

## **SISTEMA DE CUSTOS PARA PEQUENAS EMPRESAS INDUSTRIAIS**

João Vicente de Moraes

Este trabalho define um sistema de custos para pequenas empresas industriais, o qual permite identificar o custo, resultado e margem de contribuição por produto e o ponto de equilíbrio. O sistema não exige grandes investimentos para sua implantação em termos de pessoal e equipamentos e é de fácil operacionalização, fornecendo resultados a curto prazo. Os significativos resultados obtidos a curto prazo com a aplicação do sistema deveram-se à utilização do método do custo padrão e o princípio do custeio variável, que levaram a aplicação da margem de contribuição na formação do preço de venda. A formação do preço de venda com base na margem de contribuição, poderá ser decisivo para a empresa, na conquista de clientes.

Palavras-chave: Cálculo do custo, margem de contribuição e resultado por produto e total.

### **1. OBJETIVOS**

O objetivo geral deste trabalho é propor um sistema de custos aplicável a pequenas empresas industriais.

São objetivos específicos deste trabalho:

- 1) Determinar que informações de custos são importantes para a gestão de pequenas empresas industriais.
- 2) Criar um sistema que integre as informações julgadas relevantes.

#### **1.1 JUSTIFICATIVA DO TEMA**

Embora as micros e pequenas empresas tenham significativa importância na economia mundial, praticamente inexistente apoio técnico gerencial, no Brasil conta apenas com apoio do SEBRAE e SENAI, que é o que mais este tipo de empresa precisa para cumprir com eficiência o papel tão importante que tem principalmente na área social. Este trabalho se justifica pelo fato de disponibilizar para as pequenas empresas industriais, um modelo de sistema de custos.

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

Para Demori (1991:36), “a formação e o desenvolvimento destas empresas proporcionam oportunidades para a dinamização da economia, descentralizando o capital, criando novos empregos e regionalizando a produção industrial”.

Segundo o SEBRAE, 50% das micros e pequenas empresas morrem no primeiro ano de vida. O grande desafio a ser vencido pelas pessoas que procuram abrir uma pequena empresa é inabilidade administrativa, muitas vezes, o empresário preocupa-se mais com o trabalho braçal e deixa de lado a administração da empresa. Para Cavalcanti; Farah e Mello (1981:14), “é de vital importância oferecer conhecimentos gerenciais para o pequeno e médio empresário, sobretudo, quando se considera que, nestas organizações, muitas vezes, o fator trabalho se encontra confundido com a direção dos negócios”. Diz Cunha (2002:28) “que o gargalo da produtividade brasileira está nas pequenas, justamente onde cresce o emprego”. As pequenas empresas têm menos capital humano, menos tecnologia e gerência amadora. Para Alirão (2001:33):

Em uma pequena empresa quase sempre os problemas recaem sobre os sócios ou proprietários, e a eles cabe buscar soluções para problemas de diversas áreas da empresa, tais como: pessoal, materiais, manutenção, finanças, propaganda. Isso acontece pelo fato de em uma pequena empresa não haver departamentos distintos para cada área de atuação, e isso por si só já é um problema, pois o sócio ou proprietário não é especialista em todas estas áreas, e acaba buscando as soluções à sua maneira que nem sempre são as mais adequadas; isso porque para uma pequena empresa é inviável, e, às vezes, até impossível ter departamentos específicos para cada uma destas áreas.

Um dos maiores problemas enfrentado pela economia mundial é a escassez de trabalho, ou seja, desemprego. Sabe-se que as micros e pequenas empresas são responsáveis pelo emprego de grande parte da população mundial. Segundo Cunha (2002:23):

De 1995 a 2000 as empresas formais no Brasil com mais de 100 funcionários criaram apenas 88.100 empregos. No mesmo período, as empresas de até 100 funcionários, consideradas pequenas, criaram 1,9 milhão de empregos. Traduzindo em percentuais, o crescimento do emprego nas pequenas empresas foi de 19,2%. Nas médias e grandes, 0,6%. Nesse ritmo, estas precisariam de pelos menos 100 anos para criar o mesmo número de empregos gerados nos últimos cinco pelas pequenas.

Contudo, há necessidade de criar mecanismos capazes de facilitar a vida das pequenas empresas tão importantes para o país, acreditando que isto é um papel das Universidades através de seus pesquisadores. Escolhe-se este tema por entender que tem relevância contemporânea, e certamente vai trazer contribuições para as empresas e estudantes da área.

## 2 SISTEMA PROPOSTO

### 2.1 CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS EM UM SISTEMA DE CUSTOS PARA PEQUENAS EMPRESAS INDUSTRIAIS

O sistema deve ser de fácil operação exigindo poucos recursos em termos de pessoal e tecnologia. Mas, não por isso, deixe de gerar as informações necessárias, como: cálculo do custo por produto, formação do preço de venda, margem de contribuição por produto, ponto de equilíbrio em reais e produtividade. Para Demori (1991:42), “as pequenas indústrias possuem normalmente estruturas administrativas pequenas, além de um pequeno volume de produção, necessitando de um sistema de informações enxuto e de fácil compreensão”. Para Prieto (1993:21), o pequeno empresário tem que saber o quanto custa hoje o seu produto. Agilidade necessária para orçar preços de venda, elaborar lista de ofertas, enfrentar uma concorrência. O sistema deve acompanhar esse ritmo para melhor informar, com números atuais, todas as alterações havidas no processo de custeio.

#### 2.1.1 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

Analisando os princípios pode-se constatar que o princípio do custeio variável é o que melhor se adapta as micro e pequenas empresas, por ser aquele que gera informações gerenciais para planejamento, controle e tomada decisões a curto prazo, com custo baixo e de simples operacionalização.

A utilização do **princípio do custeio por absorção integral** torna-se obrigatória nas empresas para apuração do resultado em termos globais e segundo para efeito de avaliação dos estoques devido exigência fiscal, embora a avaliação dos estoques possa ser realizada através de critérios fiscais. A rigor, o **princípio do custeio por absorção integral** deve ser utilizado para apuração do resultado financeiro e avaliação de rentabilidade.

Para que as micros e pequenas empresas tenham os dois aspectos (fiscal e gerencial) atendidos, com pouco dispêndio de recursos, recomenda-se a utilização dos princípios do custeio variável e o princípio do custeio por absorção integral.

O princípio do custeio por absorção ideal torna-se oneroso para micro e pequenas empresas devido ao fato de ter que haver um acompanhamento rigoroso do processo produtivo, para que se possa identificar os desperdícios. No mundo globalizado em que se vive, é inquestionável a necessidade de reduzir desperdícios a longo prazo. Portanto, mesmo as micros e pequenas empresas, terão que adaptar-se a essa realidade, sob pena de ficarem fora do mercado.

No entanto, as MPEs não têm capacidade financeira nem gerencial de implementar o custeio ideal. Assim, não se pode pretender que o sistema de custos já tenha um grande detalhamento no que se refere às informações obtidas. A redução dos desperdícios deve se iniciar sem o apoio explícito do sistema. Caso seja verificada necessidade de um sistema mais detalhado, isso deve ser feito em uma segunda etapa.

Logo, conclui-se que os princípios que melhor atendem as necessidades das pequenas empresas industriais são o custeio variável, para fins de formação do preço de venda, cálculo da margem de contribuição e ponto de equilíbrio, e o custeio integral, para fins de avaliação de estoques e apuração do resultado.

