



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ELIZANGELA GARCIA DE LIMA

**ESTUDO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO NA APURAÇÃO DOS
CUSTOS DOS PRODUTOS FABRICADOS EM UMA INDÚSTRIA DE
DOCES NA CIDADE DE POMBAL-PB**

**SOUSA - PB
2008**

ELIZANGELA GARCIA DE LIMA

**ESTUDO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO NA APURAÇÃO DOS
CUSTOS DOS PRODUTOS FABRICADOS EM UMA INDÚSTRIA DE
DOCES NA CIDADE DE POMBAL-PB**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharela em
Ciências Contábeis.**

Orientadora: Professora Ma. Marizelma Patriota Limeira.

**SOUSA - PB
2008**

ELIZANGELA GARCIA DE LIMA

**Estudo do Custeio por Absorção na Apuração dos Custos dos Produtos
Fabricados em uma Indústria de Doces na cidade de Pombal - Paraíba**

Monografia apresentada e aprovada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Ms .Marizelma Patriota Limeira
Orientadora

Ms. Joana D´arc Medeiros Martins
Membro Orientador

Ms. Luiz Gustavo de Sena B. Pessoa
Membro Orientador

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido trabalho de conclusão do curso, intitulado Estudo do Custeio por Absorção na Apuração dos Custos dos Produtos Fabricados em uma Indústria de Doces na cidade de Pombal - Paraíba, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa (PB), 08 de Dezembro de 2008.

ELIZANGELA GARCIA DE LIMA

Orientando

Dedico este trabalho de conclusão de curso a minha mãe que acreditou e me incentivou a correr atrás dos meus ideais. E em especial a minha sobrinha Anna Beatriz, razão do meu viver.

AGRADECIMENTOS

Considero a conclusão deste curso como um resultado de uma caminhada que não começou na Universidade Federal de Campina Grande e sim na Faculdade de Ciências contábeis de Pombal. Agradecer é uma tarefa difícil e espero ser justa, para que não possa cometer nenhuma injustiça com alguém da ex FCCP, agradeço a todos que de alguma forma passaram pela minha vida e contribuíram para a construção de quem sou hoje.

Agradeço a Deus por ter me permitido que eu estivesse aqui pra a conclusão de mais uma etapa de minha vida.

Agradeço a minha tia Maria Garcia por ter me ajudado muito em meus estudos. Em especial a minha mãe Marlene pela compreensão e apoio, em todos os momentos desta jornada.

Agradeço particularmente a algumas pessoas que contribuíram diretamente na construção deste trabalho:

Ao Senhor Anailton proprietário da empresa pesquisada que me permitiu tomar contato com sua empresa, me ajudando com as informações necessárias para o estudo.

Em especial a minha orientadora Marizelma, pela confiança depositada em meu trabalho, e por ter sido companheira, ajudando-me com sua experiência e conhecimentos transmitido no decorrer deste trabalho.

À amiga de trabalho, Audenira, pela paciência que garantiu a tranquilidade durante as minhas ausências no ambiente de trabalho.

À amiga Gheysa, com quem dividi as angustias e alegrias deste curso; agradecê-la pela força, companheirismo e o carinho durante nosso caminhar...

E às amigas Meire Elem e Eliane Queiroga, pelo incentivo que me deram durante a realização deste trabalho.

O futuro é o tempo que será construído por nós. O passado não volta e o presente, muitas vezes, é imutável. Mas se não tivemos a oportunidade de escolher nosso passado, podemos escolher planejar o nosso futuro. (Pe. Léo)

RESUMO

O aumento da competitividade no mercado faz com que as empresas transformem suas estratégias, seus processos, sua forma de gerenciar com finalidade de assegurar sua permanência no mercado, em consequência a essas mudanças, o administrador tem um importante papel neste contexto visto que é o responsável pelo o processo da tomada decisão. Para que as atividades realizem-se com eficiência faz-se necessário conhecer todo o seu processo produtivo, administrativo e financeiro, dando suporte às atividades que irão vir a ser realizada no futuro isso se dá através de um controle efetivos dos custos. A proposta do presente trabalho que tem por objetivo geral apurar através do sistema de custeio por absorção os custos dos produtos fabricados em uma indústria de doces na cidade de Pombal , para a conquista do objetivo proposto no estudo realizou-se uma pesquisa, com uso do método dedutivo com base bibliográfica e documental para dar fundamento à pesquisa.

Os resultados indicaram que a entidade, não classifica os custos de acordo com os critérios do custeio por absorção, uma vez que inexistente a separação dos custos diretos e indiretos existindo ainda a mão-de-obra e horas maquinas e influenciando negativamente na apropriação dos custos indiretos de fabricação, chegando-se a conclusão de que o sistema estudado é utilizado pela entidade mais centradamente na obrigatoriedade que em qualquer outro tipo de decisão

Palavras Chave: Custos. Sistema de custeio. Custeio por absorção.

ABSTRACT

The increase of the competitiveness in the market does with the companies transform your strategies, your processes, your way of manager, with the purpose of assuring your permanence in the market, in consequence those changes, the administrator has an important function in this context that is the responsible for the process of make decision. For the activities to take place with efficiency it is done necessary to know all your process productive, administrative and financial, giving supported to the activities that will come to be accomplished in the future, that feels through an effective control of the costs. The proposal of the present work which has for general objective to clean the costs of the manufactured products, in a company of candies in the city , of Pombal, for the conquest of this objective proposed in study it took place a case study, with the use of the deductive method with bibliographical and documental base to give foundation to the research.. The results indicated that the entity doesn't classify the costs in agreement with the criteria of the costing for absorption, once they are inexistent the separation of the direct and indirect cost existing the labor and hours still and the machine hours, influencing negatively in the appropriation of the indirect cost of production, being arrived the conclusion that the studied system is used by the entity more centered in the compulsory that in any other type of decision.

Key words: costs, costing system, costing for absorption.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Distribuição dos custos.....	39
Quadro 2 Apropriação dos custos indiretos através dos custos diretos totais.....	39
Quadro 3 Apropriação dos custos indiretos através da mão-de-obra indireta.....	40
Quadro 4 Apropriação dos custos indiretos através das horas maquinas.....	40

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Esquema de custeio por absorção sem departamentalização.....	35
Figura 2 Esquema de custeio por absorção com departamentalização.....	36
Figura 3 Setor de Abafamento.....	44
Figura 4 Setor de Produção.....	44
Figura 5 Setor de Resfriamento.....	45
Figura 6 Setor de Modulagem.....	45
Figura 7 Setor de Expedição.....	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Custeamento variável / custeamento por absorção.....	41
Tabela 2 Distribuição dos Custos em Agosto 2007.....	47
Tabela 3 Apropriação dos CIF'S.....	48
Tabela 4 Distribuição dos Custos Setembro 2007.....	48
Tabela 5 Apropriação dos CIF'S.....	49
Tabela 6 Distribuição dos Custos Outubro 2007.....	49
Tabela 7 Apropriação dos CFI'S.....	50
Tabela 8 Distribuição dos custos Novembro 2007.....	50
Tabela 9 Apropriação do CIF'S.....	50
Tabela 10 Distribuição dos Custos de Dezembro 2007.....	51
Tabela 11 Apropriação dos CIF'S.....	51
Tabela 12 Distribuição dos Custos de Janeiro de 2008.....	51
Tabela 13 Apropriação dos CIF'S.....	52
Tabela 14 Distribuição dos Custos de Fevereiro de 2008.....	52
Tabela 15 Apropriação dos CIF'S.....	52
Tabela 16 Distribuição dos Custos de Março de 2008.....	53
Tabela 17 Apropriação dos CIF'S.....	53
Tabela 18 Distribuição dos Custos em Abril de 2008.....	53
Tabela 19 Apropriação dos CIF'S.....	54
Tabela 20 Distribuição dos Custos em Maio de 2008.....	54
Tabela 21 Apropriação dos CIF'S.....	54
Tabela 22 Distribuição dos Custos em Junho de 2008.....	55
Tabela 23 Apropriação dos CIF'S.....	55
Tabela 24 Distribuição dos Custos em Julho de 2008.....	55
Tabela 25 Apropriação dos CIF'S.....	56

LISTA DE ABREVIATURAS

FCCP	Faculdade de Ciências Contábeis de Pombal
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
SUDEMA	Superintendência de Administração do Meio Ambiente
CIF'S	Custos indiretos de fabricação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Problema da Pesquisa.....	16
1.1.1 <i>Objetivo da Pesquisa.....</i>	17
1.1.2 <i>Objetivo Geral.....</i>	17
1.1.3 <i>Objetivo Especifico.....</i>	18
1.2 Justificativa da Pesquisa.....	18
1.3 Procedimentos Metodológicos.....	19
1.3.1 <i>Quanto a Técnica Empregada.....</i>	19
1.3.2 <i>Quanto a Natureza.....</i>	20
1.3.3 <i>Quanto aos Objetivos da Pesquisa.....</i>	20
1.3.4 <i>Quanto a Abordagem do Problema.....</i>	20
2 CONTABILIDADE – Contextualização.....	21
2.1 A Importância e o Objeto da Contabilidade.....	21
2.2 Contabilidade de Custos.....	22
2.3 Contabilidade de Custos e a Gerencial.....	23
3 - SISTEMA DE PRODUÇÃO.....	24
3.1 Sistemas de Acumulação.....	24
3.2 Métodos de Custeio.....	28
3.3 Custos Diretos.....	29
3.4 Custos Indiretos.....	29
3.5 Custos Fixos.....	29
3.6 Custos Variáveis.....	30
3.7 Custeio Variável.....	30
3.8 Custeamentos Baseado em Atividades ABC.....	32
3.9 Vantagens e Desvantagens do ABC.....	33
3.10 Custeio por Absorção.....	34
4 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO.....	39
5 CUSTEAMENTO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL.....	41

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS.....	43
6.1 Caracterização da Empresa.....	43
6.2 Processo Produtivo.....	43
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
REFERÊNCIAS.....	59
ANEXOS.....	62

1 INTRODUÇÃO

Notadamente nos dias atuais a competitividade, é cada vez maior nas empresas, e a contabilidade de custos tem representado uma ferramenta eficaz na apuração dos custos, visto que gera informações corretas e precisas, e assim viabiliza às empresas, maior rapidez e segurança na tomada de decisões.

No entanto percebe-se que a contabilidade, disponibiliza ao gestor as informações sobre custos de seus bens, mercadorias e/ou serviços, seja a empresa da atividade comercial, industrial ou prestadora de serviços. Nesse contexto, Leone (1997, p.19-20) afirma que a "Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio as funções de avaliação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões". Fazem-se necessário que sejam utilizados sistemas de custeio, que permitam a apuração dos custos dos serviços e dos produtos. Estes sistemas de custeio devem também permitir que se realize o acompanhamento e as análises das despesas da empresa, otimizando, desta forma, a maneira como são utilizados os recursos, bem como a redução dos custos da produção. Para Padoveze (1997) Sistema de custeio "é o método de apropriação dos custos".

