidade e de lucratividade.

2.2.3 Centros de Custeamento

De começo, as empresas podem dividir a apuração de seus custos em três centros de custeamento básico:

Administração - Custos gerais de manutenção da burocracia empresarial que se estende pelas seções ou departamentos de tesouraria, contabilidade, auditoria, assessoria jurídica e econômica, assistência social e recursos humanos, entre outros. Também podem ser introduzidos aos custos administrativos as despesas e as receitas financeiras e alguns outros resultados eventuais. Gastos financeiros com financiamentos de bens de produção também podem ser incorporada diretamente ao custo dos bens produzidos para comercialização, e aos custos administrativos os custos fixos da depreciação dos bens moveis e imóveis, utilizados no setor administrativo e os gastos com aluguéis ou arrendamento mercantil de imóveis, moveis e equipamentos. Também serão incorporados custos variáveis (luz, gás, telefone, água, limpeza, conservação de bens e instalações, material de escritório entre outros gastos pertinentes).

Vendas - Custos com a equipe de vendedores e representações comerciais, gastos com estocagem, com distribuição, despesas com propagandas e publicidade e custos administrativos de apoio ao departamento de vendas. Custos fixos relativos a depreciação de bens e imóveis utilizados no setor e os gastos com aluguel ou arrendamento mercantil de imóveis moveis e equipamentos, custos variáveis incorporados por rateio (luz, telefone, água, conservação de bens e instalações, material de escritório entre outros gastos pertinentes).

Produção - Custos de matérias primas, insumos, peças e componentes utilizados na produção, custos de estocagem dos mesmos, custos dos produtos semiacabados ou em elaboração. Custos fixos que dizem respeito a depreciação de bens utilizados no setor, gastos com aluguéis ou arrendamento mercantil de imóveis, móveis e equipamentos, custos variáveis por rateio (luz, gás, telefone, água, limpeza, conservação de bens e instalações, material de escritório entre outros gastos pertinentes).

Algumas indústrias utilizam o Custo Padrão, e este pode ser estabelecido por unidade produzida, por milhas voadas ou por quilômetros rodados, e assim nos demais ramos de atividade.

2.2.4 Métodos para um custeamento

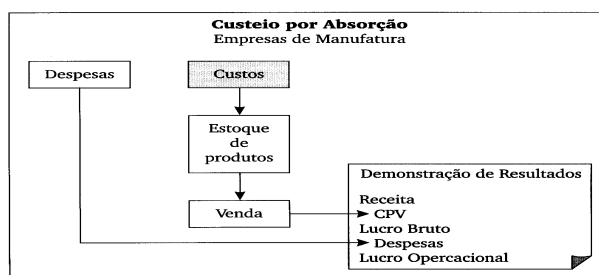
De acordo com Martins (2003), método de custeamento se baseia na decisão de como deve ser feito o custeio dos produtos a ser adotada pela empresa. Enquanto o método de acumulação dos custos está atado ao ciclo operacional e ao produtivo, o método de custeio depende muito da visão da empresa em relação ao método que será o melhor para o custeamento de seu produto. Custeio significa apropriação de custos. Assim, existe Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, RKW.

Considerando-se o alvo do trabalho e a verificação empírica, aborda-se apenas o custeio por absorção e o custeio variável.

Custeio por absorção, seu surgimento se dá por volta de 1920, devido à necessidade derivada da aplicação dos princípios contábeis. Ele apropria aos custos diretos e indiretos dos produtos, e as despesas administrativas de venda e financeira, é reconhecida pela legislação fiscal e aceita por quase todo mundo. Definem o custeio por absorção como “o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação-matéria, mão de obra e custos direto, fixo e variável, como parte dos custos de uma unidade concluída do produto”. (GARRISON & NOREEN, 2001)

Não é um princípio contábil, mas um procedimento decorrente dele, surgido com a própria contabilidade de custos e é adotada pela contabilidade financeira, portanto válida para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultado, como, também na maioria dos países para o balanço e lucro fiscal. (MARTINS, 2003).

Quadro 1 - O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceito.



Fonte MARTINS (2003)

Não é um princípio contábil, mas um procedimento decorrente dele, surgido com a própria contabilidade de custos e é adotada pela contabilidade financeira, portanto válida para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultado, como, também na maioria dos países para o balanço e lucro fiscal. (MARTINS, 2003).

2.2.5 Vantagens x desvantagens

Padoveze (2000) considera como uma vantagem o custeamento por absorção, devido estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias e outra vantagem citada pelo autor é que pode ser menos custoso de implantar, pois ele não requer a separação dos custos de manufaturas nos componentes fixos e variáveis. As principais vantagens estão no fato de os resultados pelo custeio por absorção serem aceitos

para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo para obtenção de soluções de longo prazo.