### 2.1.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Entre os métodos de custeios, o que mais se ajusta a realidade das micros e pequenas empresas é o **RKW** (método dos centros de custos ou método das seções homogêneas). Para Bornia (2002:100), “esse método trabalha apenas os custos de transformação, não sendo apropriado para os custos de matéria-prima”. No caso da micro e pequena empresa que normalmente tem um centro de custos que, na maioria das vezes, se confunde com um departamento de produção, a aplicação deste método é totalmente viável com relação aos custos de transformação. A opção pelo método dos centros de custos se deve a simplicidade operacional e adequação ao princípio do custeio por absorção integral. Já os custos com o consumo de matéria-prima e gastos com mão-de-obra direta deverá ser adotado o **método do custo padrão**, pelo fato de fornecer informações entre o consumo ou gasto realizado e o estimado.

O método do Custeio Baseado em atividade (ABC), não será tratado neste tópico por não ser favorável às micros e pequenas empresas em termos de custos e simplicidade para sua operacionalização. A relação custo benefício pode ser desfavorável. O método da UEP é

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

propício a pequenas empresas, como mostra Bernardes (1999:47), mas pela exigência de grande esforço na sua implantação, optou-se por não usá-lo.

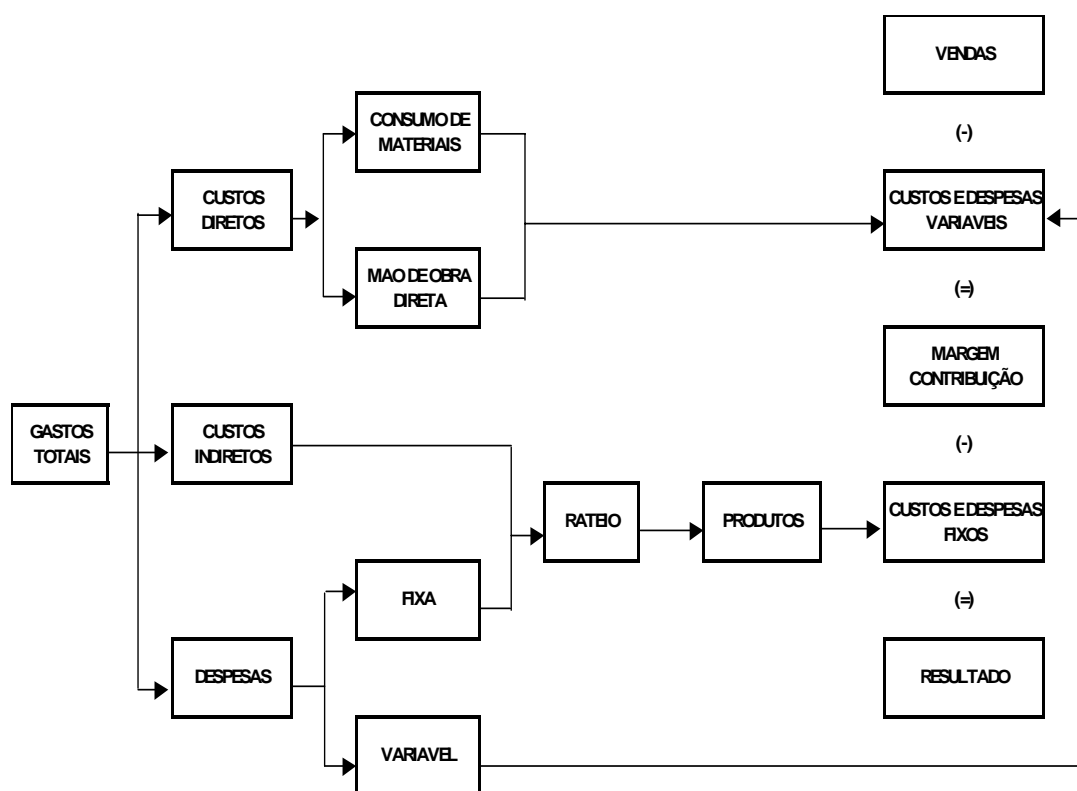
Portanto, propõe-se o **método dos centros de custos** para alocação dos custos indiretos e as despesas fixas; **método do custo padrão** para acompanhamento de consumo dos materiais e gasto com mão-de-obra direta; **princípio do custeio variável** para fins de formação do preço de venda, cálculo da margem de contribuição e ponto de equilíbrio e o **princípio do custeio por absorção integral** para fins de avaliação de estoques e apuração do resultado.

## 2.2 MODELOS CONCEITUAIS

### 2.2.1 MODELO CONCEITUAL PARA FINS GERENCIAL

Modelo significa a representação simplificada da realidade. Serão propostos 2 modelos: gerencial e fiscal. O modelo apresentado na figura 4 objetiva apurar resultados para fins gerenciais. Não está atrelado a princípios contábeis e nem a legislação fiscal.

Figura 4: modelo conceitual para fins gerencial



Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

O modelo, em um primeiro momento, considera os gastos totais, como sendo os custos diretos (consumo de materiais e mão-de-obra direta), custos indiretos e despesas (fixas e variáveis), num segundo momento, atribui à produção os custos diretos (variáveis), e em seguida tomam-se as vendas e desconta dos custos e despesas variáveis e chega-se a margem de contribuição, num terceiro momento, toma-se os custos indiretos e despesas fixas e aloca aos produtos com base no consumo de materiais e mão-de-obra direta com objetivo de formação do preço de venda, num quarto momento, leva os custos indiretos e as despesas fixas para o resultado.

### 2.2.2 MODELO CONCEITUAL PARA FINS FISCAIS

Este modelo está atrelado a ditames fiscais. Os produtos são avaliados de acordo o que determina o princípio do custeio por absorção integral, ou seja, o produto recebe somente os custos de produção, as despesas são levadas diretamente para o resultado. Neste modelo, deve haver obediência às regras estabelecidas pelo governo. O modelo encontra-se descrito na figura 5

