

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCN**

TAMARA PEREIRA DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE POR LINHA DE PRODUTO:
PESQUISA-AÇÃO APLICADA EM CONJUNTOS CIRÚRGICOS**

Florianópolis, 2009

TAMARA PEREIRA DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE POR LINHA DE PRODUTO:
PESQUISA-AÇÃO APLICADA EM CONJUNTOS CIRÚRGICOS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Joisse Antonio Lorandi, Dr.

Florianópolis, 2009

TAMARA PEREIRA DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE POR LINHA DE PRODUTO: PESQUISA-AÇÃO
APLICADA EM CONJUNTOS CIRÚRGICOS**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 24 de novembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Joice Antônio Lorandi, Dr.
Orientador(a)

Professor Altair Borgert, Dr.
Membro

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Membro

A minha mãe, Maria Ana; pelo apoio, carinho e amor dedicados em momentos difíceis e alegres.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelas bênçãos dadas que permitiram seguir sempre adiante.

A minha família, mãe, tios e irmãos, pela compreensão e incentivo nos momentos difíceis.

A empresa, objeto de estudo, por abrir suas portas à realização do trabalho.

Ao professor, Dr. Joisse Antonio Lorandi, pela orientação.

“Você não pode ensinar nada a um homem; você pode apenas ajudá-lo a encontrar a resposta dentro dele mesmo”. (Galileu Galilei)

RESUMO

O presente trabalho realiza o estudo a respeito de custos no ambiente organizacional de uma empresa que comercializa materiais ortopédicos. Tem por objetivo apurar a lucratividade dos produtos oferecidos pela empresa comercial, através do estudo de custos, para o auxílio à tomada de decisões. Apresenta uma revisão bibliográfica sobre conceitos de custos e os confrontam, formando a análise deles em uma experiência prática, através da configuração dos gastos e a apuração da lucratividade de cada produto. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de uma pesquisa-ação, com abordagem qualitativa. Como resultado, a pesquisa permite observar o estudo de custos como uma importante ferramenta de gestão organizacional.

Palavras-chave: custos, lucratividade, tomada de decisões.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos.....	29
Figura 2 – Organograma da organização.....	37
Figura 3 – Distribuição física da organização.....	37
Figura 4 – Processo de comercialização.....	38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Gastos.....	40
Quadro 2 – Valores de aquisição de ativos.....	40
Quadro 3 – Cálculo da depreciação mensal de ativos.....	41
Quadro 4 – Impostos.....	41
Quadro 5 – Apuração de impostos.....	42
Quadro 6 – Manutenção.....	42
Quadro 7 – Quadro de funcionários.....	43
Quadro 8 – Folha de pagamento.....	43
Quadro 9 – Gastos com seguros.....	44
Quadro 10 – Separação dos custos.....	44
Quadro 11 – Separação das despesas.....	45
Quadro 12 – Conjunto cirúrgico/produto nº. 1.....	46
Quadro 13 – Conjunto cirúrgico/produto nº. 2.....	47
Quadro 14 – Conjunto cirúrgico/produto nº. 3.....	47
Quadro 15 – Preço de venda – conjunto cirúrgico/produto nº. 1.....	48
Quadro 16 – Preço de venda – conjunto cirúrgico/produto nº. 2.....	48
Quadro 17 – Preço de venda – conjunto cirúrgico/produto nº. 3.....	49
Quadro 18 – Alocação dos custos indiretos I.....	50
Quadro 19 – Apropriação das despesas I.....	51
Quadro 20 – Apropriação das despesas II.....	52
Quadro 21 – Apropriação das despesas dos veículos I.....	52
Quadro 22 – Alocação dos custos indiretos II.....	54
Quadro 23 – Apropriação das despesas III.....	55
Quadro 24 – Apropriação das despesas IV.....	55
Quadro 25 – Apropriação das despesas dos veículos II.....	56
Quadro 26 – Alocação dos custos indiretos III.....	57
Quadro 27 – Apropriação das despesas V.....	58
Quadro 28 – Apropriação das despesas VI.....	59

Quadro 29 – Apropriação das despesas dos veículos III.....	59
Quadro 30 – Gastos por conjunto cirúrgico.....	60
Quadro 31 – Lucro bruto.....	61
Quadro 32 – DRE – Conjunto cirúrgico/produto nº. 1.....	62
Quadro 33 – DRE – Conjunto cirúrgico/produto nº. 2.....	62
Quadro 34 – DRE – Conjunto cirúrgico/produto nº. 3.....	63