Como desvantagem o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisões (LEONE, 1997),

2.2.6 Custeio variável

Devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do custo variável e da margem de contribuição nasceu uma forma alternativa para custeamento (MARTINS, 2007).

Embora os estudos do custeio variável/direto tenham sido iniciados entre 1905 e 1935, o primeiro artigo relevante que divulgou de forma sistemática o custeio variável e suas vantagens foi o de Jonathan N. Harris, intitulado. “*what did we earn last month?*” (O que lucrarmos o mês passado?), publicado no N.A.C.A. Bulletin, de janeiro de 1936. Mas somente a partir dos anos 50 é que o custeio variável/direto começou a receber atenção por parte dos pesquisadores e empresas como instrumento útil e relevante para tomada de decisões (VARTANIAN, 2000).

O sistema de custeio variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerados apenas os custos variáveis dos produtos vendidos; os custos fixos ficam separados e considerados como despesas do período, (diretamente para resultados); dessa forma, possibilitam a apuração margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores de receita líquida do período da análise. No custeio variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado. (IBRACON, 1995).

2.2.7 Custeio ABC

O custeio ABC (*Activity-Based Costing*) também chamado de custeio de atividade, é uma metodologia de custear que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. As atividades que eram utilizadas como direcionadoras de custos fossem classificadas por níveis de hierarquia e identificaram quatro níveis de atividades industriais manufatureiras. (COOPER & KAPLAN, 1992),

Os mesmos autores propuseram a seguinte classificação:

- Atividades de nível unitário, que são desempenhadas toda vez que uma unidade é produzida, por exemplo: custos dos materiais, mão-de-obra direta e energia;
- Atividades de lote, que são desempenhadas toda vez que um lote produzido, por exemplo: preparação de máquina, ordens de compra, movimentação de materiais;
- Atividades de sustentação dos produtos, que são desempenhadas para dar suporte à produção, por exemplo: especificação do produto, engenharia de processo;
- Atividades de sustentação do parque fabril, que são desempenhadas para dar suporte à produção dos produtos, por exemplo: administração da fábrica.

2.2.8 Custeio ABC x Sistema Tradicional

Para Cooper & Kaplan (1992), ambos os Sistemas se diferem por duas razões:

- A primeira é a alocação dos custos indiretos é realizada para as atividades em vez de para os centros de custos.
- A segunda é a alocação é estruturalmente diversa pela hierarquização relativa a atividades.

2.2.9 Benefícios, restrições e margens de contribuições.

Deve-se ter uma visão horizontal dos processos e que reconhece que um processo é formado por conjuntos de atividades encadeadas e exercidas através de vários departamentos e esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados através da melhoria de desempenho na execução das atividades (DATAR & GUPTA, 1994).

Segundo os mesmos autores, há três tipos de erros (restrições) na apuração de custos dos produtos:

- O primeiro erro, é de agregação. Ocorre quando os custos são agrupados em atividades heterogêneas com o objetivo de se utilizar uma única taxa de rateio (direcionador de custos), por exemplo: quando se utiliza um único custo por hora de preparação de máquina. Estará se incorrendo nesse tipo de erro quando diferentes processos de produção exigir diferentes custos por hora de preparação de máquina.
- O erro de especificação, é o segundo erro, acontece quando o método utilizado para identificar os custos dos produtos não reflete a demanda requerida nos recursos pelos produtos. Os sistemas de custos costumam utilizar direcionadores de custos baseados em volume de produção, tais como horas de mão-de-obra direta ou horas/máquina; esse erro irá ocorrer quando um produto exigir recursos que não variem proporcionalmente ao volume produzido, como na preparação de máquina.
- O terceiro e último erro, é o de medição, ocorre quando os custos das atividades apresentam erros de alocação no primeiro estágio. Por exemplo; a empresa estima o tempo gasto nas atividades por meio de entrevistas e questionário, e essas estimativas estão sujeitas ao erro de medição, em função do elemento de subjetividade.

A margem de contribuição é o valor, ou percentual, que sobra das vendas, menos o custo direto variável e as despesas variáveis. A margem de contribuição representa a quantidade uma empresa tem para pagar as despesas fixas e gerar o lucro líquido. Segundo IBRACON (1995), podemos definir o conceito de “Margem de Contribuição” através da seguinte equação básica:

$$\textit{Fórmula da margem de Contribuição} = \textit{Vendas líquidas} - \textit{Custos variáveis}$$

Margem de Contribuição é margem bruta obtida pela venda de um produto que excede seus custos variáveis unitários. Em outras palavras, a margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessários para produzir e vender o produto (PADOZESE, 1997).