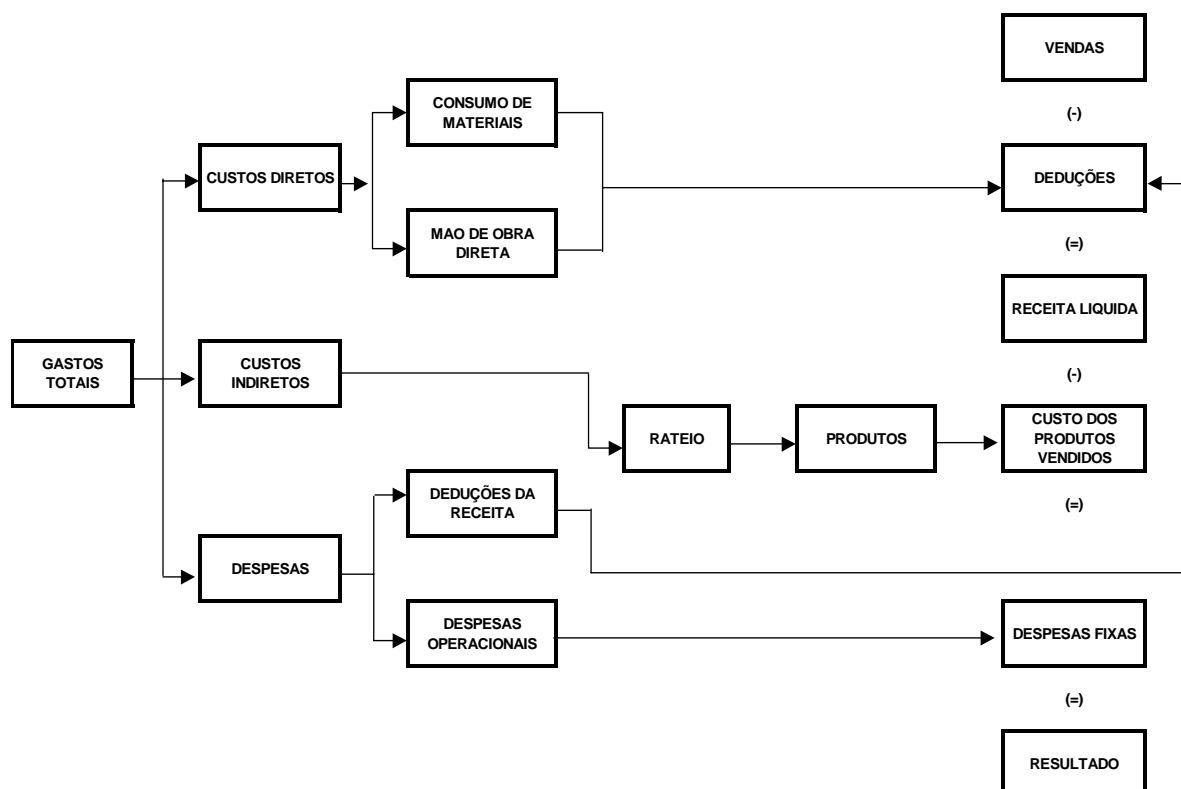


Figura 5: modelo conceitual para fins fiscais .

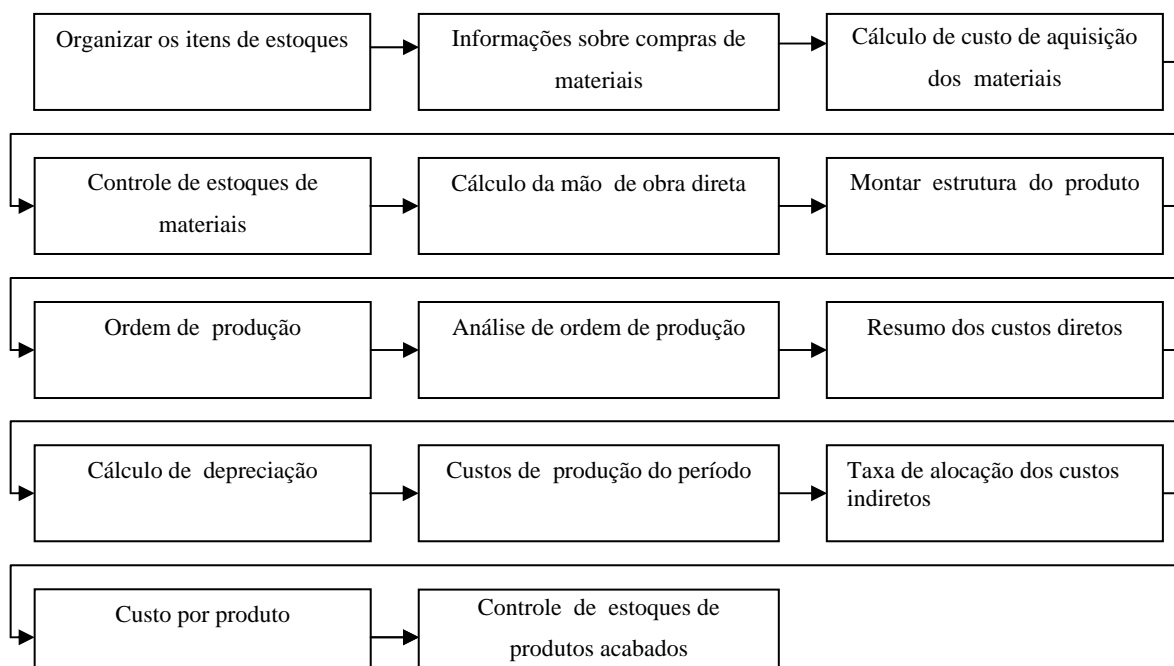
### **2.3 ETAPAS A SEREM SEGUIDAS**

O método consiste na apuração do custo de produção para fins fiscais e apuração dos gastos para fins gerenciais. Devem ser observadas as etapas seguintes:

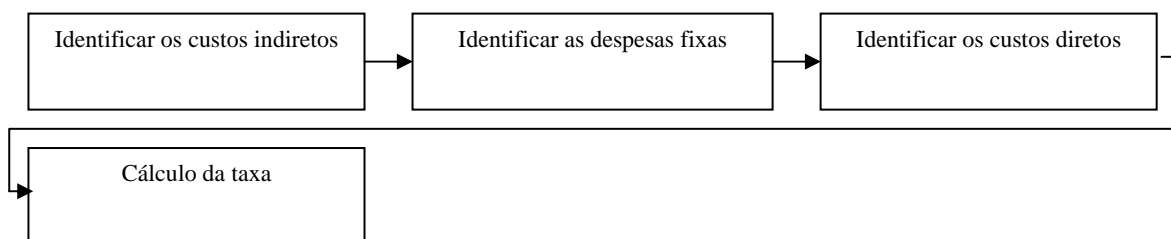
- Etapa 1 - apurar o custo de produção com base no princípio do custeio por absorção integral;
- Etapa 2 - cálculo da pré-determinação da taxa de distribuição dos custos indiretos de fabricação e despesas operacionais fixas;
- Etapa 3 - cálculo de custo, resultado e margem de contribuição por produto;
- Etapa 4 - montar demonstrativo de resultado do exercício, para fins fiscais e gerenciais.
- A figura 6 apresenta a seqüência lógica das etapas propostas e os passos a serem seguidos.

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

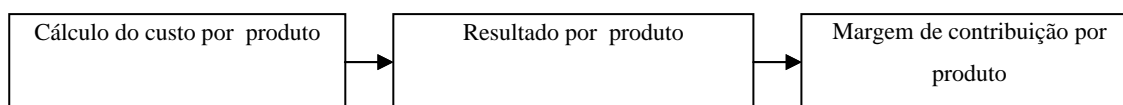
Etapa 1 apurar o custo de produção com base no princípio do custeio por absorção integral .



Etapa 2 cálculo da pré-determinação da taxa de distribuição dos custos indiretos de fabricação e despesas operacionais fixas.



Etapa 3 cálculo de custo, resultado e margem de contribuição por produto.





Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

Etapa 4 montar demonstrativo de resultado do exercício, para fins fiscais e gerenciais.

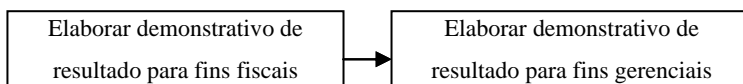


Figura 6: Sistema proposto

A seguir as etapas propostas serão detalhadas:

### 1.3.1 ETAPA 1 APURAR O CUSTO DE PRODUÇÃO

O custo de produção será determinado com base no que determina o princípio do custeio por absorção integral. O custo apurado nesta etapa será utilizado para avaliação dos estoques e apuração de resultado para fins fiscais. Para apurar o custo de produção deve-se seguir os passos descritos na figura 7.