Assim sendo, buscou-se neste trabalho um enfoque sobre o sistema de custeio, em especial o custeio por absorção, discutindo a sua relevância e as deficiências, evidenciando seus cálculos e resultados.

1.1 Problema da Pesquisa

O aumento da competitividade nos mercados parece ter influenciado significativamente mudanças na gestão das empresas, a concorrência faz com que produtos com as mesmas características sejam vendidos no mesmo mercado. Necessário se faz pensar que as empresas determinam a necessidade de melhorar o controle de seus custos.

Nesse contexto, entende-se que a alta competitividade faz com que, muitas vezes, à prática de preços inferiores a dos concorrentes, venha causar a obtenção de margens de lucros menores.

Os relatórios contábeis permitem ao gestor um melhor entendimento e são de grande importância para que possam tomar melhores decisões, conduzindo a empresa a um excelente desempenho empresarial. (Ildefonso, 2007)

Desta maneira, para elucidar a pesquisa, o estudo foi fundamentado pela seguinte pretensão: como uma indústria de doces utiliza-se do Sistema de Custeio por Absorção para apuração do custo dos produtos fabricados?

1.1.1 Objetivos da Pesquisa

O objetivo da pesquisa baseia-se em o que quer saber sobre o tema. A formulação do problema deverá ser clara e objetiva. RUDIO (1978, p. 75 apud LAKATOS e MARCONI, 2000, p. 139) explica que:

Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos defrontamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características. Desta forma o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-la individualizado, específico, inconfundível.

De acordo com as afirmações apresentadas, os objetivos de uma pesquisa buscam mostrar o sentido, a utilidade, o produto e o resultado esperado da pesquisa.

1.1.2 Objetivo Geral:

Sob esse aspecto, este estudo teve como objetivo geral:

Apurar através do Sistema de custeio por Absorção os custos dos produtos fabricados em uma indústria de doces na cidade de Pombal - Paraíba.

1.1.3 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral foram detalhados os seguintes objetivos específicos:

- Coletar os dados de custos;
- Apurar o custo de cada produto fabricado;
- Discutir a relevância e a deficiência do sistema adotado.

1.2 Justificativa da Pesquisa

Deste modo, é necessário comentar sobre o sistema de custeio por absorção, que é o método recomendado pela Legislação Brasileira. Atende à Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações ao Decreto-Lei nº 1.598/77 e ao Decreto nº 3.000/99.

Segundo Martins (2001, p.41-42), este sistema "consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos."

Sendo assim, observa-se que o objetivo principal é separar custos e despesas. Sendo que os custos são apropriados aos produtos, para no momento da venda, ser comparados com as receitas geradas, e as despesas são lançadas diretamente no resultado do período.

Para tanto, este trabalho tem uma proposta de relacionar a teoria com a prática por meios de análises documentais, contribuindo para um melhor controle de custos dentro de uma organização, além de promover uma idéia acerca da utilização do sistema de custeio tradicional, baseado no sistema de produção. Desta maneira, o presente trabalho justifica-se por apresentar um estudo de caso com a utilização do sistema de custeio por absorção.

1.3 Procedimento Metodológico

Para realização da pesquisa utilizou-se como delineamento o método dedutivo, conforme o entendimento de Sousa, Fialho e Otani (2007, p.25) afirmam que "por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega a uma conclusão."

Adicionalmente, o método dedutivo segue um sistema de investigação, o qual aborda uma série de passos seqüenciais.

1.3.1 Quanto a Técnica Empregada

O presente trabalho faz o uso da documentação direta. Segundo Sousa, Fialho e Otani (2007, p.37), esta "caracteriza-se pela coleta de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem, podendo ser obtidos através da pesquisa de campo ou em laboratório."

Deve-se observar, contudo, que a fundamentação teórica desta pesquisa repousa basicamente, sobre fontes secundárias, que é a pesquisa bibliográfica, referências estas encontradas e ratificadas no pensamento de Sousa, Fialho e Otani (2007) ao estudar pesquisa bibliográfica consiste na obtenção de dados através de fontes secundárias. É desenvolvida mediante material já elaborados, principalmente livros, periódicos científicos, revistas, teses, dissertações...

Cabe destacar também a pesquisa documental, enfatizando que mesmo que se pareça com a pesquisa bibliográfica, ela possui uma característica detalhada, visto que baseia-se em materiais que ainda não foram analisados profundamente e que podem ser revistos de acordo com os objetivos da pesquisa. Neste estudo, foram analisados dados e informações de custos durante o período de julho de 2007 a julho de 2008 disponibilizados pela empresa para análise dos resultados. Valendo-se do (Excel 2003)).

1.3.2 Quanto a Natureza da Pesquisa

Classifica-se esse trabalho como uma pesquisa básica, pois conforme o entendimento de Sousa, Fialho e Otani (2007, p.37), a pesquisa básica caracteriza-se pelo seguinte: "objetiva gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da ciência em aplicações previstas envolve verdades e interesses universais".

Por conseguinte, esta pesquisa é denominada básica, porque ela procura apurar os custos dos produtos fabricados em uma empresa de doces, discutindo a relevância e a deficiência do sistema adotado.

1.3.3 Quanto aos Objetivos da Pesquisa

Assume em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e de estudo de caso. A pesquisa bibliográfica é parte obrigatória neste trabalho, visto que contribui e dá suporte ao seguimento do mesmo. Cerro e Bervian (1983, p. 55) definem a pesquisa bibliográfica como a que "explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos."

Quanto ao estudo de caso Beuren et al (2006, p. 85) afirma que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

1.3.4 Quanto a Abordagem do Problema

Toda pesquisa inicia-se com algum tipo de indagação ou problema; é questão não resolvida, algo que precisa buscar uma resposta. O problema é a parte fundamental da pesquisa. Esta pesquisa faz uso de dados quantitativos, visto que a pesquisa quantitativa normalmente se mostra apropriada quando existe uma possibilidade de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de uma amostra, utilizando-se de instrumento estatístico.

2 CONTABILIDADE – CONTEXTUALIZAÇÃO

2.1 A Importância e o Objetivo da Contabilidade

É notório que em nosso cenário a contabilidade vem tomando novas dimensões. A seguir serão apresentadas algumas distinções de acordo com a literatura especializadas, evidenciando dessa maneira uma comparação entre a teoria e a prática.

IUDÍCIBUS (1998, p. 44) salienta que:

A contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde a vários setores da economia e acrescenta que entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da contabilidade.

Corroborando com esta definição o que nos chama a atenção é o fato do autor considerar a contabilidade de grande relevância, como também as informações são úteis aos diversos tipos de usuários para a tomada de decisão.

Em relação ao objetivo da contabilidade, MARION (2003, apud Alves, 2004, p.6) afirma:

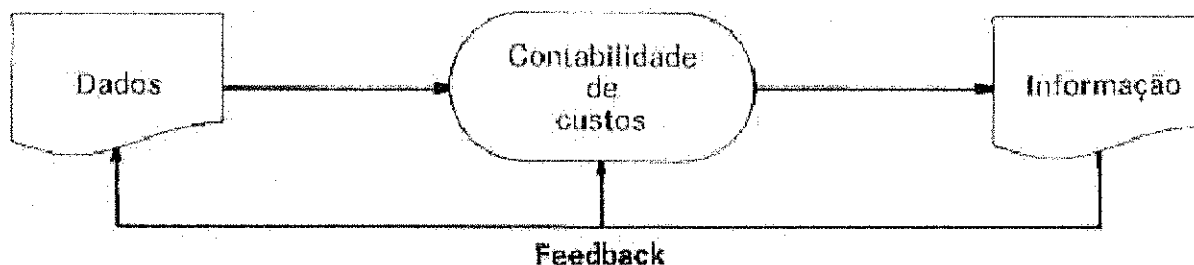
O objeto principal da contabilidade, conforme a estrutura conceitual básica da contabilidade é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

A contabilidade de custos, conforme Bufo (2003) "nasceu na Revolução Industrial para atender as necessidades das empresas industriais de identificar o custo dos produtos fabricados. Em seu início, século XVIII e XIX, gerava informações apenas para avaliação de estoque e apuração dos resultados. Com o passar do tempo, foram estudados novos métodos de melhoria dos sistemas de custos para que as informações geradas aos usuários tivessem maior utilidade."

Segundo Leone (2000, p.21) "a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais".

O esquema abaixo apresenta a atividade de contabilidade de custos de acordo com essa idéia.

A Contabilidade de custo: como um centro processador de informações



Fonte: Leone, 2000, p.21

2.2 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custo é vista como peça fundamental para o controle e gerenciamento das atividades produtivas dos bens e serviços, bem como para o fornecimento de informações gerenciais para subsidiar a tomada de decisões, fazendo com que as empresas tornem-se capazes de atingir sua missão, e propósitos, para que possa continuar atuando no mercado.

De acordo com LEONE (2008,p.19-20) :

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e controle das operações e de tomada de decisões.

É reconhecida, portanto, a importância da contabilidade de custos, no âmbito das organizações como geradora de informações estratégica para o processo decisório..Vanderbeck enriquece o pensamento afirmando que "a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro".

2.3 A Contabilidade de Custos e a Gerencial

Crepaldi(1998, p.18) define:

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial.

Neste entendimento pode-se dizer que contabilidade gerencial está voltada para o gerenciamento das atividades administrativa, uma vez que fornece subsídios para o controle efetivo das atividades e a melhor maneira de chegar aos objetivos. A interligação da contabilidade gerencial e de custos é notória, uma vez que a tomada de decisões apresentadas nos relatórios gerenciais é fundamentada no sistema de custos acolhidos pela organização.

3 SISTEMA DE PRODUÇÃO: CONCEITOS, DEFINIÇÕES E CLASSIFICAÇÕES

Cada empresa para poder funcionar comumente, adota o sistema de produção, objetivando realizar as suas operações e produzir seus produtos e serviços da maneira que melhor se adapte na empresa, com isso assegurar eficiência e eficácia.

Conforme Harding (1992, apud LIMEIRA, 2004), sistema de produção "é um conjunto de pactos inter-relacionados, nos quais, quando ligados, atuam de acordo com padrões estabelecidos sobre entradas no sentido de produzir saídas."

Ampliando o conceito de sistema de produção, entende-se este como um processo organizado, onde as entradas em um sistema de produção são insumos, que são transformados em um produto acabado, vistos como saídas.

Para Russomaro (1995 apud LIMEIRA, 2004), "sistema de produção em processo organizado, que utiliza insumos e os transformam em bens ou executam serviços, devem apresentar dentro dos padrões de qualidades, preço e ter procura efetiva."

3.1 Sistema de Acumulação

Conforme Leone (2008, p. 186), "os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar dados de custos, direta ou indiretamente identificados com algum objeto de custeio, a organizá-lo de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial."