2.2.10 Ponto de equilíbrio

Também chamado de ponto de paridade (*break-even point*), nada mais é do que o valor que a empresa precisa vender para cobrir os custos das mercadorias vendidas, as despesas variáveis e as despesas fixas, neste ponto a empresa não tem lucro e nem prejuízo. É, portanto, a relação entre o volume de vendas e a lucratividade, determinando o nível de vendas necessário para cobrir os custos operacionais. Ou ainda, é o ponto em que a empresa se equilibra. (MARTINS, 2003)

O ponto de equilíbrio contábil, que tradicionalmente é representado pela fórmula:

$$PE=CF / MC \Leftrightarrow MC=P- CV \text{ ou } PE=CF/(P - C)$$

Onde:

PE → Ponto de Equilíbrio

CF → Custo Fixo

MC → Margem de Contribuição

P → Preço Unitário de Vendas

2.2.11 Margem de segurança, lucros e tributos

De acordo com Bornia (2002), essa margem consiste no excedente das vendas da empresa sobre as vendas no ponto de equilíbrio. Consequentemente, representa o quanto às vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa.

Em termos operacionais, quanto maior for à margem de segurança maior serão as possibilidades de negociação de preços envolvendo as relações custo, volume e lucro, principalmente de um mercado competitivo. Quanto mais baixa for à margem de segurança, maior será o risco econômico, visto que a empresa funcionará muito próxima do ponto de equilíbrio, podendo a qualquer momento entrar na zona de prejuízos. (SANTOS, 1994).

Uma das finalidades da contabilidade de custos é fornecer o preço de vendas, para fazer sua formação é necessário o conhecimento dos custos do produto, além dos custos, é preciso saber a demanda, preços do concorrente, dos produtos substitutos, o marketing da empresa e também do tipo de mercado que a empresa atua. Acentua a importância, quando considera na formação do preço de venda dos produtos e serviços nas empresas constitui-se numa estratégia competitiva de grande relevância para as organizações. A ciência Econômica determina que a formação de preços dos bens e serviços ocorre a partir das leis da oferta e da procura. (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006).

Ainda seguindo o que diz os mesmos autores, percebe-se que palavra preço para muitos é complicada, na hora de estipular o melhor preço ou o preço correto. Muitas dúvidas ou incertezas ou mesmo a falta reconhecimento faz com que as empresas acabem utilizando um preço injusto. A determinação de preço de venda é fundamental, pois se ela praticar um preço muito alto impedirá a venda, se o preço for muito baixo não conseguirá cobrir os custos e despesas.

Embora a fixação dos preços de venda dos produtos de fabricação da empresa seja uma tarefa bastante complexa, que leva em consideração vários fatores tais como as características da demanda do produto, a existência ou não de concorrentes, haver ou não acordo entre os produtores, onde o custo de fabricação dos produtos é uma variável que

desempenha um papel importante principalmente pelo fato de que, a empresa não pode vender por um preço abaixo do custo (NEVES, VICECONTIL, 1995).

Para o preço de venda ser ideal, ele tem que cobrir os custos do produto ou serviço e ainda proporcionando o retorno desejado pela empresa sendo assim as decisões de preço são partes importantes do processo gerencial das empresas, onde a natureza dos produtos e serviços, a situação do mercado e objetivos das organizações são fatores no processo de formação de preço de venda. Desta forma, quando os preços de vendas utilizam o custo como base de sua formação, o objeto passa a ser a definição de um markup (SANTOS 1994).

2.2.12 Preço de venda com base no mark-up

Nada mais é que um índice aplicado sobre os custos de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Nesta fórmula de calcular preços de dentro para fora-, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados: custeio por absorção, custeio variável etc. sobre esse recurso agrega-se uma margem, denominada markup, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores (MARTINS, 2007).

Dubois, Kulpa e Souza (2006), dizem que quando o critério de custeio é variável, então o markup tem que ser acrescido de um percentual estimado para cobrir os custos fixos de produção, não incluídos no custo do produto. O markup é um método mais simples para a determinação dos preços dos produtos fabricados pela empresa. Ele consiste em adicionar certa margem de lucro aos custos do produto fabricado ou aos serviços prestados. Assim:

$$\textit{Markup} = \% \textit{ desejado} \times \textit{Ca}$$

Onde:

Ca = Custo unitário.

Os tributos a considerar são incidentes direta e proporcionalmente sobre a receita, como ICMS, PIS, Confins, ISS etc.