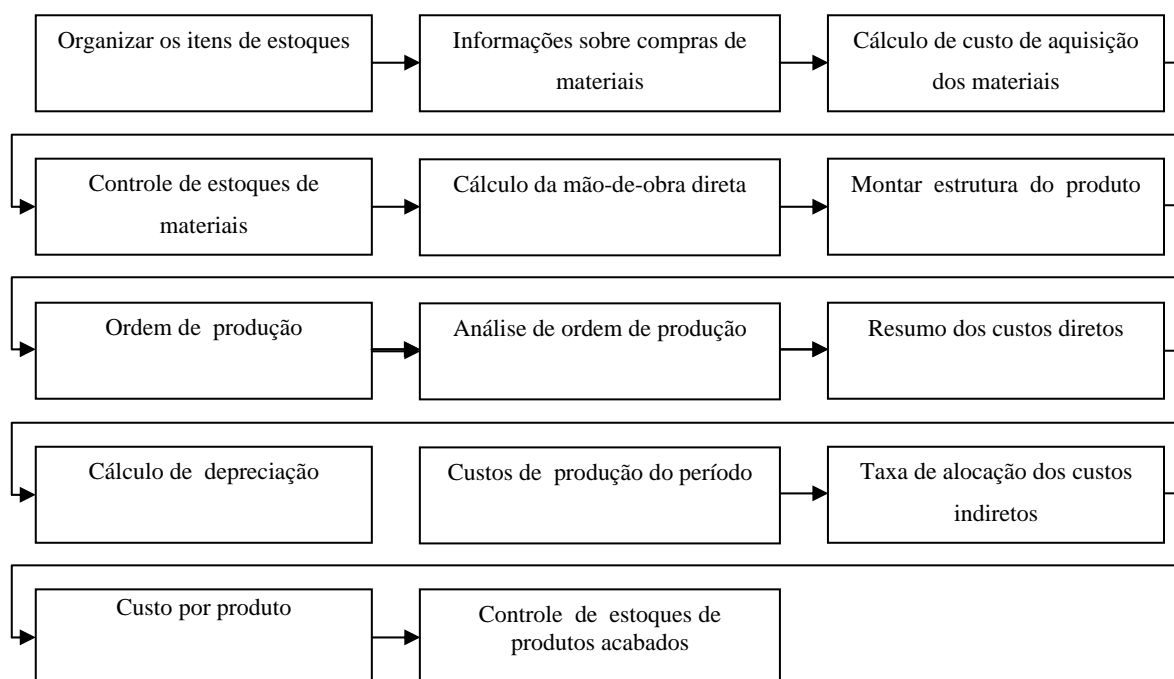


Figura 7: Apurar o custo de produção

Nesta etapa, 15 passos devem ser seguidos:

**a) Organizar os itens de estoques**

A organização dos itens de estoques em grupos, subgrupos e itens é pré-requisito básico para montagem da estrutura de cada produto que fornecerá o consumo de materiais e os valores para os produtos acabados ou em elaboração. Os códigos que serão formados deverão ser utilizados na montagem da estrutura do produto e no controle de estoques.

Exemplificando:

01 - Matéria prima (grupo)

01– Chapas (subgrupo)

01.01.0001 – Chapa quente 11mm (item) 01.01.0001 será o código que comandará o item em todos os controles, estoques, estrutura, pedido de compras, consumo. No caso do produto acabado o grupo 16, Subgrupo 01, linha 01 então código do item será 16.01.01.0001. Os dígitos de comando dos itens serão determinados de acordo com o volume de itens no estoque no caso de 0001 pode-se controlar até 1.000 itens. A estrutura determinada para o produto acabado foi de 4 níveis.

Tendo em vista que os estoques nas indústrias exigem um volume representativo de recursos, devem merecer por parte da administração uma atenção especial, em termos de **planejamento**, que envolve estimativas de quanto comprar, quando comprar e de quem comprar, **controle**, envolve determinar critérios de avaliação, acompanhamento da movimentação das entradas e saídas, identificar itens com pouco giro, itens que pode parar uma máquina caso falte.

A avaliação de estoques para efeito fiscal será o custo médio. Para efeito gerencial, ou seja, para determinação do custo de produção, preço de venda, margem de contribuição será pelo custo de reposição corrente. A utilização custo de reposição na precificação dos produtos se deve a preocupação na reposição dos estoques.

**b) Informações sobre as compras de materiais utilizados na produção.**

As notas fiscais de compras devem seguir o seguinte fluxo: conferir a nota fiscal com o pedido; lançar no controle de estoques, contas a pagar, livros fiscais, contabilidade e por último, arquivar. No caso de sistema integrado basta lançar no estoque. A necessidade de cálculo do custo de aquisição dos materiais aplicados à produção faz com que, haja separação

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

das compras de materiais das demais. Para calcular o valor das compras deve-se realizar a seguinte operação:  $(\text{Compras} + \text{frete} - (\text{IPI} + \text{ICMS}))$ , deduz-se o valor do IPI e ICMS por tratar-se de impostos recuperáveis pela indústria.

### c) Cálculo de custo de aquisição dos materiais utilizados na produção

O cálculo do custo de aquisição dos materiais deve seguir os passos descritos na figura 8. Outros, considerados na figura, representa: seguros, impostos de importação e taxas aduaneiras, pedágio.

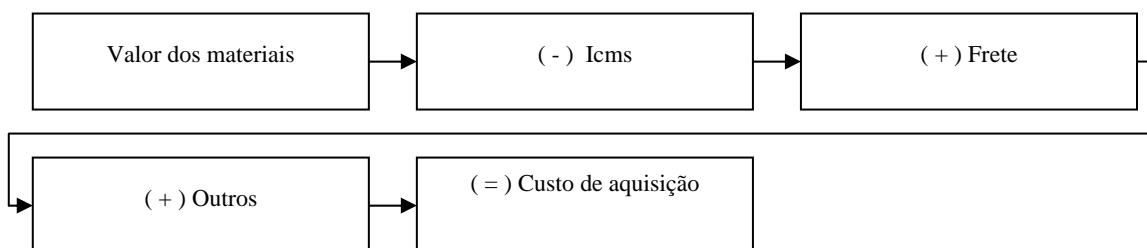


Figura 8: Custo de aquisição de materiais utilizados na produção

### d) Registrar os materiais na ficha de controle de estoques

Após o cálculo do custo de aquisição, os materiais deverão ser registrados na ficha de estoques, individualmente.

### e) Elaborar uma planilha que permita identificar a mão-de-obra direta

A tabela 1 apresenta um modelo de registro da mão-de-obra direta. A mão-de-obra direta deverá compor a estrutura do produto. O valor da mão-de-obra direta deverá incorporar todos os encargos sociais (férias, 13º salário, Inss e Fgts). O padrão de produtividade da mão-de-obra deve levar em conta a capacidade produtiva de cada funcionário, não se deve considerar como padrão o funcionário de melhor desempenho. Para não desmotivar aqueles que mesmo com o máximo de sua dedicação, não serão capazes de atingir a produtividade daquele de melhor desempenho. O controle da mão-de-obra direta permite à empresa identificar a mão-de-obra ociosa.

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

Tabela 1 Relatório de horas produtivas

Centros de custos	Funcionários	Início		Fim		Tempo prod.		OP n°	Oper Real.
		Hora	Min.	Hora	Min.	Hora	Min.		

OP: Ordem de produção.

Tempo prod.: Tempo produtivo.