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.2	OBJETIVOS	13
1.2.1	Objetivo Geral	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.3	JUSTIFICATIVA	13
1.4	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	14
1.5	LIMITAÇÕES	15
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2	REVISÃO DE LITERATURA.....	17
2.1	IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS E SEUS OBJETIVOS	20
2.3	TERMINOLOGIA DE CUSTOS.....	22
2.4	CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS.....	24
2.4.1	Custos Diretos x Custos Indiretos.....	26
2.4.2	Custos Variáveis x Custos Fixos	27
2.5	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	28
2.5.1	Custeio por absorção.....	28
2.5.2	Custeio variável	32
2.5.3	Custeio baseado em atividades – ABC (Activity-Based Costing).....	33
3	PESQUISA-AÇÃO	36
3.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	36
3.1.1	Processo de Comercialização	38
3.2	GASTOS DA EMPRESA.....	39
3.2.1	Separação dos Gastos: custos x despesas	44
3.3	CONJUNTOS CIRÚRGICOS / PRODUTOS	46
3.3.1	Preço de Venda dos Produtos	48

3.4	APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS.....	49
3.5	GASTOS POR CONJUNTO CIRÚRGICO.....	60
3.6	APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO	61
3.7	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO POR PRODUTO.....	61
4	CONCLUSÃO.....	65
5	REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

A administração de uma empresa exige a gestão dos recursos disponíveis para o andamento dos negócios. É preciso gerenciar os recursos disponíveis, de maneira a organizá-los, controlá-los e encaminhá-los, a fim de que gerem lucros e benefícios à organização.

Neste ambiente, a Contabilidade é responsável por gerir as informações relevantes acerca do patrimônio das organizações. Dentro da ciência contábil, a Contabilidade de Custos tem a função de auxiliar os processos de avaliação, controle e tomada de decisões.

No ambiente competitivo das organizações, busca-se superar barreiras. Um sistema de custos auxilia o controle e o apoio à tomada de decisão. O estudo dos custos dos produtos dentro de uma organização é conhecimento necessário à alta administração. É através das informações de custos que se programam relatório econômico-financeiro, controles orçamentários, formação de preços, procedimentos na produção etc. Sendo assim, quanto mais apuradas e precisas são as informações, ou seja, quanto maior o conhecimento a respeito delas, maiores as possibilidades de vantagens competitivas.

1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Muitas organizações realizam seus processos produtivos sem saber, ao certo, o que cada um deles representa no total de seus negócios. Esse conhecimento pode ser empírico, verificado na experiência dos gestores, mas, entender cada processo dentro do ambiente organizacional representa um passo adiante na administração do negócio. Uma empresa, que compra e vende materiais cirúrgicos ortopédicos, possui um processo produtivo de comercialização de seus produtos conforme as necessidades de cada um.

O conjunto cirúrgico, que é o produto oferecido pela empresa, possui um processo de comercialização. Neste trabalho, será estudado o processo de comercialização de três conjuntos cirúrgicos existentes na organização. Através da relação dos gastos, buscar-se-á, com a alocação dos gastos: custos e despesas, apurar a margem de lucratividade desses conjuntos. O problema da

pesquisa é: como alocar os gastos aos conjuntos cirúrgicos estudados e obter um percentual de lucro comparativo entre cada um deles?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos do trabalho partem de um objetivo geral e para que este seja alcançado dividem-se as etapas em objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Propor a alocação dos gastos em uma empresa que comercializa materiais ortopédicos em três tipos de produtos oferecidos e apurar a lucratividade de cada um deles.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Levantar dados e valores dos gastos em determinado período na empresa a ser realizado o trabalho, através de entrevistas;
- Conciliar as informações obtidas na pesquisa bibliográfica com a realidade prática da empresa, por meio da aplicação do estudo teórico;
- Configurar o processo de alocação dos gastos da empresa aos produtos em estudo, através da apropriação dos custos e das despesas, por meio do método de custeio mais apropriado;
- Apurar a margem de lucro de cada produto em estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

A escolha da empresa deu-se em relação ao acesso de localização facilitado e, também, à receptividade encontrada quando da proposta de realização do trabalho apresentada em tal empresa.

Além disso, a proposta de configurar os gastos da organização traz para a empresa a possibilidade de expandir tal ação para os demais produtos, permitindo, assim, que todos os seus gastos estejam configurados a seus produtos específicos, facilitando o controle e a gestão dos custos empresariais.