Dentro do contexto acima descrito, implica dizer que o sistema de custeamento coleta os custos de cada produto, organizando-os para que possa gerar informações que e dar suporte ao gerenciamento da empresa.

Leone apresenta uma classificação dos sistemas de custeamento: o sistema de custeamento por ordem de produção e o sistema de custeamento por processo.

Para que se possa entender os sistemas de produção necessários se fazem a compreensão da classificação dos sistemas.

De acordo com Tubino (1999, apud LIMEIRA, 2004) “os mais conhecidos são a classificação pelo grau de padronização dos produtos, pelo tipo de operação que sofre os produtos e pela natureza do produto.”

Conforme Leone (2008) a produção contínua como sendo aquela que “determina os custos e as despesas, relacionadas ao processo de produção, onde produtos são fabricados em série, de modo contínuo, ou seja, todos produzem o mesmo produto onde todos têm as mesmas características.”

Partindo deste princípio é necessário dizer que a produção contínua é um procedimento de custeio destinado às indústrias de produção ininterrupta e de produtos padronizados.

É fundamental lembrar que nesse tipo de sistema existe apenas um processo de produção e não existe em andamento nem ao iniciar o período e nem ao seu término. O ritmo de produção é acelerado e as operações são executadas sem interrupção ou mudanças.

Em contra partida, isso faz com que não seja possível identificar as falhas nos produtos em processo.

Com relação à apuração do custo da produção, ocorre no final do período, dos custos acumulados são atribuídos as quantidades produzidas.

Por outro lado, quando uma empresa não produz ininterruptamente, ela está inserida na produção por ordem que de acordo com Leone (2008), sistema de custos por ordem de produção ou conhecida também como produção sob encomenda, relata como “um sistema que se baseia no qual cada elemento de custo é acumulado separadamente, conforme ordens específicas da produção.”

Este tipo de fabricação é feita sob encomenda, a pedido de um cliente. Os pedidos são em geral não repetitivos, não seguindo nenhum plano padronizado. E após o pedido efetuado será planejada e controlada a produção.

Ainda pode-se observar que uma das vantagens principais, é que a contabilidade de custos, tem condições de identificar, tão logo a produção tenha sido terminada, como também deverá atender às exigências de um determinado cliente específico, tendo como fator determinante a capacidade de ser flexível ao processo.

Por conseguinte, elenca-se uma entre várias características que diferem os sistemas contínuos e sob encomenda, quando pode se verificar que a produção contínua, equilibra

seus estoques de acordo com a procura, enquanto que os sistemas que produzem sob encomenda só o fazem mediante o pedido de cada cliente (LIMEIRA,2004).

Portanto, a escolha de um ou outro sistema de custeamento vai depender das necessidades gerenciais e do tipo de custeio, não deixando de influenciar no controle dos custos.

Com relação a apuração do custo da produção ocorre no encerramento da ordem, mesmo que ultrapasse o exercício contábil. Em se tratando ao tipo de classificação dos sistemas, pode-se dividi-los segundo sua natureza, como processos contínuos e os processos discretos, onde os processos contínuos não estabelecem os produtos individualmente.

De acordo com Tubino (1999, apud LIMEIRA, 2004), os processos discretos ainda se classificam por uma subdivisão em “repetitivos em massa, repetitivo em lotes e processos por projeto”.

Processos repetitivos em massa são aqueles em que a produção são iguais e de forma contínua, em que a procura é constante, onde é observado a pouca flexibilidade na produção.

Em contrapartida, nos processos repetitivos em lotes, a produção sai em quantidade limitada, apesar dos produtos ser padronizados, cada lote é acompanhado para que possa atender ao volume de vendas.

No entendimento de Moreira (1999), os processos por projetos “são aqueles que os clientes identificam os seus próprios projetos”. Nesse contexto, pode-se afirmar que os processos por projetos têm suas características inerentes nos processos sob encomenda, visto que a produção terá que ser flexível devido às necessidades de determinado tipo de cliente.

Desse modo, entende-se que os processos contínuos se caracterizam por produzirem em grande volume, onde a produção é uniforme, não existindo nenhuma flexibilidade, onde os produtos não são identificados, ficando a mão-de-obra concentrada, basicamente, na manutenção dos equipamentos.

Ao se tratando da produção para estoque pode está caracterizada pelo fato de um produto já conhecido no mercado, seja imediato fabricado e depois de pronto colocado em depósito para que seja fornecido. Em contrapartida, quando o sistema se desenvolve em grandes lotes é naturalmente observar que a fabricação de todos os produtos pode gerar, pela não flexibilidade o aumento dos custos pela precisão de gastos com novas instalações.

De acordo com Machilline (1990), pode se justificar que o aumento crescente dos custos seja em função de que "caso não seja atingida a produção ideal, relativamente haverá excesso de custos fixos."

Conforme Tubino (1999, apud LIMEIRA, 2004), os processos por sua natureza se classificam em: "manufaturas de bens ou prestação de serviços".

De acordo com a literatura pertinente ao assunto, consideram-se como bens de manufatura os bens tangíveis e como bens referentes à prestação de serviços os bens intangíveis. Nesse sentido pode-se afirmar que a diferença entre um e outro é o fato de, nos sistemas de manufatura, a prática das atividades está direcionadas para a produção de bens, e nos sistemas de prestação de serviços ser voltada para a ação, ou seja, em serviços a produção acontece no mesmo instante em que acontece a precisão de cliente. Contudo, o processamento desse tipo de atividade não diz respeito a caracterização de uma produção sob encomenda.

Assim pode ser observado, que apesar de um sistema de produção, comumente, produzir bens ou serviços, é possível haver um domínio entre um e outro sistema, de acordo com o tipo de cliente que a empresa deseje alcançar.

Conforme a literatura pertinente ao assunto uma das características dos sistemas convencionais é a produção em grande gama. Portanto o cumprimento de um grande número de estoque tanto ao iniciar como ao término do processo, é um atributo que, segundo Tubino (1999, apud LIMEIRA, 2004), "a ênfase na qualidade é feita através da fiscalização final dos produtos."

Corroborando com o texto citado, conforme se pode inferir que cada empresa adota o sistema de produção para realizar as suas operações e produzir seus produtos ou serviços da melhor forma possível, auxiliando a administração na avaliação dos resultados, onde são organizados os dados reais por meio dos sistemas de custeamento.

3.2 Métodos de Custeio

De acordo com a literatura pertinente, com o surgimento da contabilidade de custos surgiram os métodos de custeio.

Segundo Wernek (2005, p. 17), atribui o seguinte conceito:

Método é um vocábulo de origem grega e resulta da soma das palavras meta (resultado que se deseja atingir) e hodo (caminho). É, portanto, o caminho para chegar aos resultados pretendidos. Custeio significa atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, entende-se que método de custeio é o caminho, para se chegar ao valor do produto/serviço, ou seja, é a forma de como apurar os valores dos custos dos produtos e serviços.

Padoveze (2008, p. 331) define métodos como o processo de "(...) identificar o custo unitário" ainda no pensamento de Wernk, os métodos de custeio, possuem características e restrições diferentes, cabe à empresa verificar qual método que se ajuste melhor as necessidades da empresa, não se pode dizer que um seja melhor que o outro.

Faria e Costa (2005, apud Ildefonso, p.23, 2007), destacam que os métodos de custeios estão relacionados à forma de atribuições dos custos aos produtos / serviços ou outros objetos tais como: clientes, regiões e canais de distribuição. Corroborando com estes autores, o sistema não pode ser tão resumido, visto que esses sistemas possam vir a ser adotado como alternativas para soluções de futuros problemas.

Os três principais métodos de custeio relacionados pela bibliografia de custos referem-se ao custeio por absorção, ao custeio variável e ao custeio ABC.

Como o objetivo deste estudo é abordar o sistema de custeio por absorção, mostrando conceitos, suas vantagens e desvantagens, dando noções ao leitor para um melhor entendimento; os demais serão tratados de forma sucinta.

Para melhor compreensão do assunto, necessário se faz abordar alguns conceitos para que possa proporcionar ao leitor um melhor entendimento a respeito do assunto em pauta.

3.3 Custos Diretos

Sousa (2007, p. 27-28) classificam-se como custos diretos “todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto”.

Fica evidente que os custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados à fabricação do produto, a exemplo a matéria prima e a mão-de-obra.

3.4 Custos Indiretos

De acordo com Wernk (2005, p. 8) custos indiretos “englobam os itens de custos em que há dificuldades de produtos fabricados no período.

Sendo assim, os custos indiretos são aqueles apropriados, ou seja, são aqueles gastos que não podem ser alocados diretamente aos produtos.

3.5 Custos Fixos

Oliveira (2000, p. 66), ressalta que custos fixos “são aqueles que permanecem dentro de determinada capacidade instalada, independente do volume de produção”.

Ainda na visão de Wernek custos fixos “São aqueles cujos valores totais, tendem a permanecer constantes (“fixos”) mesmo havendo alteração no nível de atividades operacionais do período”.

Por conseguinte, pode-se afirmar que os custos fixos independentes das variações nas atividades terão os mesmos valores no final do período ou seja permanecem constantes em um dado período.

3.6 Custos Variáveis

De acordo com Leone (2000), custo variável são “aqueles custos que variam conforme os volumes das atividades.”

Pode-se afirmar que custos variáveis estão relacionados com o funcionamento da empresa, ou seja, variam de acordo com o nível de produção, a exemplo disso pode-se citar o custo de energia, que pode sofrer alterações de acordo com a quantidade de horas-máquina.

3.7 Custeio Variável

O sistema custeio variável é um método de apuração dos custos que é embasado em classificar os custos em fixos e variáveis aproximadamente.

Dessa forma Maher (2001, p. 360), conceitua custeio variável como sendo o “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos.”

Desta maneira, Crepaldi (2004, p. 117) complementa:

“Custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos.”

Vale lembrar que os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas, ou seja, são estocáveis, enquanto que os custos fixos são considerados custos do período.

O critério do custeio variável não é aceito legalmente, embora muitas organizações adotem-o como um instrumento importante, pois oferece informações gerenciais de grande importância para o gestor ajudando-o na tomada de decisão. (IIDEFONSO, 2007).

Corroborando com esse entendimento Iudícibus afirma que o objetivo desse método é (...) proporcionar a administração maior informação sobre a relação entre custo, volume e lucros.

Leone (2008) aponta algumas vantagens e desvantagens do custeio variável:

Vantagens

- Destaca o custo fixo, que independe do processo fabril;
- Não ocorre a prática do rateio;
- Fornece o ponto de equilíbrio;
- Enfoques Gerenciais.

Desvantagens

- O custo variável não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do IR, bem como uma parcela significativa de contadores. A razão disto é que o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência;
- O valor do estoque não mantém relação com o custo total;
- Os resultados do custeio variável não devem substituir, em algumas decisões, as informações decorrentes de outros critérios.

De acordo com os autores citados, pode-se definir que no custeio variável são alocados aos produtos apenas os custos diretos, sendo os custos indiretos lançados como despesas do período.