Oper. Real.: Operação realizada

#### f) Planilha de cálculo do custo da folha de pagamento

A tabela 2 apresenta um modelo para cálculo do custo final dos funcionários. Remuneração é o total que o funcionário recebe, envolve salário, horas extras, adicionais de produtividade, noturno, de insalubridade, ou seja, todas as verbas salariais.

Férias corresponde a 1/12 da remuneração mensal mais 1/3, 13° salário corresponde a 1/12 sobre a remuneração mensal. A base de cálculo para encargos sociais, compreende a soma da remuneração mais férias e 13° salário. Encargos sociais é o valor obtido através da multiplicação de um determinado percentual sobre a base de cálculo para encargos sociais. O percentual dos encargos sociais é de 36,8% para empresas não optante pelo simples e de 8% (Fgts) para empresas optante pelo simples. Percentual de 36,8% é destinado da seguinte maneira: 20% Inss Parte da empresa, 3% Sat (seguro de acidente de trabalho), 5,8% contribuição para terceiros, que são: Incri 0,2%, salário educação 2,5%, Senai 1,0%, Sesi 1,5% e Sebrae 0,6% e 8% de Fgts. Não se inclui nestes percentuais os valores que são de responsabilidade dos funcionários, pelo fato de não representarem custos.

Tabela 2 Planilha de cálculo do custo da folha de pagamento

Funcionário	Remuneração	Férias	13° Salário	Base de cálculo p/enc.sociais	Enc.sociais	Total

**g) Cálculo do custo de produção a partir da estrutura do produto.**

De posse das informações dos materiais e mão-de-obra direta utilizada no processo de produção de um determinado produto, parte-se para a elaboração da estrutura de cada produto. A estrutura constitui em identificar o quanto se consome de materiais e mão-de-obra direta, quantidade estimada, para a produção de uma unidade.

**h) Ordem de produção**

No sistema proposto a ordem de produção é de fundamental importância, pois será responsável pela coleta dos dados reais. Após a montagem da estrutura do produto, e havendo pedido no departamento de vendas e este aprovado pelo departamento financeiro, pode-se colocar uma ordem de produção. A ordem de produção acompanhará a produção em todos os seus setores, onde se anotará o consumo de materiais e mão-de-obra direta. O formulário de ordem de produção deverá ter duas colunas a primeira informa a quantidade estimada (padrão) e a segunda a quantidade executada (real), ou seja, efetivamente consumida. A quantidade estimada tem como objetivo a formação do preço de venda e a comparação do estimado com o real. Havendo distorções possibilita a correção ou a investigação de imediato do que está ocorrendo. A existência da ordem de produção é para organização da produção e não para caracterizar um sistema de produção por ordem de produção. Os materiais baixados na ficha de controle de estoque através da ordem de produção devem ser aqueles considerados custos diretos, os materiais considerados na estrutura, com consumo aproximado devem ser baixados no estoque através de requisição.

**i) Relatório de análise por ordem de produção**

Tem como objetivo o controle entre o padrão e o real. A identificação de distorção não corrigida durante a produção será detectada neste procedimento. Também informa o custo dos materiais aplicados por produto. O sistema deverá emitir um relatório por ordem e acumulado por produto.

**j) Consumo de materiais e mão-de-obra direta do período**

Neste relatório deverá conter a quantidade de material e o valor gasto no período com toda a produção e mais a mão-de-obra direta.

**k) Bens sujeitos à depreciação**

Considerando que a depreciação nas indústrias independente do porte, representa um valor considerável. Deve-se identificar os bens que estão produzindo, e determinar percentual de depreciação, levando em conta a sua vida útil residual. A avaliação de preferência deve ser realizada junto ao fornecedor do bem. Este procedimento é para fins gerenciais. Para fins fiscais deve-se seguir a orientação da legislação em vigor.

**l) Custos de produção do período**

A figura 9 apresenta os procedimentos para se chegar ao custo de produção do período. São todos os custos utilizados em um determinado período, que pode ser um mês, uma semana, depende do período de apuração do resultado ou apuração do custo.

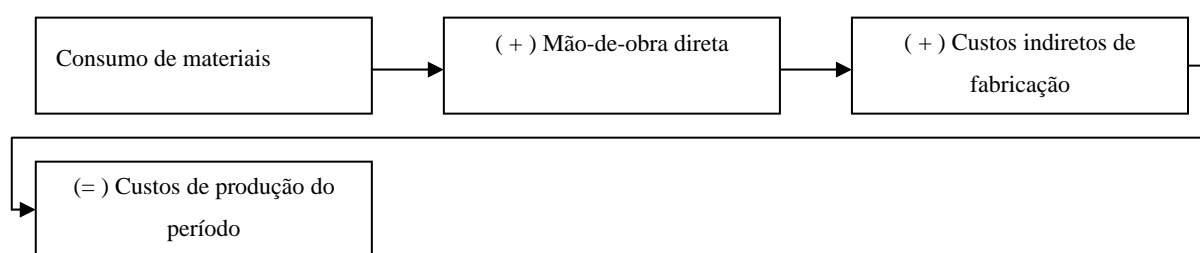


Figura 9: Custo de Produção do Período

**m) Pré-determinação da taxa de distribuição dos custos indiretos**

Aplica-se esta taxa sobre a base de rateio, recuperando desta forma os custos indiretos, ou seja, agindo desta maneira os custos indiretos serão alocados aos produtos fabricados em função da base de rateio que poderá ser os custos diretos, aquele que recebeu menos custos diretos receberá menos custos indiretos.

**n) Custo por produto pelo princípio do custeio por absorção integral**

Neste procedimento o produto receberá todos os custos de produção, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis, somente os custos de produção, que divididos pela quantidade produzida encontra-se o custo unitário. Nesta pesquisa considerou-se como base de rateio dos custos indiretos os custos diretos (consumo de materiais e mão-de-obra direta),

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

por julgar mais adequado, após análise do processo produtivo. A seqüência dos cálculos estão descritos na figura 10.

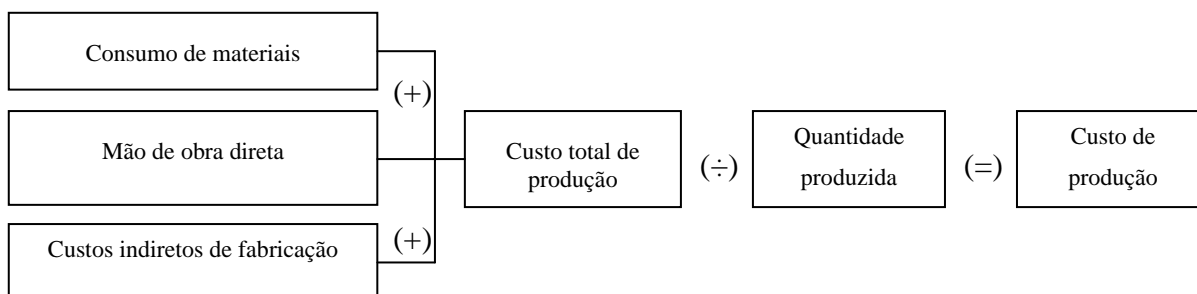


Figura 10: Custo por Produto pelo princípio do custeio por absorção Integral

**o) Registrar na ficha de controle de estoques de produtos acabados.**

O custo apurado na figura 6 deverá ser registrado nesta ficha, como entrada de produto acabado e a saída deverá ser dada pelas vendas

**2.3.2 ETAPA 2 - PRÉ-DETERMINAÇÃO DA TAXA DE DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS E DESPESAS FIXAS.**

A taxa encontrada através dos procedimentos estabelecidos na figura 11 é para fins gerenciais, pelo fato de considerar no custo do produto as despesas.