A questão de apurar a lucratividade de cada produto pode ser determinante para o foco de ação no mercado em relação a cada produto. Com essas informações, a organização pode direcionar suas tarefas de reduzir custos a produtos que estão apresentando pequena lucratividade, ou mesmo, o deixar de fornecer, se não for atrapalhar a venda dos demais.

O presente trabalho tem relevância de caráter acadêmico, à medida que aumenta as fontes de estudos a respeito do assunto. Bem como, traz para o ambiente universitário o confronto de teoria e prática, importante para a formação profissional acadêmica.

1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a elaboração deste trabalho foi realizada pesquisa para levantamento dos dados e informações que objetivam ressaltar os conceitos e a importância de custos. Segundo Cervo e Bervian (2002), a pesquisa é um método científico de se encontrar respostas para dúvidas ou soluções para problemas.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de uma pesquisa-ação, com abordagem qualitativa. Os estudos exploratórios não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo, requer um planejamento bastante flexível para possibilitar a consideração dos mais variáveis aspectos de um problema ou de uma situação. Recorre-se ao estudo exploratório quando há pouco conhecimento sobre o problema a ser estudado.

A pesquisa-ação foi desenvolvida em uma empresa comercial de materiais ortopédicos para cirurgias. De acordo com Thiollent (1997), a pesquisa-ação é concebida e realizada em associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e na qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

A abordagem adotada foi a qualitativa, onde se adota a percepção do pesquisador e suas interpretações a respeito do que foi observado.

A coleta de dados para a realização deste trabalho, portanto, foi realizada através de uma pesquisa semi-estruturada com algumas pessoas da organização e observação *in loco*. Conforme Longaray (2003):

A entrevista semi-estruturada é a que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, adicionam-se uma grande quantidade de interrogativas, fruto de novas hipóteses que surgem no decorrer da entrevista. Assim, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa. (TRIVIÑOS, 1987, apud LONGARAY et al. 2003)

A pesquisa baseou-se em entrevistas com o proprietário da empresa em visitas ao local onde está estabelecida a organização. Algumas informações foram obtidas também via e-mail e telefone. As entrevistas foram realizadas baseadas em questionamentos ao proprietário e obtiveram o auxílio de alguns funcionários do estabelecimento. A coleta dos dados foi realizada no período de abril a setembro de 2009.

1.5 LIMITAÇÕES

O referencial teórico foi realizado mediante a literatura existente a respeito de Contabilidade de Custos. Já, o levantamento dos dados na organização não fornece todas as informações necessárias à produção do trabalho.

O estudo está focado na apresentação de revisão bibliográfica a respeito de custos, no levantamento de dados sobre custos na empresa onde se realiza o trabalho, na análise dos dados levantados, em uma proposta de apropriação dos custos e despesas para alguns produtos/serviços escolhidos (específicos) e realizados pela empresa e na apuração do lucro por produto.

Na fase de coleta de dados na empresa em estudo há limitação, visto que o contato com a empresa está somente na realização do trabalho. Os dados obtidos são somente aqueles que a empresa descreve ou que podem ser observados.

O presente trabalho limita-se a estudar um único período de um mês dos gastos incorridos dentro da organização em estudo e, também, limita-se ao estudo de três produtos por ela fornecidos. Os critérios de rateio basearam-se num processo em que algumas suposições e certa arbitrariedade foram necessárias.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho possui a seguinte estrutura:

Primeiramente, apresentação de uma revisão bibliográfica sobre o assunto, onde se buscou evidenciar os aspectos teóricos mais importantes a respeito de custos junto à literatura em livros específicos. Buscou-se evidenciar a importância dos custos, seus principais conceitos, classificações e métodos de custeio.

Em seguida, ocorre a descrição e análise dos dados encontrados na empresa de realização da pesquisa-ação. Neste tópico são apresentados: a empresa, seus gastos e, analisados seus gastos e apuradas a lucratividade de cada produto.

Mais adiante, segue-se com as conclusões e recomendações, onde se confronta a teoria com a prática observada.

Finaliza-se, com as referências utilizadas em todo o estudo executado.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Este capítulo apresenta os principais conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento deste trabalho. Inicia-se com uma abordagem a respeito da importância da Contabilidade de Custos para as organizações. Em um segundo tópico, define-se o objetivo da Contabilidade de Custos.

Os tópicos seguintes tratam da terminologia de custos, das classificações sobre custos e, ainda, da apresentação de um esquema básico de custos. O capítulo, ainda, aponta as três principais abordagens existentes a respeito de sistemas de custeio. São elas: por absorção, variável e por atividades. Finaliza com uma rápida abordagem a respeito das empresas de materiais hospitalares.