Com isso fica evidente a relevância do referido método de custeio uma vez que é de grande utilidade com relação à geração de informações para a tomada de decisões.

3.8 Custeamento Baseado em Atividades ABC

Kaplan (1998, p. 15) define:

"Os sistemas de custeio baseado na atividade (sistema ABC) surgiram em meados da década de 80, com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos. Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividade e processo e depois a produtos, serviços e clientes. Os sistemas proporcionaram aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações."

Nesse sentido ressalva-se que é um critério totalmente novo, especialmente no Brasil cujo objetivo é suprir as necessidades de informações claras e objetivas sobre o custo de recursos de produtos, serviços e canais específicos.

Nakagawa (1994 apud Leone 2008, p. 55) afirma que:

"O método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ele fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se entender necessidades, expectativas e anseio de clientes."

Ainda na afirmação o autor salienta que "as atividades são desenhadas em resposta a necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir de acordo com a real demanda dos clientes e são elas que devem fazer parte dos objetivos de observação, coleta, registro e análise do sistema de custeio." Torna-se evidente a idéia principal do sistema de custeio ABC, que é atribuir os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. É importante lembrar também que o ABC distribui esses custos e despesas por uma grande quantidade de atividades normalmente relacionadas as operações procurando oferecer outros topos de informações para auxiliar a determinados objetivos gerenciais de controle e a tomada de decisão.

3.9 - Vantagens e Desvantagens do Critério ABC

O sistema de custeio ABC apresenta diversas vantagens e desvantagens que analisados pelas empresas, devem gerir informações para que as empresas possam traçar planos e tomar melhores decisões para o bom funcionamento das organizações.

Assim Nilton, Daniel e Cleber (2008 p.10) citam como vantagens:

- Adequa-se mais facilmente às empresas de serviços pela dificuldade de definição do que sejam custos, gastos e despesas nessas entidades;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Atende aos princípios fundamentais de contabilidade(similar ao custeio por absorção);
- Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Identifica de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- Pode ser empregado em diversos tipos de empresa;
- Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- Pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição, e ;
- Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Sendo que a principal vantagem desse método esta relacionado com a tomada de decisão, possibilitando reconhecer as atividades que são pontos fortes de uma organização permitindo que às atividades consideradas como pontos francos sejam reorganizados.

Em contrapartida Nilton, Daniel e Cleber (2008 p. 10) elencam como desvantagens:

- Gastos elevados para implantação;
- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Necessidade de revisão constante;
- Levam em consideração muitos dados;
- Informação de difícil extração;
- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- Dificuldade na integração das informações entre departamento;
- Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- Necessidade de formulação de procedimentos padrões e;
- Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

3.10 Custeio por Absorção

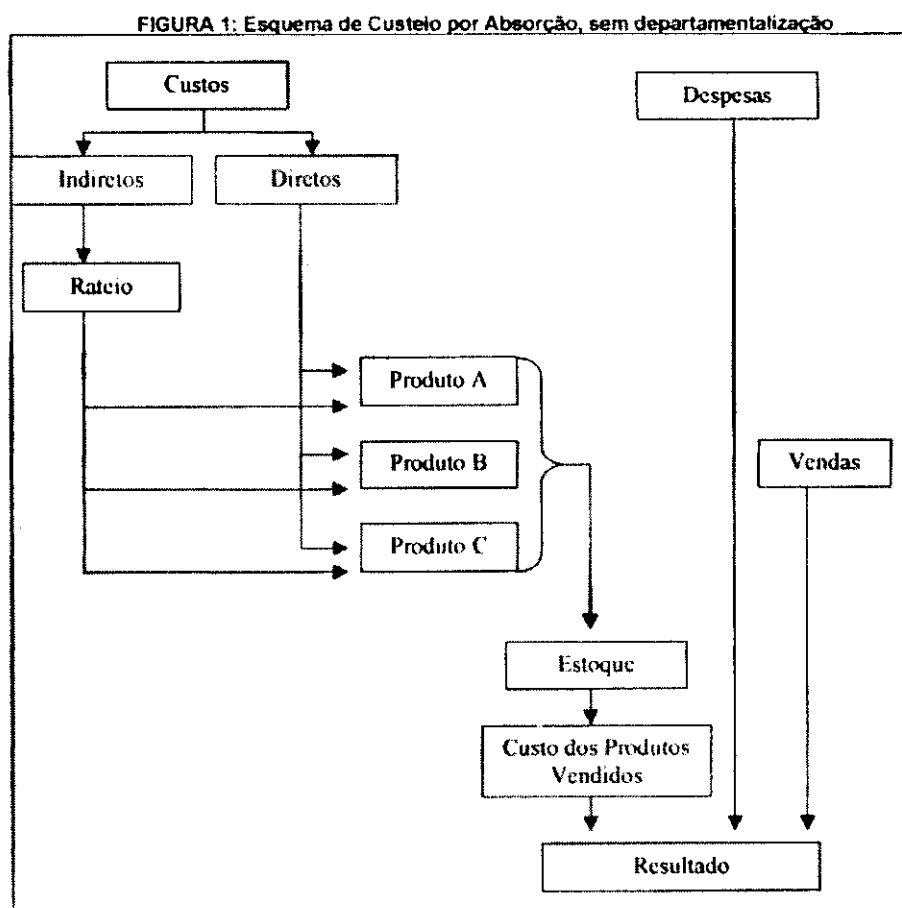
De acordo com a literatura pertinente ao custeamento por absorção este é considerado como clássico, desenvolvido de acordo com os conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos ou variáveis.

Conforme afirma, Padoveze (2008,p.341):

Nos primórdios da contabilidade industrial, sabe-se que os custos fixos não eram relevantes e praticamente não havia necessidade de critérios de distribuição e alocação de tais gastos aos diversos produtos da empresa. Com o tempo e a crescente industrialização criando atividades mais complexas e diferentes, os gastos fixos e indiretos passaram a ser mais relevantes dentro da empresa e exigiram a apropriação de tais gastos ou demais custos diretos ou variáveis.

Contudo, o sistema por absorção surgiu para atender as necessidades das empresas para fins de avaliação de estoque e para produzir informações que auxiliem na decisão de estabelecer os preços dos produtos ou serviços. Sendo o método de custeio mais conhecido e o mais utilizado no Brasil, é um método recomendado pela legislação brasileira. Atende a lei nº. 6.404/76, conhecida como lei das sociedades por ações, que desde 1º de janeiro de 2008 entrou em vigor a Lei 11.638/07, que altera e revoga dispositivos da lei nº. 6.404, atendendo também ao decreto lei nº. 1.598/77 e a decreto nº. 3.000/99.

O sistema custeio por absorção pode ser com ou sem departamentalização. Assim tem-se o esquema do custeio por absorção sem departamentalização:



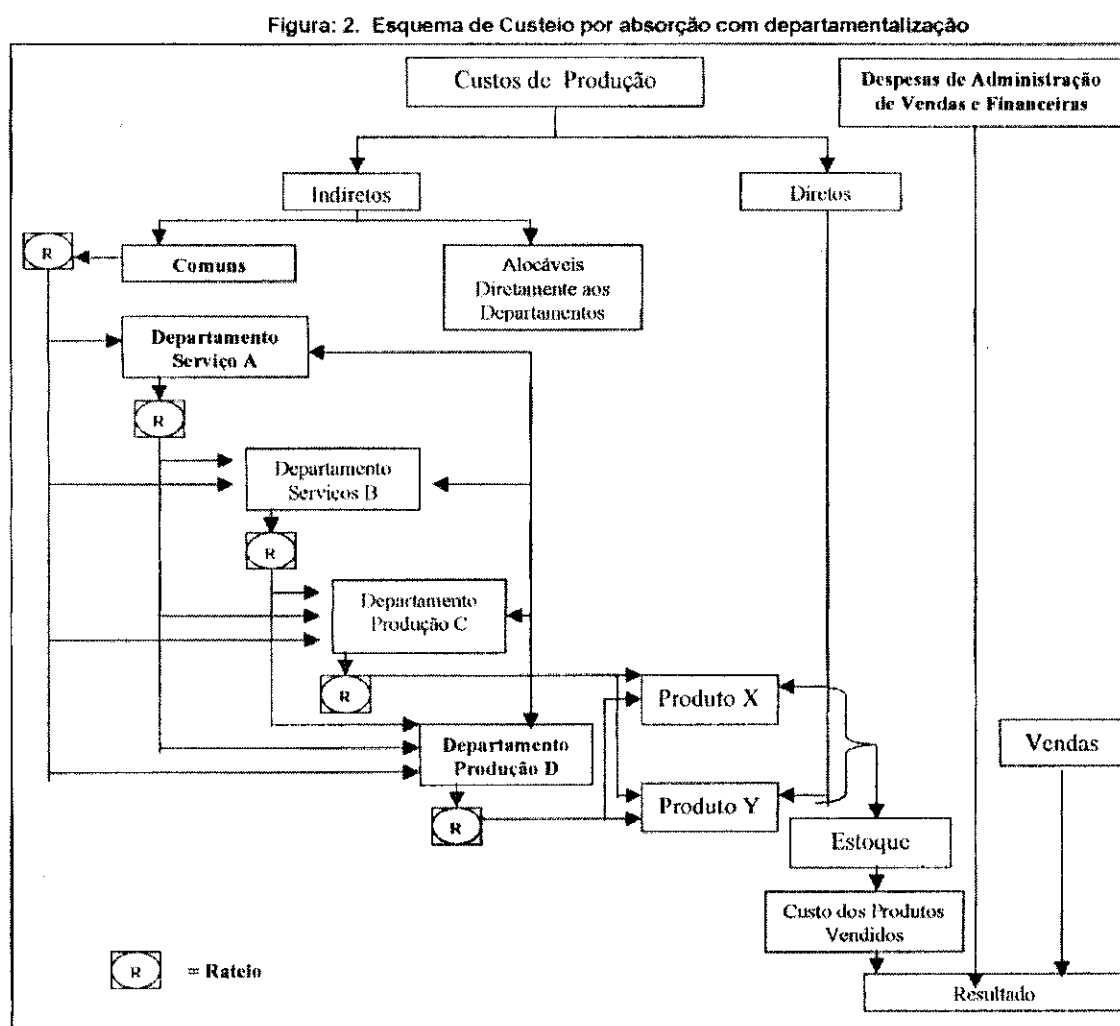
Fonte: Martins (2000:62)

De acordo com o explicitado acima se percebe que o custeio por absorção sem departamentalização fundamenta-se por três processos: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos; apropriação dos custos indiretos.

O rateio por absorção sem departamentalização gera valores de custos distintos e, por conseguinte custos totais para cada produto, desenvolvendo informações que podem levar a

certas distorções. Diante disso, a obrigatoriedade da departamentalização fica evidenciada, como ratifica Martins (2000, p. 83) gerava uma distribuição mais real dos custos indiretos, os custos indiretos são rateados em dois grupos: os que promovem mudanças diretamente sobre os produtos e os que nem recebe o produto; o outro grupo chamado de departamentos de serviços, geralmente não tem seus custos apropriados aos produtos.