2.2.13 Tributos

Nossa estrutura tributária é extremamente complexa por isso, é de fundamental importância que a conheçamos, pois vários impostos são correlacionados diretamente aos preços que vem ser praticado. É muito comum a dúvida sobre quais são efetivamente os impostos que incidem nos preços, os tributos incidem sobre os faturamentos ou os lucros, os encargos sociais sobre a folha de pagamento (SANTOS 1994).

2.2.14 Mapeamento e fluxograma no processo

Antes de qualquer coisa, o primeiro passo é para planejar e controlar um processo produtivo é saber como descrever ou visualizar este processo. De acordo com Jonhansson (1995), um processo é um conjunto de atividades ligadas que tomam uma entrada transformando-a para criar um resultado. Já o fluxograma é também conhecido por gráfico de rotina, justamente porque ele demonstra como desempenha todas as etapas de um serviço ou as rotinas de um trabalho.

Rocha (1977) diz que não existe ainda uma padronização de convenções na ciência da Organização e Administração aprovada por Congresso Internacional. Entretanto, são empregados certos símbolos quase universalmente e que são aceitos pelas principais instituições como forma de comunicação técnica, possibilitando que os gráficos sejam facilmente entendidos.

São eles:

- Operação (círculo) - alguma coisa esta sendo feita no momento.
Ex: preencher formulário.
- Inspeção (quadrado) - observação para verificar qualidade e ou precisão.
Ex: verificar o peso do saco.
- Transporte (seta) - há um movimento de um lugar para o outro.
Ex: levar o saco de fio para o estoque.
- Ⓓ Atraso (letra D) - espera ou atraso, antes de iniciar o próximo passo de um processo, algo indesejável.
Ex: fatura aguardando ordem de pagamento para liquidar a duplicata.
- ▼ Armazenagem (triângulo) - há armazenagem de produtos acabados ou estoques em/para processo.
Ex: o estoque em si.

Outro fator que vale citar é a tecnologia da computação, que em menos de duas décadas revolucionou os negócios no mundo. Todas as companhias, grandes ou pequenas, agora dependem de equipamentos para o processamento de informações para automatizar ou auxiliar virtualmente todos os aspectos do comércio (NORTON, 1998).

3 CONCLUSÃO

Pode-se concluir deste trabalho que uma empresa, pequena, média ou grande, tem que ter na contabilidade de custo sua maior preocupação, pois, ela é a base para tomada de decisão.

Os métodos de custeio aplicado (absorção, variável e ABC), cada um trazem um tipo de informação diferente, e que não existe melhor método de custeio, pois cada um satisfaz necessidades empresariais diferentes e importantes.

O objetivo foi analisar a aplicação dos conceitos de contabilidade de custos variável para assim chegar ao preço final e se a empresa esta com o preço de mercado adequado com relação aos seus custos.

4 REFERÊNCIAS

- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. **Activity-Based Systems: measuring the costs of resource usage**. Accounting Horizontes. 1992.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos modelos e instrumentos, Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.
- DUTRA, R. G. **Custo Abordagem Prática**. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 1995.
- GARRISON, R.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001[on line, <http://www.gea.org.br/scf/anapaula.pdf>: acessado no dia 05/10/09 às 20:00h].
- IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Curso Sobre Contabilidade de Custos. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995.
- JONHANSSON, H. J.; MCHUGH, P.; PENDLEBURY, A. J. WHELLER III A. W. **Processos de Negócios: como criar sinergia entre a estratégia de mercado e a excelência operacional**. São Paulo: Editora Afiliada, 1995.
- LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**, São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. **Custos análise e Gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- NEVES, S.; VICECONTINI, P. E. V. **Curso moderno de contabilidade**. Editora Lisa S.A., 1995.
- NORTON, P. **Introdução à informática**. São Paulo: Editora MacronBook, 1999.
- OLIVEIRA, A. G. **Uma contribuição ao estado da contabilidade como sistema de informações ao processo de gestão das micros e pequenas empresas; uma pesquisa no Estado do Paraná, Tese de doutorado**. [on line, <http://www.ufsc.br>; capturado 15/09/09 às 8:30h].
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**, São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- ROCHA, L. O. . **Organização e Métodos: uma abordagem prática**. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- SANTOS, J. J. **Formação de Preço de Preço e do Lucro: custos marginais para formação de preços referenciais**. São Paulo: Editora Atlas, 1994.
- SEBRAE - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Cartilha do empreendedor; edição: Governo federal, 2001.
- VARTANIAN, G. H. **O Método de Custeio Pleno: Uma análise conceitual e empírica**, 2000. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. [on line, <http://www.gea.org.br/scf/anapaula.pdf>: acessado no dia 05/10/09 às 20:00].