2.1 IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade tem o objetivo de controlar o patrimônio organizacional e gerar informações de suma importância para o bom andamento dos negócios. A partir das informações geradas pela Contabilidade, muitas decisões importantes são tomadas pelos administradores e demais usuários de uma empresa.

Conforme Nagatsuka e Teles (2002), a Contabilidade é uma ciência que tem por objetivo principal gerar informações para a tomada de decisão de seus usuários, internos ou externos, através do estudo do patrimônio das organizações. Crepaldi (2002) aponta como objetivo da Contabilidade registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e os custos e solucionar problemas típicos ou específicos da empresa. Custos, portanto, é uma das áreas que a Contabilidade estuda visando auxiliar os gestores das organizações a fim de bem administrá-la.

A Contabilidade de Custos é parte que integra a Contabilidade Geral (ou Financeira). Na verdade, a Contabilidade de Custos surgiu em função da necessidade que a Contabilidade Geral tinha em avaliar estoques com o surgimento das empresas industriais após a Revolução Industrial. Segundo Martins (2003), o Contador, à época, tentou adaptar os princípios já implantados a empresas comerciais nas indústrias:

o valor dos Estoques dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria o equivalente ao valor de “Compras” na empresa comercial. Portanto, passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção, deixando-se de se atribuir àqueles outros que na empresa comercial já eram considerados como despesas no período de sua incorrência: despesas administrativas, de vendas e financeiras (MARTINS, 2003, p.20).

Percebe-se que a Contabilidade de Custos surgiu a partir de necessidades impostas pelo mercado após a Revolução Industrial. Porém, conforme Martins (2003), foram preservados princípios de Contabilidade já existentes nas primeiras empresas, as comerciais. Durante a Revolução Industrial, com o surgimento e a prosperidade das indústrias, foi necessária a “criação” da Contabilidade de Custos para preencher os números da produção industrial, no que se referia à mensuração de estoques e de resultado. Atualmente, a situação é diferente: ela deixou de ser instrumento de controle e evoluiu no campo gerencial.

Essa evolução foi possível graças ao crescimento cada vez mais rápido das organizações.

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial (MARTINS, 2003, p.21).

Em um mercado altamente competitivo, a Contabilidade de Custos tem um papel importante no processo de tomada de decisão, por exemplo, no que tange à fixação de preços aos produtos, já que os preços podem ser fixados com base nos custos, no mercado ou em ambos.

Segundo Oliveira e Perez Jr (2000), a Contabilidade de Custos atende, dentro do ambiente empresarial, necessidades de âmbito gerencial, fiscal e societário. No primeiro caso, a Contabilidade de Custos não precisa atender aos princípios contábeis. No segundo e terceiro casos, são atendidas exigências legais e os princípios contábeis. Observa-se, portanto, que o ritmo e a competitividade do mercado fazem com que as empresas procurem, cada vez mais, aprimorar suas ferramentas gerenciais, incluindo a gestão dos custos.

A globalização da economia trouxe como uma das principais mudanças a eliminação das chamadas fronteiras econômicas e financeiras. (...) Podendo atuar em novos mercados, as grandes corporações multinacionais sentiram rapidamente a necessidade de modificar seus conceitos operacionais e produtivos, visando principalmente à redução de gastos, para possibilitar sua sobrevivência e crescimento em um novo mercado, caracterizado pela maior exigência dos consumidores (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p.15).

Assim, a Contabilidade de Custos tem importância, na medida em que gera aos administradores informações relevantes acerca da produção de seu negócio, o que, muitas vezes, permite a escolha de uma decisão para o sucesso de um produto no mercado.

em um ambiente como o atual, onde a excelência empresarial é exigida continuamente, o grande desafio do sistema de informação gerencial, face à competitividade, está em fornecer informações corretas e oportunas para que os gestores possam tomar decisões acertadas (BEZERRA; PINHEIRO, 1999, p.5).

De acordo com os autores Oliveira e Perez Jr (2000, p.20), os custos têm importância fundamental às organizações pelos seguintes motivos:

as atividades de controle e gerenciamento dos custos tornaram-se primordiais para a manutenção e o crescimento da empresa. Na maioria dos segmentos de mercado, não é possível aumentar o preço dos produtos vendidos, em virtude da crescente concorrência e retração dos mercados consumidores (...) Portanto, como não é possível um aumento significativo nas receitas, a solução é diminuir os gastos para o conseqüente aumento nos lucros ou diminuição dos prejuízos.