A figura seguinte demonstra a esquematização do sistema custeio por absorção com departamentalização.



Como mostra a figura 2. o esquema de custeio por absorção com departamentalização possui seis etapas: divisão entre custos e despesas, a apresentação dos custos diretos ao produto, prefácio dos custos indiretos aos departamentos, escolha do segmento de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e a repartição aos demais departamentos, prerrogativa dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos conforme modelo escolhido.

Custeio por absorção para Wernk (2005, p.19) "designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixo ou variável, direto ou indireto aos produtos fabricados em um período."

Martins (2004, apud Carmem e Marcio, 2008, p. 36 e 37) complementa que o custeio por absorção é um método que originou da adaptação dos princípios contábeis.

De acordo com os autores no custeio por absorção ocorre a apropriação de todos os custos de fabricação sejam eles fixos ou variáveis.

Dentro do contexto acima descrito, o custeio por absorção consiste no método de apuração de custos onde são incluídos todos os custos de fabricação, materiais, mão-de-obra, custos variáveis e fixos e custos diretos à produção. Noutras palavras, apropria os custos diretos e indiretos aos produtos e às despesas administrativas de venda e financeiras, como sendo do resultado do período.

Na visão de Padoveze (2000, p.50) considera vantagens de utilizar o custeio por absorção as seguintes:

"1- está de acordo com os princípios contábeis (PFC) e as leis tributárias; 2- pode ser menos custoso de implementar, pois não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis; 3- acumula todos os custos tanto os fixos como os variáveis."

De acordo com Martins (1996, p. 316) cita as desvantagens do sistema e que vem deixando de ser importante ao passar dos tempos, essas desvantagens são as seguintes:

- Distorções no custeio dos produtos; provocados por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateios;
- Não mensuração dos custos da não qualidade provocados por falhas internas e externas tais como retrabalhos e outros;
- Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- Não consideração de medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidos por indicadores físicos de produtividade.

De acordo com Martins (1996), que a desvantagem deste método de custeio está no âmbito gerencial, visto que os custos deverão juntar-se aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para colocação destes custos. Mesmo que o critério de rateio seja o mais perfeito, haverá uma certa arbitrariedade nas colocações dos custos.

4 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO

A apropriação dos custos indiretos de fabricação, comumente dar-se sob três modelos de apropriação, considerados materiais diretos, mão-de-obra direta e horas máquina.

Tal fato se dá em virtude de se conhecer o custo real de um produto. O físico estabelece como custos de fabricação todos os custos incorridos no processo produtivo, sejam de matéria de prima, mão-de-obra direta ou custos indiretos de fabricação que são apropriados seguindo critérios estabelecidos (MARTINS, 2003).

Os critérios estabelecidos legalmente conforme Martins, (2000) já foram referenciados anteriormente e estes parecem não trazer resultados de custos precisos e eficientes de acordo com a realidade de tais custos quando do seu comportamento no processo produto.

Entretanto a metodologia do sistema de custeio aqui questionado será apresentada a seguir para evidênciação mais explicitada:

Quadro 1
Distribuição de Custo

	Diretos			Indiretos	Total
	Produto A	Produto B	Produto C		
Matéria-prima	\$75.000	\$135.000	\$140.000	-	\$350.000
Mão-de-obra	\$22.000	\$47.000	\$21.000	\$30.000	\$120.000
Energia Elétrica	\$18.000	\$20.000	\$7.000	\$40.000	\$85.000
Depreciação	-	-	-	\$60.000	\$60.000
Seguros	-	-	-	\$10.000	\$10.000
Materiais Diversos	-	-	-	\$15.000	\$15.000
Manutenção	-	-	-	\$70.000	\$70.000
Total	\$115.000	\$202.000	\$168.000	\$225.000	\$710.000

Fonte: adaptada de Martins (2003)

Quadro 2
Apropriação dos custos indiretos através dos custos diretos totais.

	Custos Diretos		Custos Indiretos		Total
	\$	%	\$	%	
Produto A	\$115.000	23,71%	\$53.351	23,71%	\$168.351
Produto B	\$202.000	41,65%	\$93.711	41,65%	\$295.711
Produto C	\$168.000	34,64%	\$77.938	34,64%	\$245.938
Total	\$485.000	100,00%	\$225.000	100,00%	\$710.000

Fonte: adaptada de Martins (2003)

Quadro 3

Apropriação dos custos indiretos através da mão-de-obra direta.

	Mão-de-obra Direta		Custos Indiretos	
	\$	%	\$	%
Produto A	\$22.000	24,44%	\$55.000	24,44%
Produto B	\$47.000	52,22%	\$117.500	52,22%
Produto C	\$21.000	23,33%	\$52.500	23,33%
Total	\$90.000	100,00%	\$225.000	100,00%

Fonte: adaptada de Martins (2003)

Quadro 4

Apropriação dos custos indiretos através das horas máquina

	Custo Direto	Custo Indireto	Total
Produto A	\$115.000	\$55.000	\$170.000
Produto B	\$202.000	\$117.500	\$319.500
Produto C	\$168.000	\$52.500	\$220.500
Total	\$485.000	\$225.000	\$710.000

Fonte: adaptada de Martins (2003)

De acordo com o explicitado acima percebe-se que o esquema da contabilidade de custos baseia-se nas etapas: separação entre o que é custo do que é despesa; apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos ou serviços, rateio dos custos indiretos. Entretanto não existe uma forma perfeita de se fazer esta distribuição, no entanto o que deve ser feito é uma análise minuciosa das várias alternativas de rateio e escolher o que traz menor grau de arbitrariedade

5 CUSTEAMENTO POR ABSORÇÃO E CUSTEAMENTO VARIÁVEL

Diante das várias definições citadas, podem-se estabelecer segundo Leone (2000 p. 406) as comparações entre estes sistemas:

Tabela 1

Custeamento variável / custeamento por absorção

Custeamento variável		Custeamento por absorção	
1.	Classifica os custos em fixos e variáveis.	1.	Não há a preocupação por essa classificação.
2.	Classifica os custos em diretos e indiretos.	2.	Também classifica os custos em diretos e indiretos.
3.	Debita ao segmento, cujo custo está sendo apurados, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base.	3.	Debita ao segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção.
4.	Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.	4.	Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.
5.	E um critério administrativo, gerencial, interno.	5.	E um critério legal, fiscal, externo.
6.	Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os fundamentos do "regime de competência".	6.	Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do "regime de competência".
7.	Apresenta a Contribuição Marginal — diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.	7.	Apresenta a Margem operacional — diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado.
8.	O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.	8.	O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.
9.	Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.	9.	Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.

Fonte adaptado de Leone 2000.

O método de custeio correto tem ocasionado muitas discussões entre vários autores. Alguns advogam que um pode juntar-se ao outro, outros afirmam que dependem do tipo de empresa, ou do tipo da atividade.

É evidente que a utilização dos métodos de custeio vai depender dos objetos traçados pela empresa. Sendo assim, acredita-se que para os relatórios externos utilize-se o custeio por absorção; entretanto se a empresa utiliza as informações fornecidas pela contabilidade de custos para a tomada de decisões o custeio pode ser utilizado o custeio variável.

A diferença entre o método de custeio por absorção e o variável refere-se a questão do tempo. Os defensores do custeamento variável afirmam que os custos fixos de produção devem ser confrontados com as receitas em seu total como despesas imediatamente, enquanto que os defensores do custeio com absorção, advogam que os custos fixos de produção devem ser lançados contra a receita na seqüência e exata, que as unidades produzidas são vendidas (PADOVEZE 2008).

Não existe um método melhor do que o outro; observa-se que ambos são opostos, porém um complementa o outro; pois enquanto que o custeio variável fornece informações gerenciais para uma melhor decisão; o custeio por absorção atende aos princípios fundamentais de contabilidade.

Contudo, vale salientar que ambos os sistemas fornecem informações que ajudam a tomar importantes decisões não existindo um sistema mais preciso e a escolha desses sistemas depende da carência da organização e do tipo de informação que necessita.

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

6.1 Caracterização da Empresa

A empresa utilizada para o estudo é uma empresa industrial do ramo de fabricação de doces, localizada na cidade de Pombal, Estado da Paraíba. A empresa utiliza sua forma de tributação no Simples Nacional (Alíquota de 7,33% sobre o faturamento).

A empresa citada destaca-se na região devido a organização dos seus produtos, como também a higienização e segurança observando as instruções dos órgãos fiscalizadores, como a vigilância sanitária IBAMA, SUDEMA, CRQ e outros.

A escolha desta empresa deu-se devido ao fácil acesso a mesma, facilitando assim as informações necessárias para elucidar este trabalho.

6.2 Processo Produtivo

A empresa analisada realiza atividade de doces de goiaba e banana, que são adquiridos de produtores da cidade de Pombal e cidades vizinhas. Sendo o setor de produção dividido por setores dentro da empresa objetivando a organização das diferentes fases do processo.



Figura 3 – Setor de Abafamento

Fonte: Empresa pesquisada 2008

Partindo do processo de produção, inicia pelo setor de abafamento. Esse é o setor que permanecem armazenadas as frutas, onde também se faz a preparação das frutas como a banana e a goiaba que são descascadas e passam pelo processo de lavagem em tanques, e em seguida encaminhados para o setor de produção.



Figura 4 - Setor de produção

Fonte: Empresa pesquisada 2008

No setor de produção, as frutas são cozidas e passadas por um triturador industrial. Logo depois dessa fase são levados ao fogo junto com o açúcar e alguns produtos químicos, sendo os mesmos responsáveis pela conservação do doce. Em seguida, são aquecidos por vapor vindo de uma caldeira abastecida por lenha.



Figura 5 – Setor de Resfriamento

Fonte: Empresa pesquisada 2008

Depois de produzir o doce, o produto é colocado em formas de madeira e fatiado em barras que ficarão em resfriamento até o dia seguinte que logo seguirão para o setor de embalagem, sendo este local de total higienização, protegido por lonas no telhado garantindo a proteção contra insetos e poeiras.



Figura 6 – Setor de Modulagem

Fonte: Empresa pesquisada 2008

No setor de modulagem os funcionários trabalham em boas condições de higiene, todos uniformizados, os produtos são empacotados em plásticos e potes que são conservados em fardos e caixas de papelão também adquiridos de empresas credenciadas no fornecimento de embalagem para alimentos e obedecendo os padrões exigidos para comercialização.