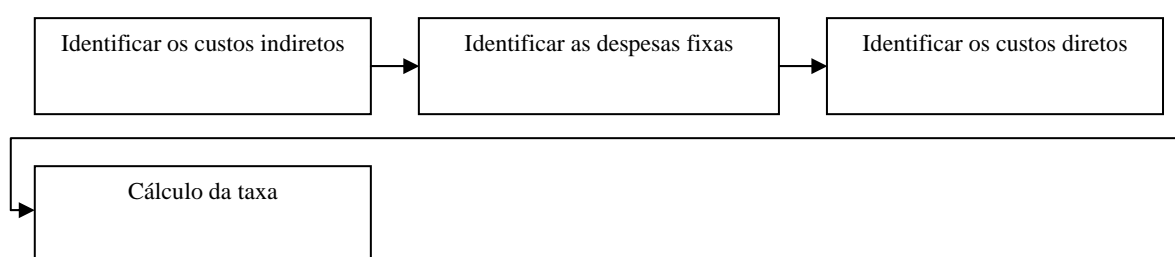


Figura 11: Pré-determinação da taxa de distribuição dos custos indiretos e despesas fixas

Nesta etapa, 5 passos devem ser seguidos:

**a) Identificar os custos indiretos**

A contabilidade financeira deve fornecer o valor dos custos indiretos.

**b) Despesas administrativas e financeiras**

As despesas administrativas e financeiras são gastos ocorridos fora da área de produção. São valores que devem ser conseguidos através da contabilidade. Para fins gerenciais serão incorporados aos produtos através de rateio, São gastos normalmente fixos, principalmente as despesas administrativas, as financeiras podem ter comportamento de despesas variáveis, isto ocorre quando as despesas financeiras são decorrentes de desconto de duplicatas para suprir capital de giro, devido a base de cálculo desses juros ser o valor da duplicata, logo, os juros existem em função do faturamento.

**c) Despesas com vendas**

São gastos ocorridos fora da área de produção. São esforços realizados para vender o produto. Normalmente, tem comportamento de gastos fixos, com exceção das comissões pagas a vendedores e frete para entregar o produto. A parte fixa para fins gerenciais será rateada aos produtos pelo adotado na tabela 35. Para fins fiscais não será levado diretamente ao resultado do exercício.

**d) Identificar os custos diretos**

Os custos diretos são resultados da baixa das ordens de produção, ou seja, das ordens de produção encerradas.

**e) Cálculo da Taxa**

A taxa deve ser um percentual que aplicado sobre a base de rateio recupere todos os custos indiretos e as despesas fixas. No cálculo da taxa, deve-se tomar o valor dos custos indiretos + as despesas fixas e multiplicar por cem e dividir pela base de rateio que neste caso é a soma da mão-de-obra direta + consumo de materiais.

**2.3.3 ETAPA 3 - CÁLCULO DO CUSTO, RESULTADO E MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO POR PRODUTO.**

Nesta etapa, 3 passos devem ser seguidos:



Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

Neste procedimento está a essência do método, ou seja, o produto final. Permite que se tome decisão como base no custo e na margem de contribuição. Ferramenta indispensável para fazer frente à concorrência.

### a) Custo por Produto

A figura 12: apresenta orientação para o cálculo do custo por produto.

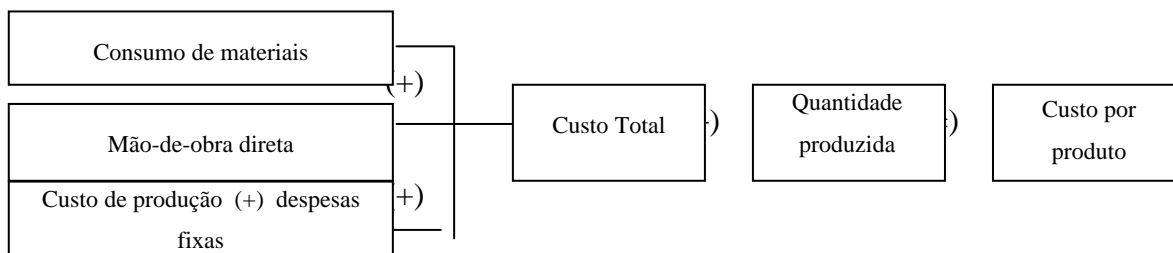


Figura 12: Custo por produto

### b) Resultado por Produto

A figura 13 apresenta o cálculo do resultado por produto. No cálculo do resultado por produto, pega-se o valor de venda que deverá ser obtido através das notas fiscais, deduz-se o valor do IPI e Devoluções de vendas, chega-se a receita líquida, deduz-se o custo (Figura 11), e as despesas variáveis, chega-se ao resultado.

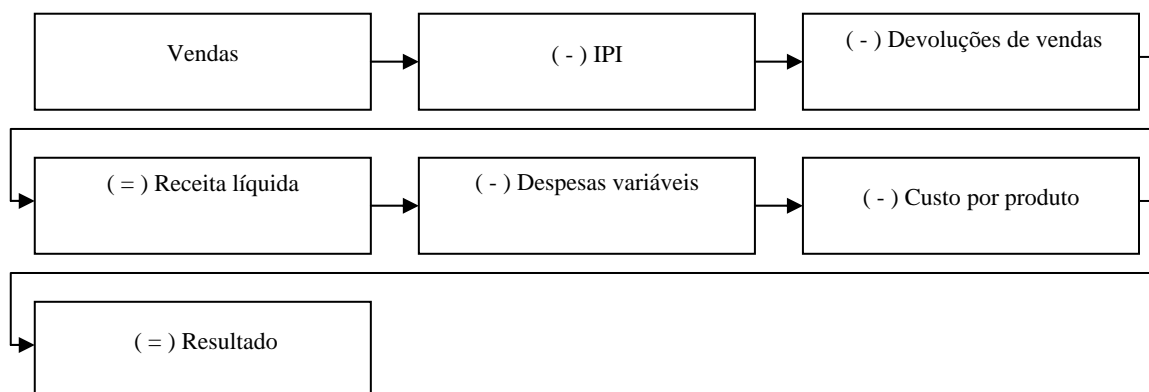


Figura 13: Resultado por produto

### c) Margem de contribuição por produto

A figura 14 apresenta os passos para o cálculo da margem de contribuição por produto.

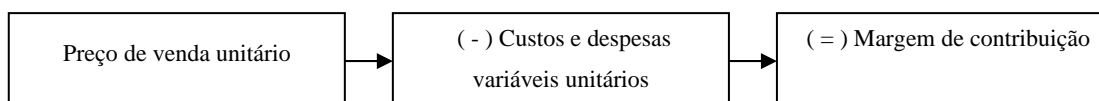


Figura 14: margem de contribuição por produto

#### 2.3.4 ETAPA 4 - ELABORAR DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO, PARA FINS GERENCIAIS E FISCAIS.

A figura 15 apresenta a seqüência de procedimentos que devem ser adotados para se chegar ao resultado operacional, obedecendo ao que determina a legislação fiscal. A aplicação prática está descrita nas tabelas 30 e 32.