Vanderbeck e Nagy (2003) ainda destacam que os custos são importantes para todos os tipos de organizações, independente do produto ou serviços que ofereçam, como segue:

Todos os tipos de entidades comerciais – empresas de manufatura, de comércio e de serviços – necessitam de informação contabilidade de custos para contabilizarem suas atividades. **Fabricantes** convertem matérias-primas compradas em produtos acabados ao usarem a mão-de-obra, tecnologia e instalações. **Empresas de comércio** compram produtos acabados para a revenda.(...) **Empresas de serviços com fins lucrativos**, como linhas aéreas, arquitetos e cabeleireiros, vendem serviços em vez de produtos.” (VANDERBECK; NAGY, 2003, p.14)

Dessa maneira, conhecer os custos é primordial para administradores de qualquer organização. Os custos, portanto, são fontes de informação gerencial e, segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 1) “os administradores usam a informação da contabilidade gerencial para escolher a estratégia, comunicá-la e determinar a melhor maneira de implementá-la.” Portanto, custos são uma ferramenta estratégica de uma empresa.

Além de entender a importância da Contabilidade de Custos, é necessário conhecer os seus principais objetivos, aquele propósito que, de fato, a área contábil realmente pretende atingir.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E SEUS OBJETIVOS

A Contabilidade de Custos possui objetivos que buscam atender as necessidades específicas de uma organização.

A Contabilidade de Custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento (LEONE, 2000, p. 26).

A Contabilidade de Custos pode ser definida como Contabilidade Industrial, justamente por ela ter sido implementada quando do surgimento das primeiras indústrias. É o que se observa em Ribeiro (1999, p.17) quando ele afirma que “a Contabilidade de Custos ou Contabilidade Industrial é um ramo da Contabilidade aplicado às empresas industriais”.

Porém, essa definição já não pode mais ser compreendida no ambiente empresarial. Encontram-se, atualmente, as mais diferentes empresas prestadoras de serviços, que movem uma grande fatia do mercado mundial. A Contabilidade de Custos tem sido adaptada à necessidade de cada uma das empresas que vêm surgindo neste novo mercado, que é mutante.

(...) o ambiente concorrencial em que as empresas estão inseridas muda continuamente, modificando constantemente a quantidade e a qualidade das informações demandadas pelas empresas. Isto, aliado ao fato de que o uso da contabilidade de custos em sua nova função (auxílio gerencial) é relativamente recente, faz com que haja permanente e rápido aprimoramento nos procedimentos da contabilidade de custos (BORNIA, 2002, p.36).

Martins (2003, p.23) nomeia a Contabilidade de Custos como “A Moderna Contabilidade de Custos”, ou seja, aquela que se adaptando às necessidades de gerir informações essenciais à administração, teve aprimoramento em outros campos além do industrial.

Mesmo nas empresas prestadoras de serviços que eventualmente faziam uso de Custos para avaliação dos “Estoques de Serviços em Andamento”, ou seja, para a avaliação dos custos incorridos em projetos ainda não acabados, seu campo alargou-se de maneira formidável. É hoje relativamente comum encontrarmos Bancos, Financeiras, Lojas Comerciais, Escritórios de Planejamento, de Auditoria, de Consultoria etc. utilizando-se de Contabilidade de Custos. (MARTINS, 2003, p. 23)

Leone (2000, p.21) define os objetivos da Contabilidade de Custos em três grandes grupos:

(a) o objetivo da determinação da rentabilidade, esta num sentido bem amplo, que considera o desempenho da entidade e de seus componentes em todos os sentidos; (b) o objetivo que se traduz pelo controle dos custos das operações de cada atividade no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados previamente estabelecidos (como orçamentos, estimações e padrões) e os dados que realmente ocorreram. A procura pela redução de custos deve passar obrigatoriamente pela análise das causas das variações ocorridas. Tais causas sempre são decorrência de disfunções operacionais. O objetivo final é descobrir esses erros, avaliá-los economicamente e propor medidas corretivas; (c) o objetivo de fornecer informações, normalmente não recorrentes, aos diversos níveis gerenciais que as solicitam para atender a suas funções de planejamento e de tomada de decisões.