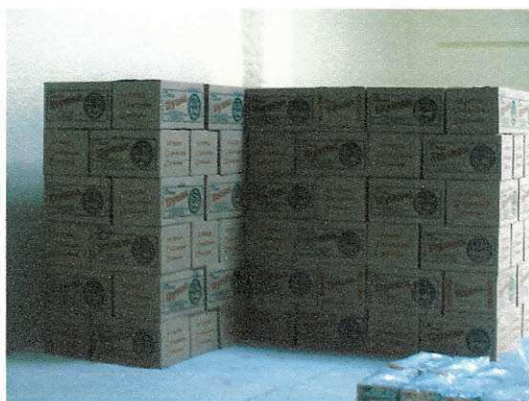


Figura 7 – Setor de Expedição

Fonte: Empresa pesquisada 2008

Neste setor de expedição os produtos são armazenados em fardos de plástico e caixa de papelão e permanece guardado até a comercialização.

6.3 Produtos Fabricados

A indústria de doces fabrica os determinados produtos:

- Doce em tabletes goiaba e banana com 260g
- Doce em tabletes goiaba e banana com 400g
- Doce em tabletes goiaba e banana com 900g
- Doce em tabletes embalados potes de 1kg
- Doce em tabletes mariola com 260g

Para apuração dos resultados considerou-se a apuração dos custos até o momento em que o sistema processa a matéria prima pelo montante de cada lote de produto, uma vez que a empresa não registra a quantidade em unidade de produto por período.

Ainda utilizou-se como critério de apropriação dos custos indiretos apenas os custos da matéria prima, em função da empresa considerar toda a sua mão-de-obra como indireta e ainda não registrar a quantidade de horas máquina trabalhada. Para simplificar a nomenclatura dos produtos estes foram chamados de produto A e Produto B, sendo o produto A o doce de goiaba e o produto B o doce de banana, onde a empresa considera em todos os períodos, que 65% do consumo de sua matéria prima é consumida na produção do produto A e 35% na produção do produto B, fato, inclusive, que dificultou a análise dos resultados.

Tabela 2

Distribuição dos custos em agosto de 2007.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	7.260,43	3.909,47		11.169,90
Embalagem	262,5	487,5		750
Embalagem	7.434,63	4.003,27		11.437,90
MOD			2.801,60	2.801,60
MOI			200	200,00
Energia			353,8	353,80
Telefone			223,1	223,10
Água			147,39	147,39
Impostos			2.509,46	2.509,46
	14.957,56	8.400,24	6235,35	29.593,15

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

A tabela 2 mostra a distribuição dos custos diretos por produto onde o produto A tem a maior quantidade desses custos e dos CIF's registrados durante o mês, carecendo ainda de apropriação a cada produto.

Tabela 3

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em agosto de 2007

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	14.957,56	64,04	3.993,12	18.950,68
PRODUTO B	8.400,24	35,96	2.242,23	10.642,47
TOTAL	23.357,80	100	6.235,35	29.593,15

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Na tabela 3 nota-se que do montante de R\$ 6.235,35 de CIF's, 64,04% pertencem ao produto A e 35,06% pertencem ao produto B, ficando a maior parcela de custos, portanto, para o produto A.

Tabela 4

Distribuição dos custos em setembro de 2007.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	11.002,62	5.919,10		16.921,72
Frutas	407,25	219,3		626,55
MOD			2.801,60	2.801,60
MOI			200	200,00
Energia			406,9	406,90
Telefone			193,13	193,13
Água			36,34	36,34
Impostos			1.720,50	1.720,50
	11.409,87	6.138,40	5358,47	22.906,74

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

A tabela 4 mostra a distribuição dos custos totais, separando-os em diretos e indiretos, continuando o produto A com o percentual de 65% dos custos diretos e o produto B com 35% em virtude da separação destes termos percentuais pela própria empresa.

Tabela 5

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em setembro de 2007.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	11.409,87	65,02	3.484,08	14.893,95
PRODUTO B	6.138,40	34,98	1.874,39	8.012,79
TOTAL	17.548,27	100	5.358,47	22.906,74

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Do montante dos CIF's somado em R\$ 5.358,47 a maior parcela, quando da apropriação através dos custos diretos, pertence ao produto A. Essa observação aconteceu em todos os períodos em virtude de que a empresa sempre considerar 65% da matéria para produção desse produto. Nesse caso o diferencial de análise dos CIF's em termos de apropriação, irá diferenciar apenas em seu montante de um produto para o outro e não em termos percentuais.

Tabela 6

Distribuição dos custos em outubro de 2007.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
MOD	-	-	3.048,63	3.048,63
MOI	-	-	200	200
Energia	-	-	579,84	579,84
Telefone	-	-	167,83	167,83
Água	-	-	105,82	105,82
Impostos	-	-	2.123,90	2.123,90
	0,00	0,00	6.226,02	6.226,02

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em outubro de 2007 não houve movimentação de compras de matéria prima, sendo registrados nos relatórios de custos da empresa apenas os CIF's.

Tabela 7

Apropriação dos CIF's em outubro de 2007.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	0,00	65	4.046,91	4.046,91
PRODUTO B	0,00	35	2.179,11	2.179,11
TOTAL	0,00	100	6.226,02	6.226,02

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Devido a não movimentação de compra de matéria prima nesse período, a empresa considerou para alocação dos CIF's a cada produto, aleatoriamente, o percentual de 65% para A e 35% para B.

Tabela 8

Distribuição dos custos em novembro de 2007.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	14.250,60	7.673,40		21.924,00
Frutas	9.916,80	5.339,81		15.256,61
MOD			5.284,11	5.284,11
MOI			200	200,00
Energia			485,84	485,84
Telefone			136,91	136,91
Água			88,79	88,79
Impostos			1.554,91	1.554,91
	24.167,40	13.013,21	7.750,56	44.931,17

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em novembro observa-se uma elevação dos custos diretos totais de aproximadamente 47% com relação ao mês de setembro, provavelmente em virtude de se anteceder o período festivo, porém os CIF's permanecem, praticamente, constantes no total, embora o produto B foi o de maior CIF depois da apropriação realizada deste custo.

Tabela 9

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em novembro de 2007.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	24.167,40	65%	2.712,70	26.880,75
PRODUTO B	13.013,21	35%	5.037,86	18.051,42
TOTAL	37.180,61	100%	7.750,56	44.931,17

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Tabela 10

Distribuição dos custos em dezembro de 2007.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
MOD			5.267,33	5.267,33
MOI			200	200
Energia			495,05	495,05
Telefone			197,57	197,57
Água			65,29	65,29
Impostos			1.065,77	1.065,77
	0,00	0,00	7.291,01	7.291,01

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em dezembro de 2007, igualmente ao mês de outubro do mesmo ano, não houve movimentação de compras de matéria prima, sendo registrados nos relatórios de custos da empresa apenas os CIF's.

Tabela 11

Apropriação dos CIF's em dezembro de 2007.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	0,00	65	4.739,15	4.739,15
PRODUTO B	0,00	35	2.551,86	2.551,86
TOTAL	0,00	100	7.291,01	7.291,01

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em dezembro de 2008 os CIF's foram apropriados pelo percentual de 65% para o produto A e 35% para o produto B uma vez que esses percentuais são os mesmos utilizados pela empresa para atribuição da matéria prima a cada produto.

Tabela 12

Distribuição dos custos em janeiro de 2008.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	8.558,55	4.608,45		13.167,00
Embalagens	273,00	147,00		420,00
Frutas	3.312,43	1.783,61		5.096,04
MOD			3.945,38	3.945,38
MOI			200	200
Energia			344,51	344,51
Telefone			53,94	53,94
Água			148,41	148,41
Impostos			914,27	914,27
	12.143,98	6.539,06	5.606,51	24.289,55

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em janeiro de 2008, os custos diretos caíram aproximadamente 50% com relação a novembro de 2007 bem como os CIF's, embora estes demonstrem uma oscilação menos significativa com relação aos períodos analisados.

Tabela 13

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em janeiro de 2008

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	12.143,98	65	3.644,23	15.853,21
PRODUTO B	6.539,06	35	1.962,28	8.536,34
TOTAL	18.683,04	100	5.606,51	24.389,55

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Conforme se vê, na apropriação dos CIF's em Janeiro de 2008, seguiu-se a mesma linha de raciocínio dos meses anteriores, ou seja, 65% desses custos para o produto A e 35% para o produto B, ficando este, quase que sempre com a minoria do montante dos custos.

Tabela 14

Distribuição dos custos em fevereiro de 2008

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	6.579,30	3.542,70		10.122,00
MOD			3.137,84	3.137,84
MOI			200	200
Energia			2051,68	2051,68
Telefone			397,54	397,54
Água			174,3	174,3
Impostos			37,03	37,03
	6.579,30	3.542,70	5.998,39	16.120,39

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em fevereiro a tabela 14 mostra que os custos diretos caíram significativamente com relação aos meses anteriores, ficando os CIF's praticamente constantes.

Tabela 15

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em fevereiro de 2008.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	6.579,30	65	3.898,95	10.543,25
PRODUTO B	3.542,70	35	2.099,44	5.677,14
TOTAL	10.122,00	100	5.998,39	16.120,39

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

A tabela 15 mostra que em fevereiro na apropriação dos CIF's o produto B recebeu uma quantidade maior desses custos com relação a janeiro, esse fato dar-se-a pela relação do montante de tais custos com os custos diretos, ou seja, na proporção que aumentam os

custos diretos também aumentam os CIF's de cada produto, visto que a empresa os relaciona em termos percentuais.

Tabela 16
Distribuição dos custos em março de 2008.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	7.434,63	4.003,26		11.437,89
Embalagens	2.340,00	1.260,00		3.600,00
Frutas	1.226,55	660,45		1.887,00
MOD			2.721,17	2.721,17
MOI			200	200
Energia			344,51	344,51
Telefone			148,41	148,41
Água			53,94	53,94
Impostos			1.298,89	1.298,89
	11.001,18	5.923,71	4.766,92	21.691,81

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em março os custos diretos elevaram-se com relação a fevereiro, porém não se pode dizer em que nível se elevou de acordo com a produção, uma vez que a empresa não registrou em nenhum dos períodos a quantidade produzida de fato de cada produto. Já nos CIF's, se observa uma pequena queda se relacionado aos meses anteriores.

Tabela 17
Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em março de 2008.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	11.001,18	65	3.098,50	14.164,68
PRODUTO B	5.923,71	35	1.668,42	7.627,13
TOTAL	16.924,89	100	4.766,92	21.691,81

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Com relação à apropriação dos CIF's neste mês, a maior parcela foi para o produto A em função de tal produto ter recebido maior parte dos custos diretos.

Tabela 18
Distribuição dos custos em abril de 2008.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Embalagens	370,50	199,50		570,00
Frutas	1.274,00	686,00		1.960,00
MOD			2.817,99	2.817,99
MOI			200	200
Energia			1.738,99	1.738,99
Telefone			325,67	325,67
Água			171,67	171,67
Impostos			71,08	71,08
	1.644,50	885,50	5.325,40	7.855,40

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Em abril 2008 a tabela 18 mostra que os custos diretos caíram significativamente com relação aos meses anteriores, contudo continuam sendo o único parâmetro que se tem para apropriação dos CIF's.