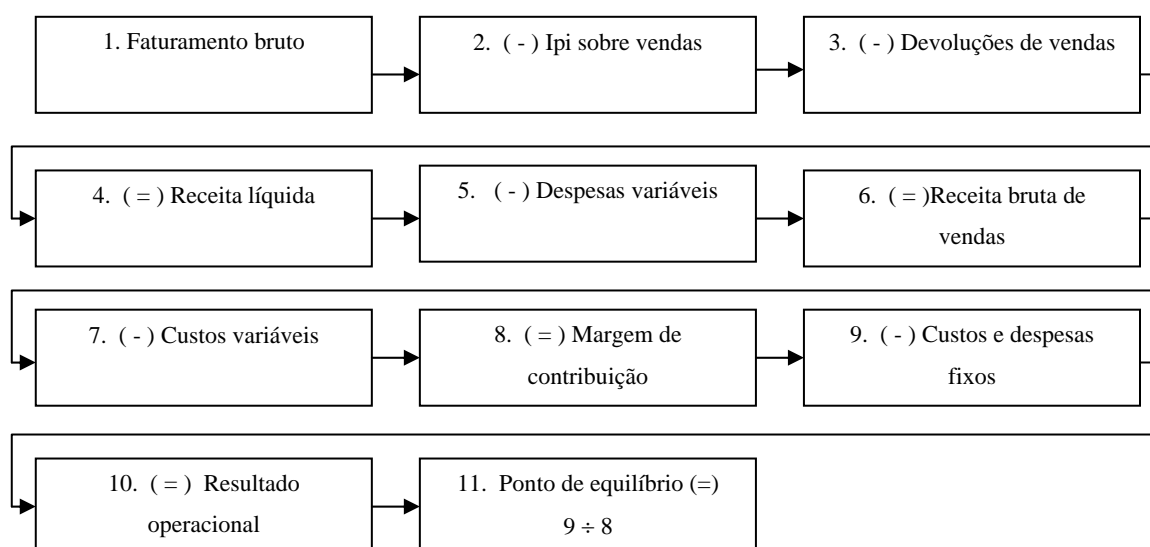


Figura 15: Demonstrativo de resultado do exercício para fins gerenciais

##### a) Faturamento bruto

Corresponde o valor total do faturamento, ou seja, com inclusão do IPI e as devoluções de vendas (vendas desfeitas, por algum motivo, que pode ser por a mercadoria não estar de acordo com o pedido). O modelo apresentado na tabela 3 permite o acompanhamento individual e acumulado das vendas por produto e o valor médio de vendas por produto. O valor médio de vendas por produto torna-se útil para o cálculo real da margem contribuição e do resultado por produto.

Tabela 3 Valor das Vendas

<b>PRODUTO:</b>							
<b>DATA</b>	<b>VALORES INDIVIDUAIS</b>				<b>VLR. ACUMULADO</b>		<b>VLR.MÉDIO</b>
	<b>NF</b>	<b>QUANT</b>	<b>UNIT</b>	<b>TOTAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>QUANT</b>	

**b) IPI sobre vendas**

O IPI (Imposto sobre produtos industrializados), que tem como base de cálculo as vendas. Não se encontra incluso no valor da mercadoria, é destacado separado na nota fiscal e somado com o valor dos produtos.

**c) Devoluções de vendas**

Ocorre quando por algum motivo o comprador não aceita o produto(indústria) ou mercadoria(comércio), para fins fiscais é considerada uma dedução da receita. Para fins gerenciais se pode dar o tratamento que julgar o mais adequado.

**d) Despesas variáveis**

Considera-se as despesas variáveis mais comum, aquelas que ocorrem com mais frequência no dia-a-dia. A identificação das despesas variáveis deve ser prevista no momento da elaboração do plano de contas da empresa.

**e) Custos Variáveis**

São custos que existem em função da produção. Deve constar na demonstração do resultado do exercício para fins gerenciais. Atende o que determina o princípio do custeio variável.

**f) Custos e despesas fixos**

São valores que se prestarão somente à demonstração de resultado do exercício para fins gerenciais. Segue o que determina o princípio de custeio variável.

A figura 16 apresenta a seqüência de procedimentos necessários para se chegar ao lucro líquido do exercício.

Cascavel – 18 a 22 de Outubro de 2004

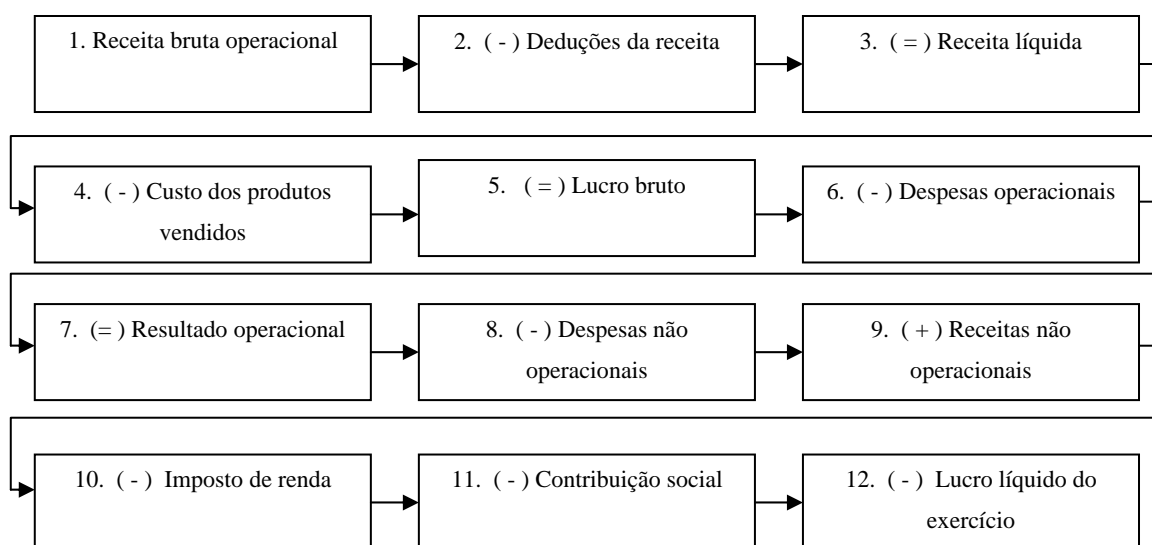


Figura 16: Demonstrativo de resultado do exercício para fins fiscais.

#### a) Receita Bruta de vendas

São vendas decorrentes da atividade principal da empresa

#### b) Dedução da receita

São impostos que tem como base de cálculo as vendas, descontos incondicionais, são descontos concedidos na própria nota fiscal e devoluções de vendas.

#### c) Custo dos produtos vendidos

São os custos das vendas, considerando somente os custos de produção. Segue o que determina a legislação fiscal e o princípio do custeio por absorção integral.

#### d) Despesas operacionais

São despesas decorrentes da atividade principal da empresa, ou seja, da atividade fim. As despesas operacionais são os meios para atingir o fim. Deve ser considerada para elaboração da demonstração do resultado do exercício para fins fiscais.

#### e) Imposto de renda pessoa jurídica

A maioria das micros e pequenas empresas não tem este tipo de imposto na demonstração do resultado do exercício, por ser optantes pelo sistema de tributação

simplificada (SIMPLES), quando do recolhimento do tributo denominado simples, o imposto de renda se encontra incluso.