Oliveira e Perez Jr. (2000, p.22-23) listam de maneira mais específica os objetivos da Contabilidade de Custos da seguinte maneira:

- apuração do custo dos produtos, dos serviços e dos departamentos;
- apuração da rentabilidade dos produtos, dos serviços e dos departamentos;
- atendimento de exigências contábeis e de auditoria;
- atendimento de exigências fiscais;
- controle de custos de produção;
- controle da movimentação interna e externa das mercadorias;
- melhoria de processos e eliminação de desperdícios;
- auxílio na tomada de decisões gerenciais;
- otimização de resultados;
- atribuição de responsabilidades entre os diversos executivos e departamentos;
- análise do desempenho dos diversos executivos e dos departamentos envolvidos;
- subsídio do estabelecimento dos preços de vendas.

Oliveira e Perez Jr. (2000) elencam entre os objetivos da Contabilidade de Custos os seguintes: determinação do lucro, controle das operações e estoques, estabelecimento de padrões e orçamentos, previsões, tomada de decisões, formação de preços e avaliação de produtos, reforçando o destaque que têm os custos dentro do ambiente organizacional.

Fornecer informações apuradas de acordo com princípios previamente estabelecidos, de maneira adequada, para a administração tomar decisões com base em dados seguros é um dos papéis da Contabilidade de Custos.

A Contabilidade, como as demais áreas administrativas, como a econômica, a financeira e a de marketing, possui uma terminologia própria que permite a comunicação entre os membros

de determinada área e facilita o trabalho específico de cada uma delas. Trata-se, então, de uma série de termos técnicos, que são utilizados na área da Contabilidade.

2.3 TERMINOLOGIA DE CUSTOS

Para que haja comunicação entre as pessoas é preciso que todos entendam a respeito do que se está falando.

Desde que duas pessoas resolvam comunicar-se, é absolutamente necessário que passem a dar aos objetos, conceitos e idéias o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se ao nível de entendimento. O que comumente se denomina de “mero problema de terminologia” talvez fosse mais bem tratado como “magno problema de terminologia” (MARTINS, 2003, p. 24).

Para Martins (2003), em todas as áreas é possível perceber uma profusão, isto é, uma enorme quantidade, de nomes para um único conceito ou vários conceitos para uma mesma palavra.

Porém, é válido ressaltar a importância de que em um mesmo ambiente, as pessoas que trabalham com custos na organização devem ter consenso em relação à terminologia empregada, a fim de evitar conflitos do tipo operacional ou gerencial. Acordando, Leone (2000, p.46) comenta a respeito:

É muito importante que o contador de custos tenha certeza de que ele e os usuários das informações produzidas pela Contabilidade de Custos estejam falando a mesma língua, isto é, que ambos estejam usando os mesmos termos com a mesma significação. Tão importante é a familiarização do ambiente operacional por parte do contador de custos quanto à familiarização do pessoal operacional em relação aos termos, aos critérios, aos sistemas e ao significado de cada uma das informações contábeis que esteja recebendo.

Gastos, desembolsos, investimentos, custos, despesas e perdas são os nomes que compõem a terminologia de custos e têm seus conceitos relatados por diversos autores citados adiante.

De acordo com Ribeiro (1999, p.21), “esses bens que a organização adquire, e que se constituem em gastos podem ser utilizados, trocados, transformados, consumidos ou usados em

algum tipo de serviço pela entidade, podendo ser tanto produtos, como serviços (fatores de produção)”.

Theiss e Kriek (2005, p.13) definem gastos genericamente como “valores desembolsados ou que gerarão desembolsos futuros, relativos a compromissos assumidos, representativos de custos, despesas ou investimentos”.

Para Martins (2003, p. 24), o gasto pode ser definido como a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

O desembolso constitui-se, segundo Martins (2003, 25) no “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. Esse pagamento pode ocorrer antes (pagamento antecipado), durante (pagamento a vista) ou após (pagamento a prazo) a entrada do bem que foi comprado na organização.

Para Oliveira, Perez Jr (2000, p.29) os desembolsos representam “saídas de dinheiro do caixa ou das contas bancárias das empresas, ou seja, entrega a terceiros de parte dos numerários da empresa”.

Os investimentos, por sua vez, são definidos por Martins (2003, p.25) como:

os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

Já Ribeiro (1999, p.22) define investimento como:

os gastos que se destinam à obtenção de bens de uso da empresa (computadores, móveis, máquinas, ferramentas, veículos etc.) ou a aplicações de caráter permanente (compra de ações de outras empresas, de imóveis, de ouro etc.) são considerados investimentos.