Tabela 19

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em abril de 2008.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	1.644,50	65	3.461,51	5.171,01
PRODUTO B	885,50	35	1.863,89	2.784,39
TOTAL	2.530,00	100	5.325,40	7.855,40

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

A tabela 19 mostra mais uma vez que o produto A recebeu a maior parcelas dos CIF's, pois embora os custos diretos tenham caído, a produção do produto A foi quem mais consumiu estes custos. Por outro lado, os CFI's, justificam os seus conceitos em permanecerem basicamente constantes.

Tabela 20

Distribuição dos custos em maio de 2008

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Açúcar	13.824,52	7.443,97		21.268,49
Embalagem	3.705,00	1.995,00		5.700,00
Frutas	2.143,05	1.153,95		3.297,00
MOD			2.574,18	2.574,18
MOI			200	200
Energia			396,24	396,24
Telefone			141,06	141,06
Água			59,6	59,6
Impostos			2.229,01	2.229,01
	19.672,57	10.592,92	5.600,09	35.865,58

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

De acordo com a tabela de distribuição dos custos acima, os custos diretos se elevaram significativamente a exemplo de novembro de 2007, evidenciando que sempre nos meses que antecedem algum período festivo a produção dos produtos se eleva.

Tabela 21

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em maio de 2008

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	19.672,57	65	3.640,06	23.377,63
PRODUTO B	10.592,92	35	1.960,03	12.587,95
TOTAL	30.265,49	100	5.600,09	35.865,58

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Conforme se vê na tabela 21, apesar do aumento dos custos diretos, a apropriação dos CIF's em maio de 2008, praticamente não se altera em termos de montante de cada produto, pela não flutuação relevante destes custos.

Tabela 22

Distribuição dos custos em junho de 2008.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Embalagem	8.202,68	4.416,83		12.619,51
Frutas	1.885,00	1.015,00		2.900,00
MOD			4.266,07	4.266,07
MOI			200	200
Energia			428,28	428,28
Telefone			164,56	164,56
Água			162,09	162,09
Impostos			1.830,89	1.830,89
	10.087,68	5.431,83	7.051,89	22.571,40

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Diferentemente do mês de maio de 2008, em junho do mesmo ano os custos diretos reduziram-se em aproximadamente, 50% e em contrapartida, os CIF's se elevaram com relação aos meses anteriores.

Tabela 23

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em junho de 2008

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	10.087,68	65	4.583,73	14.736,41
PRODUTO B	5.431,83	35	2.468,16	7.934,99
TOTAL	15.519,51	100	7.051,89	22.571,40

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Tabela 24

Distribuição dos custos em julho de 2008.

CUSTOS	DIRETOS		CIF's	CUSTO TOTAL
	PRODUTO A	PRODUTO B		
Embalagem	7.116,69	3.832,06		10.948,75
Frutas	7.622,06	4.064,18		11.686,24
MOD			4.104,02	4.104,02
MOI			200	200
Energia			404,65	404,65
Telefone			182,92	182,92
Água			123,71	123,71
Impostos			2.204,94	2.204,94
	14.738,75	7.896,24	7.220,24	29.855,23

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

Conforme se vê na tabela 24 em julho de 2008, houve um aumento dos custos diretos de aproximadamente 68% com relação ao mês de junho do mesmo ano, e os CIF's permaneceram quase que semelhantes ao mês anterior.

Tabela 25

Apropriação dos CIF's através dos custos diretos em julho de 2008.

PRODUTOS	CDT's	%	CIF's	CT's
PRODUTO A	14.738,75	65,11	4.701,10	19.504,96
PRODUTO B	7.896,24	34,89	2.519,14	10.450,27
TOTAL	22.634,99	100	7.220,24	29.855,23

Fonte: Elaboração própria pesquisa direta 2008.

De acordo com a tabela 25 na apropriação dos CIF's o produto A recebeu uma parcela significativa em função do montante dos custos diretos nesse produto também serem bem mais elevados que no produto B.

Pode-se ainda contatar em cada resultado apresentado que a relevância do sistema estudado foi notada apenas diante da obrigatoriedade da empresa perante a legislação vigente, pois tanto na tabela acima quanto nas demais é observado um grau de subjetividade bastante elevado com relação a apropriação dos CIF's, (65% da proporção dos custos diretos para o produto A e 35% da proporção dos custos diretos para o produto B), podendo-se ainda notar nesses resultados uma deficiência com relação ao custo total por unidade de cada produto por não ser possível computar a quantidade produzida, bem como a dependência do montante dos custos indiretos para cada produto em função do montante dos custos diretos destes.

De acordo com todos os dados de apropriação acima, em todos os meses, só é possível se contatar a alocação dos CIF's através dos custos diretos, ficando impossibilitada a alocação destes através da mão-de-obra direta ou das horas máquinas, devido à falta de registro destes dados.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das grandes mudanças ocorridas nos últimos tempos, as informações sobre custos tornaram-se importantes dentro das entidades, com isso surgiram novos métodos de custeio para que possa oferecer subsídios a exigências empresariais. Tal afirmativa indica que cada empresa deverá possuir um sistema de custeio, para que possa auxiliar os gestores na tomada de decisão e gerenciar os custos incorridos aos processos e atividades. Apesar do advento de sistemas de custos serem considerados novos, buscou-se neste trabalho um enfoque sobre o sistema considerado tradicional, que é o custeio por absorção. Em tal método considera-se que todos os custos fixos e variáveis são custos dos produtos.

Para alcançar o resultado proposto, foram coletados informações e dados da empresa.

Conforme os resultados apresentados ficou evidenciado que a empresa estudada não classifica os seus custos de acordo com os conceitos do sistema de custeio por absorção, uma vez que a mão-de-obra que deveria ser direta, foi alocada juntamente com os custos indiretos de fabricação – CIF's registrados pela mesma.

Tal fato impossibilitou o uso do critério de apropriação pela mão-de-obra direta, o mesmo acontecendo com o critério das horas máquina trabalhadas pela razão destas não serem devidamente registradas durante o período.

Esses fatores, portanto, impossibilitaram o uso da metodologia do sistema em pauta na sua íntegra, limitando a empresa a apropriar seus CIF's aos produtos fabricados usufruindo apenas da informação oferecida para efeito do custo de cada produto, através dos custos diretos de matéria prima.

Nessa mesma linha, notou-se que a empresa estudada só tem condições de apurar o custo dos seus produtos até certo ponto do processo, ou seja, até onde é fabricado o montante de cada lote de produto, pois a mesma não registra a quantidade de produto por unidade em cada período, deixando a desejar com relação a apuração do custo unitário de fabricação.

Ainda observou-se que apesar da evidente flutuação dos custos diretos, não se pode atribuir esse fato diretamente a quantidade produzida, uma vez que a empresa não registra esse dado, sabe-se, contudo, que tais custos, pelos seus próprios conceitos, costumam se flutuar pela proporção da produção, entretanto, na empresa estudada, essa afirmativa é bastante subjetiva.

Das deficiências do sistema de custeio por absorção, estudiosos apontam como a mais comum, o grau de arbitrariedade dos critérios estabelecidos pelo fisco para apropriação dos CIF'S e no estudo aqui em pauta ficou entendido que o problema se acentua pelo fato de que, além das limitações já existentes na metodologia de tal sistema, a empresa não utiliza totalmente dessa metodologia, e ainda, não se utiliza de nenhum outro sistema de custo com suporte às ineficiências aqui abordadas.

Diante dessas configurações, pode-se concluir que o sistema de custeio por absorção parece ter sua relevância centrada na sua obrigatoriedade perante a legislação fiscal e que sua maior deficiência está nos critérios de apropriação utilizados para alocação dos CIF's onde nos resultados aqui apresentados esses critérios foram ainda mais limitados, sugerindo-se a empresa em questão a registrar os seus custos com um controle mais efetivo que venha disponibilizar informações mais precisas para utilização não só do sistema de custeio por absorção, mas de qualquer outro tipo de sistema.

REFERÊNCIAS

ALVES, Jarzan Mageski: **Informação Contábil e Tomada de Decisão: Um levantamento junto aos micros e pequenos empresários associados a CDL no município de Afonso Cláudio/ES.** In: Simposio Fucape de produção científica, 2, 2004 vitória. ANAIS. Vitória: fucape, 2004 .1CD-ROM, Revista do conselho de contabilidade, Ano XXXVII, nº 171, Maio/Julho 2008, p. 57-67.

BEUREN, IISE Maria et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade-teoria e prática. 3ª ed . Editora Atlas:2006.

BUFO, Renato Tezotto. **Análise do sistema de informação de custos de um empresa do setor alimentício da cidade de Tietê- SP. Monografia curso de ciências contábeis da UNIMEP, ano 2003.** <http://unimep.br/nepss/monografias.2003.html>.

BRASIL, Decreto Lei nº 1.598/77 de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do Imposto sobre Renda.** Disponível em: <HTTP://WWW.planalto.gov.br/CCIVL/Decreto.1.598> . Acesso em 01/12/2008.

BRASIL, Decreto nº 3000.99 de 26 de março de 1999. **Regulamentada a tributação, fiscalização arrecadação e administração do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza** . Disponível em: <HTTP://www.planalto.gov.br/CCIVL/Decreto.3000>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL, Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre à Sociedades por Ações.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVL/Leis/6.404>. Acesso em 01/12/2008.

BRASIL, Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedade de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstração financeira.** Disponível em: <HTTP://www.planalto.gov.br/CCIVL/Lei.11.638>. Acesso em:01/12/2008.

CAVALCANTE, Carmem Haab Lutte; WANDSCHEER Marcio. **Decisão entre Produção Própria e Terceirização: o caso do refeitório de um frigorífico do extremo oeste de Santa Catarina.** Revista de contabilidade, Ano XXXVII, nº 171, Maio/Junho 2008.

Cervo, Amado Luiz; Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários.** 3ª edição São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencias, teoria e pratica.** São Paulo, Atlas 1998.

_____ Contabilidade Gerencial, 3ª ed. São Paulo, Atlas 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de pesquisa Social**. 3ª ed. São Paulo, Atlas 1991.

ILDEFONSO, Moacir de Sousa. **Utilização da Regressão Linear como Ferramenta de Decisão na Gestão de Custos em uma Indústria de Doces na Cidade de Pombal- PB**. Monografia, curso de ciência contábeis. Universidade Federal de Campina Grande. Ano 2007, 48p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª edição. São Paulo. Atlas 1998, 332 p.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução O.P traduções. São Paulo: Futura 1998, 376 p.

LIMEIRA, Marizelma Patriota. **Análise Teórica das Restrições Impostas aos Sistemas Tradicionais de Custeio com Relação a Apuração do Custo Unitário de Fabricação PPGEP 2004**. Programa de pós-graduação em engenharia de produção da UFPB, João Pessoa, 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3ª ed. São Paulo:Atlas 2000 .

LEONE, George Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo:Atlas 1997.