#### **f) Contribuição social**

Deve-se considerar o mesmo comentário feito ao imposto de renda pessoa jurídica. Tanto o imposto de renda como a contribuição social são calculados sobre o lucro. Diferentemente dos PIS, Cofins, ICMS e IPI que são calculados com base no faturamento.

A estrutura do DRE (demonstrativo de resultado do exercício) não está atrelada a legislação fiscal. O modelo depende das informações que deverão ser geradas. A montagem do DRE para fins gerenciais depende muito da criatividade de quem for elaborar. O cálculo do ponto de equilíbrio previsto deve ser em reais, para tanto, é imprescindível a existência da coluna que indica a representação dos valores em percentuais levando em consideração a receita bruta de venda. Indica-se em seguida a fórmula para cálculo do ponto de equilíbrio em reais.

$$\text{Ponto equilíbrio (R\$)} = \frac{\text{Custos fixos} + \text{despesas fixas}}{\text{MC (\%)}}$$

A estrutura do DRE para fins fiscais, ou seja, para atender a exigências fiscais, deve seguir o que determina a lei 6.404/76 das sociedades por ações.

## **2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO**

A principal preocupação do sistema proposto é ser de fácil aplicação e eficiente no que diz respeito a gerar informações para fins fiscais e principalmente para fins gerenciais (o procedimento da etapa 5 – demonstra com segurança o custo do produto, considerando o princípio de custeio variável e o custeio por absorção integral, o resultado e a margem de contribuição por produto, possibilitando o gestor a tomar decisões como relação a formação do preço de venda, retirada de produto da linha de produção, comprar ou fabricar determinado item utilizado na produção, investimento em maquinários.

Com relação ao consumo de materiais o sistema trabalha com o método do custo padrão, possibilitando, a qualquer momento, fazer comparação do padrão com o real através da ordem de fabricação que acompanha a produção.

Os custos indiretos serão distribuídos aos produtos com base nos custos diretos.

As despesas complementares (administrativas, com vendas, financeiras), também serão distribuídas aos produtos em função dos custos diretos (consumo de materiais e mão-de-obra direta). No próximo capítulo tratar-se-á da aplicação prática.

## REFERÊNCIAS

- CASSARRO, A.C. **Sistemas de Informações para Tomada de Decisões**, 2ª edição, São Paulo: Pioneira, 1995.
- ALLORA, Franz. **Engenharia de Custos**. Blumenau: Pioneira, 1985.
- ALTRÃO, Adilson. **Pequenas Empresas Heróis Anônimos**. 1ª edição, 2001.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. São Paulo: Bookman, 2002.
- BACKER, Morton; JAKOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. São Paulo: ed. McGraw – Hill do Brasil, 1984.
- BERNARDES, Simone. **Implementação do Método da Unidade de Esforço de Produção em uma Pequena Indústria Moveleira em Santa Catarina**. Florianópolis. UFSC, 1999. Dissertação ( Mestrado em Engenharia de Produção).
- CAVALCANTI, Marly; FARAH, Osvaldo E; MELLO, Alvaro A. A. **Diagnóstico Organizacional: Uma Metodologia para Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo, ed. Loyola, 1981.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. **Curso Sobre Contabilidade de Custos**. Atlas, 1992.
- COGAN, Samuel. **Custos e Preços: formação e análise**: São Paulo: Pioneira, 1999.
- CUNHA, Rodrigo Vieira da. **A migração do emprego**. Revista: Você s/a. São Paulo, ed. 46, p. 22-29, abril de 2002.
- DEMORI, Flávio. **Sistema Integrado de Gestão da Produção para Pequenas e Médias Indústrias**. Florianópolis: UFSC, 1991. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção).
- FERREIRA, José Angelo Souza; WILLIAM, Jackson de. **Custos na Prática**. São Paulo: Ed. STS, 2000.
- IOB – Temática Contábil e Balanços. **Diretrizes para implantação ou revisão de um sistema de controle de custos**. São Paulo, p. 68-70, bol. 8/1996.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ed. Atals, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- MAGALHÃES, Antonio de Deus F; LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

- MATIAS, Alberto Borges; JÚNIOR, Fábio Lopes. **Administração Financeira nas Empresas de Pequeno Porte**. São Paulo: Ed. Manole Ltda, 2002.
- MÜLLER, Cláudio José. **A evolução dos Sistemas de Manufatura e a Necessidade de Mudança nos sistemas de controle e Custeio**. Florianópolis: UFSC, 1996. Dissertação ( Mestrado em Engenharia da Produção).
- MOTT, Graham. **Contabilidade para não Contadores: Manual prático para Não-Especialistas em Contabilidade**. São Paulo: Ed. Makron Books do Brasil, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1993.
- NEVES, Silverio das; VICECONTI, Paulo E.V. **Contabilidade de Custos**, São Paulo: Ed. Frase, 1998.
- PADOVEZE, Clovis Luiz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luíz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PRIETO, Sergio Fernandes. **Custos na Pequena Indústria**. São Paulo: Ed. STS, 1993.
- RESNIK, Paul. **A Bíblia da Pequena Empresa**. São Paulo: Ed. Makron Books, 1990.
- SANTOS, Edno Oliveira dos. **Administração Financeira da Pequena e média Empresa**. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.
- SANTOS, Joel Jose dos. **Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 1987.
- SERVIÇO DE APOIO A MICRO E PEQUENA EMPRESA. **Custo e formação do preço de venda na indústria**. Porto Alegre: 2ª Edição, 2001.
- WERNKE, Rodney. **Método da Unidade de esforço da Produção**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, nº 97, P. 49-56, Julho/1999.



## GLOSSÁRIO

**CUSTOS:** São gastos consumidos no processo produtivo e embalagem do bem.

**CUSTOS DIRETOS:** São gastos que são identificados com precisão ao produto, bastando haver uma unidade de medida, como: kgs, mts, minutos, litros, peças, m<sup>3</sup>.

**CUSTOS INDIRETOS:** São gastos que para serem distribuídos ou alocados aos produtos necessitam de um critério de rateio.

**CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO:** Constitui nos gastos da fábrica que não estão classificados como mão-de-obra direta ou material direto.

**CUSTOS FIXOS:** São gastos que não depende do nível de atividade para existir. Exemplo: aluguel, salário, seguro.

**CUSTO DE PRODUÇÃO:** Deve conter os três elementos de custos: materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

**CUSTOS VARIÁVEIS:** São aqueles que variam de acordo com o nível de atividade da empresa na produção de bens.

**DESPESAS:** São gastos consumidos com objetivo de receita. São gastos que ocorrem fora da área de produção.

**DESPESAS FIXAS:** São gastos que não depende das vendas para existir. Exemplo: conta telefônica, salário do supervisor de vendas, combustível.

**DESPESAS VARIÁVEIS:** São gastos que variam de acordo com o volume de vendas. Exemplos: comissões paga a vendedores, Impostos incidentes sobre as vendas.

**GASTOS:** São sacrifícios financeiros, aplicados nos mais diversos setores da empresas, que pode ou não exigir desembolso de imediato.

**INSUMOS:** Bens consumidos no processo de produção de novos bens ou prestação de serviços. Exemplos: matéria-prima, materiais auxiliares e embalagens.

**PERDAS:** Perdas normais: São gastos decorrentes do processo produtivo, ou seja, são previstas antecipadamente. Perdas anormais: São gastos decorrentes de situações que não podem ser previstas antecipadamente.