Em relação ao conceito de custo, Ribeiro (1999) destaca que há um significado bastante abrangente para o termo “custo”. Para empresas comerciais, custo é “Custo das Mercadorias Vendidas”; para prestadoras de serviços é “Custo dos Serviços Prestados”; e ainda pode ser “Custo de Fabricação de um produto”, “Custo Direto de Fabricação” etc.

Oliveira e Perez Jr. (2000) afirmam que os custos compreendem gastos de bens ou serviços que são consumidos na produção de outros bens.

O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda (MARTINS, 2003, p. 25).

Conforme Oliveira e Perez Jr (2000) as despesas “são gastos correspondentes a bens ou serviços que são consumidos para a geração de receitas e para manterem o negócio organizacional”. Esses gastos, denominados, então, despesas, podem estar associados à geração de receitas de forma direta ou indireta.

A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. (...) O microcomputador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo (MARTINS, 2003, p.25).

No tocante às perdas, Martins (2003, p.26) define perda como sendo “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”. E diz que não pode ser confundida com despesa, justamente pelas características de anormalidade e involuntariedade; diferentemente da despesa que ocorre com a intenção de se obter receita.

Ainda, sobre perdas, Bornia (2002, p.41) afirma que as perdas são separadas dos custos e não são incorporadas ao estoque. Isso significa que as perdas não agregam valor algum ao produto, são os chamados “gastos não-eficientes”.

Além desses conceitos básicos da terminologia de custos que separam os gastos de uma organização em determinados grupos para facilitar o estudo dos custos, esses também sofrem uma classificação específica que também auxilia na gestão e aplicação dos custos.

2.4 CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

Os custos incorridos dentro da organização possuem variadas nomenclaturas, ou seja, adquirem nomes diferenciados de acordo com as situações que envolveram sua ocorrência. Alguns exemplos desta nomenclatura são: Custo de Produção do Período, Custo da Produção Acabada e Custo dos Produtos Vendidos. Os custos, ainda, são classificados em: diretos e indiretos; fixos e variáveis.

Quando apurados os custos de um determinado período de uma empresa é possível observar o tempo em que ocorreram e em que situações ocorreram. Essa observação traz conceitos diferenciados a respeito de custo, pois cada um deles terá seu próprio sentido e facilitará a análise dos custos por período. Martins (2003, p.47) apresenta três nomenclaturas para custos: Custo de Produção do Período, Custo da Produção Acabada e Custo dos Produtos Vendidos:

Custo de Produção do Período é a soma dos custos incorridos no período dentro da fábrica.

Custo da Produção Acabada é a soma dos custos contidos na produção acabada do período. Pode conter Custos de Produção também de períodos anteriores existentes em unidades que só foram completadas no presente período.

Custo dos Produtos Vendidos é a soma dos custos incorridos na produção dos bens e serviços que só agora estão sendo vendidos. Pode conter custos de produção de diversos períodos, caso os itens vendidos tenham sido vendidos em diversas épocas diferentes.

Oliveira e Perez Jr (2000) usam o nome “Custo das mercadorias ou produtos vendidos e dos serviços prestados” para definir a nomenclatura citada por Martins (2003). Há, ainda, outras expressões técnicas a respeito, como a de Ribeiro (1999): Custo dos Produtos Disponíveis para Venda, que engloba o Custo da Produção Acabada do Período mais o Estoque Inicial de Produtos Acabados. Ribeiro (1999, p.34), por exemplo, explica como se obtêm o Custo de Produção do Período da seguinte maneira:

Para se obter este custo, basta somar os valores gastos com Materiais Diretos e Indiretos, com Mão-de-obra Direta e Indireta e com os Gastos Gerais de Fabricação Diretos e Indiretos aplicados na produção do período, sem considerar o valor do Estoque Inicial dos Produtos em Elaboração (...) O custo dos produtos vendidos compreende o Custo dos Produtos Disponíveis para a Venda menos o Estoque Final de Produtos Acabados. (...) Este custo pode ser obtido ainda pela operação: Estoque Inicial de Produtos Acabados mais Custo da Produção Acabada no Período menos Estoque Final de Produtos Acabados” (RIBEIRO, 1999, p. 34).

Custos Primários e Custos de Transformação também constituem nomenclaturas citadas na leitura da Contabilidade de Custos. Segundo Martins (2003) os custos primários são a soma da matéria-prima com a mão-de-obra direta; e apenas estes. O Custo de Transformação compreende a soma dos gastos que a empresa teve com a produção em um determinado período, como exceção de matéria-prima e outros eventuais produtos adquiridos.