_____ **Custos: Planejamento, Implantação e controle**. 3ª ed. São Paulo: Atlas 2000.

_____ **Curso de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

MACHLINE, C. **Organização industrial**. In: ____ et. al. Manual da produção. Rio de Janeiro: FGV, 1990

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo: Atlas 2001.

MARTINS, E. **contabilidade de Custos Inclui o ABC**. 5ª ed. São Paulo: Atlas 1996.

_____ **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas 2000.

_____ **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas 2001.

_____ **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas 2003.

MOREIRA, D. A. **Administração da produção e operações**. São Paulo: Ed. Pioneira, 1999.

VANDERBECK, Edward j; NAGY Charles F. **Contabilidade de Custos**. Tradução Robert Brian Taylor 11.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 456p. p.13.

NILTON, Aquino de Andrade; BATISTA, Gerhard Daniel; SOUSA, Batista Cleber. **Vantagens e Desvantagens da utilização do sistema de Custeio ABC**. Disponível: http://www.Fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art-37pd Consultado em 08/10/2008.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PERES, Junior; JOSE, Ernandez. **Contabilidade de Custos para Não Contadores**. São Paulo: Atlas 2000, 280p.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Manual de Contabilidade Básica: uma introdução à pratica contábil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em sistema de Informação Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas 2000, 430p.

_____. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 5ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

SOUSA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco; OTANI, Nilo. **TCC Métodos e técnicas**. Florianópolis: Visual books 2007, 160p.

WERNK, Rodney. **Análise de Custo e Preços de Venda: (Ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva 2005

ANEXOS

Compras		
Agosto de 2007	Empresas	Valores
2/ago	Usina Monte Alegre S/A	R\$ 11.169,90
21/ago	Corepol	R\$ 750,00
28/ago	Fibrasa	R\$ 11.437,90
Total		R\$ 23.357,80

Setembro de 2007	Empresas	Valores
9/set	Usina Monte Alegre S/A	R\$ 2.606,31
12/set	Portela Distribuidora	R\$ 626,55
20/set	Companhia Usina S.João	R\$ 11.656,26
22/set	Companhia Usina S.João	R\$ 2.649,15
Total		R\$ 17.538,27

Outubro de 2007	-	-
Sem Movimento	-	-

Novembro de 2007	Empresas	Valores
5/nov	Usina S.João	R\$ 7.560,00
8/nov	Usina S.João	R\$14.364,00
16/nov	Francinilda Vieira	R\$ 1.320,00
21/nov	Klabim S/A	R\$ 3.190,02
22/nov	Klabim S/A	R\$ 2.740,06
30/nov	Fibrasa Nordeste	R\$ 8.006,53
Total		R\$ 37.180,62

Dezembro de 2007	-	-
Sem Movimento	-	-

COMPRAS		
Janeiro de 2008	Empresas	Valores
12/jan	Bananas do Nordeste	R\$ 233.00,00
22/jan	Corepol Com. e Rep. Fodeus	R\$ 120.00
26/jan	Bananas do Nordeste	R\$ 1439,04
31/jan	Ferreira Costa	R\$ 657,00
31/jan	Usina Monte Alegre	R\$ 13.167,00
TOTAL		R\$ 18.483,04
Fevereiro de 2008	Empresas	Valores
28/fev	Agroval Agroindustrial	R\$ 7.003,50
28/fev	Agroval Agroindustrial	R\$ 3.118,50
TOTAL		R\$ 10.122.00

Março de 2008	Empresas	Valores
17/mar	Fibrasa Brasa Nordeste S/A	R\$ 11.437.90
18/mar	Rogério Braga de Almeida	R\$ 1.987,00
23/mar	Sacopel Distribuidora de Sacos	R\$ 3.600,00
TOTAL		R\$ 16.924.90

Abril de 2008	Empresas	Valores
4/abr	Corepol Com. E Rep. Pordesus	R\$ 570.00
16/abr	Bananas do Nordeste	R\$ 1.96.00
TOTAL		R\$ 2.530.00

Mai de 2008	Empresas	Valores
2/mai	Ferreira e Costa e Cia.	R\$ 657.00
5/mai	Açúcar e mel. e Com. Ltda.	R\$ 8.700.00
15/mai	Corepol com. E Rep. Fordesu	R\$ 5.700.00
19/mai	Caetano Cavalcante	R\$ 1.200.00

22/mai	Caetano Cavalcante	R\$ 1.440.00
31/mai	Usina Monte Alegre	R\$ 12.568.50
TOTAL		R\$ 25.135.50

Junho de 2008	Empresas	Valores
6/jun	Ozelia Batista de Queiroga	R\$ 500.00
13/jun	Francinilda Vieira	R\$ 1.250,00
14/jun	Ozelia Batista de Queiroga	R\$ 400.00
23/jun	Banfrut S/A	R\$ 750.00
27/jun	Fenoplast Embalagens	R\$ 1.480.00
30/jun	Fibrasa Nordeste Embalagens	R\$ 11.139.52
TOTAL		R\$ 15.520.15
Julho de 2008	Empresas	Valores
5/jul	Ozelia Batista de Queiroga	R\$ 800.00
8/jul	Agroval Agroindustrial	R\$ 9.408.00
13/jul	Klabim Embalagens	R\$ 6.236.35
15/jul	Flory Quimica	R\$ 740.76
21/jul	Klabim Embalagens	R\$ 6.489.89
28/jul	Suplan Construções	R\$ 661.20
29/jul	Agroval Agroindustrial	R\$ 10.489.50
31/jul	Agroval Agroindustrial	R\$ 6.520.50
TOTAL		R\$ 40.346.19

DESPESAS DE 2007			
Julho de 2007		Outubro de 2007	
Energia Elétrica	R\$ 547,90	Energia Elétrica	R\$ 579,84
Telefone	R\$ 202,01	Telefone	R\$ 107,08
Água	R\$ 164,88	Água	R\$ 105,82
Contador	R\$ 200,00	Contador	R\$ 200,00
TOTAL	R\$ 1.115,39	TOTAL	R\$ 10.353,29

Agosto de 2007		Novembro de 2007	
Energia Elétrica	R\$ 353,80	Energia Elétrica	R\$ 485,84
Telefone	R\$ 223,10	Telefone	R\$ 136,91
Água	R\$ 117,33	Água	R\$ 89,79
Contador	R\$ 200,00	Contador	R\$ 200,00
TOTAL	R\$ 924,29	TOTAL	R\$ 10.353,29

Setembro de 2007		Dezembro de 2007	
Energia Elétrica	R\$ 406,90	Energia Elétrica	R\$ 405,05
Telefone	R\$ 193,13	Telefone	R\$ 497,57
Água	R\$ 36,34	Água	R\$ 65,29
Contador	R\$ 200,00	Contador	R\$ 200,00
TOTAL	R\$ 836,37	TOTAL	R\$ 957,91

DESPESAS DE 2008			
Janeiro de 2008		Maio de 2008	
Energia Elétrica	R\$ 297,74	Energia Elétrica	R\$ 396,24
Telefone	R\$ 55,97	Telefone	R\$ 141,06
Água	R\$ 42,31	Água	R\$ 59,50
Contador	R\$ 200,00	Contador	R\$ 200,00
TOTAL	R\$ 696,01	TOTAL	R\$ 796,80

Fevereiro de 2008		Junho de 2008	
Energia Elétrica	R\$ 397,51	Energia Elétrica	R\$ 428,28
Telefone	R\$ 174,30	Telefone	R\$ 164,56
Água	R\$ 37,03	Água	R\$ 162,09
Contador	R\$ 200,00	Contador	R\$ 200,00
TOTAL	R\$ 808,87	TOTAL	R\$ 954,93

Março de 2008		Julho de 2008	
Energia Elétrica	R\$ 344,51	Energia Elétrica	R\$ 404,05
Telefone	R\$ 148,41	Telefone	R\$ 182,92
Água	R\$ 53,91	Água	R\$ 123,92
Contador	R\$ 200,00	Contador	R\$ 200,00
TOTAL	R\$ 746,86	TOTAL	R\$ 911,28

Abril de 2008		-	-
Energia Elétrica	R\$ 325,67	-	-
Telefone	R\$ 171,07	-	-
Água	R\$ 71,08	-	-
Contador	R\$ 200,00	-	-
TOTAL	R\$ 768,42	-	-

FOLHA DE PAGAMENTO		GFIP	GPS	RECISÃO
Junho de 2007	R\$ 1.376,00	R\$ 372,55	R\$ 55,52	-
Julho de 2007	R\$ 4.252,62	R\$ 342,40	R\$ 50,78	-
Agosto de 2007	R\$ 2.801,00	R\$ 221,70	R\$ 77,01	-
Setembro de 2007	R\$ 2.801,60	R\$ 224,70	R\$ 34,22	R\$ 2.792,26
Outubro de 2007	R\$ 3.048,63	R\$ 246,10	R\$ 48,54	-
Novembro de 2007	R\$ 5.284,11	R\$ 428,00	R\$ 75,35	-
Dezembro de 2007	R\$ 5.207,33	R\$ 128,00	R\$ 82,41	R\$ 527,39

2008 FOLHA DE PAGAMENTO		GFIP	GPS	RECISÃO
Janeiro	R\$ 3.945,38	R\$ 321,00	R\$ 80,05	-
Fevereiro	R\$ 3.137,84	R\$ 256,80	R\$ 89,72	-
Março	R\$ 2.721,17	R\$ 232,40	R\$ 38,00	-
Abril	R\$ 2.817,98	R\$ 232,40	R\$ 92,97	R\$ 986,93
Maio	R\$ 2.571,18	R\$ 211,20	R\$ 99,33	R\$ 672,71

Impostos Federais 2007		
	Industrializados pelo contribuinte	Total dos Tributos
Julho de 2007	R\$ 18.372,00	R\$ 1.477,11
Agosto de 2007	R\$ 34.188,80	R\$ 2.509,46
Setembro de 2007	R\$ 23.440,00	R\$ 1.720,50
Outubro de 2007	R\$ 28.936,00	R\$ 2.123,90
Novembro de 2007	R\$ 21.184,00	R\$ 1.554,91
Dezembro de 2007	R\$ 14.520,00	R\$ 1.065,77
TOTAL	R\$ 140.640,80	R\$ 10.451,50
Impostos Federais 2008		
	Industrializados pelo Contribuinte	Total dos Tributos
Janeiro de 2008	R\$ 12.456,00	R\$ 914,27
Fevereiro de 2008	R\$ 27.952,00	R\$ 2.051,68
Março de 2008	R\$ 17.696,00	R\$ 1.298,89
Abril de 2008	R\$ 23.692,00	R\$ 1.738,99
Mai de 2008	R\$ 30.368,00	R\$ 2.229,01

Junho de 2008	R\$ 24.944,00	R\$ 1.830,89
Julho de 2008	R\$ 30.040,00	R\$ 2.204,94
Total	R\$ 167.148,00	R\$ 12.268,67