Além de determinadas nomenclaturas que os custos recebem, eles também são classificados, segundo a ocorrência no ambiente da organização.

2.4.1 Custos Diretos x Custos Indiretos

Os custos possuem várias classificações. De acordo com Zucchi (1992, p. 18), “essas classificações auxiliam na operação dos custos e podem ser usadas de acordo com a necessidade de cada empresa”.

As mais importantes referem-se aos produtos e ao volume de produção. A primeira divide custos em diretos e indiretos; a segunda, em fixos e variáveis.

Em relação aos produtos, os custos podem ser diretos ou indiretos. De acordo com Ribeiro (1999, p. 28):

Custos Diretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente ao produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.

Dessa maneira, os custos diretos são aqueles em que se pode apropriar diretamente aos produtos. Para Oliveira e Perez Jr (2000, p. 72):

são os custos que podem ser quantificados e identificados aos produtos ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados.

Já os custos indiretos são entendidos como:

aqueles custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto, serviços executados etc. necessitam, portanto, da utilização de algum critério para rateio para sua alocação (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 72).

Assim sendo, pode-se notar que a diferença entre custos diretos e indiretos está na apropriação desses custos em relação aos produtos. Para alguns custos é possível relacionar seu valor diretamente ao produto. Já para outros custos é necessária a utilização de critérios de rateio que possam alocar a parcela do valor de determinado custo ao produto.

Zucchi (1992, p.19), quando se refere a custos indiretos, os trata como aqueles em que não se pode quantificar precisamente a quantidade de materiais e serviços a cada produto e, por

isso utiliza-se um método estatístico ou matemático, que, na contabilidade é o critério de rateio. Crepaldi (2002, p.95) define rateio como: “um artifício empregado para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pelo qual vamos dividir os CIFs”. Sendo que, CIFs significa a soma dos custos indiretos de fabricação.

Ribeiro (1999) afirma que os custos indiretos são denominados dessa forma por ser difícil identificar seus valores e quantidades de forma segura em relação a um produto.

Pode-se perceber que alguns custos podem ter características especiais: podem ser parte direta e parte indireta. Os custos podem ser classificados também de acordo com a quantidade produzida.

2.4.2 Custos Variáveis x Custos Fixos

No tocante ao volume de produção, os custos vão variar ou não conforme o volume de atividades, a quantidade de produção de um determinado período. Portanto, eles podem ser fixos ou variáveis. Aqueles que variam conforme a quantidade produzida são os custos variáveis; os que não variam são chamados custos fixos.

(...), o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são *Custos Variáveis*.

Por outro lado, o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um *Custo Fixo* (MARTINS, 2003, 49-50).

Oliveira e Perez Jr. (2000) dão, aos custos fixos, determinadas características que lhes são peculiares. As principais características citadas pelos autores são: a) os custos fixos possuem um valor total que segue constante dentro de um determinado volume de produção – intervalo de significância (volume de produção considerado normal); b) se o volume de produção variar, o valor por unidade produzida irá variar; pois se trata de um valor fixo que é diluído em uma quantidade X de produção; e c) a alocação destes custos em departamentos ou centros de custos, precisa, geralmente, de critérios de rateio definidos pela administração.

Já, para os custos variáveis, as características apontadas são as seguintes:

- seu valor total varia na proporção direta do volume de produção;
- o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida;
- a alocação aos produtos ou centros de custos é normalmente feita de forma direta, sem necessidade de utilização de critérios de rateio (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2000, p. 70).

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

Existem diversos métodos para que os custos sejam apropriados aos produtos. Essa apropriação dos custos aos produtos denomina-se custeio.

Bornia (2002, p.51) afirma que método de custeio refere-se à forma como os dados são processados para a obtenção das informações que são geradas pela contabilidade de custos. E acrescenta: “os princípios de custeio (...) são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise” (BORNIA, 2002, p. 55).

A seguir serão apresentados os seguintes métodos: custeio por absorção, custeio variável e o custo baseado em atividades.

2.5.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2003) o custeio por absorção deriva do bom emprego dos princípios contábeis geralmente aceitos. Constituindo-se, dessa forma, em uma metodologia para apropriação dos custos. Essa metodologia consiste, de acordo com Martins (2003, p.37), “na apropriação de todos os custos aos bens elaborados, e só os de produção”, sendo que os gastos de esforço de produção são distribuídos a todos os produtos. Martins explica o custeio por absorção através do esquema básico da Contabilidade de Custos, na Figura 1.

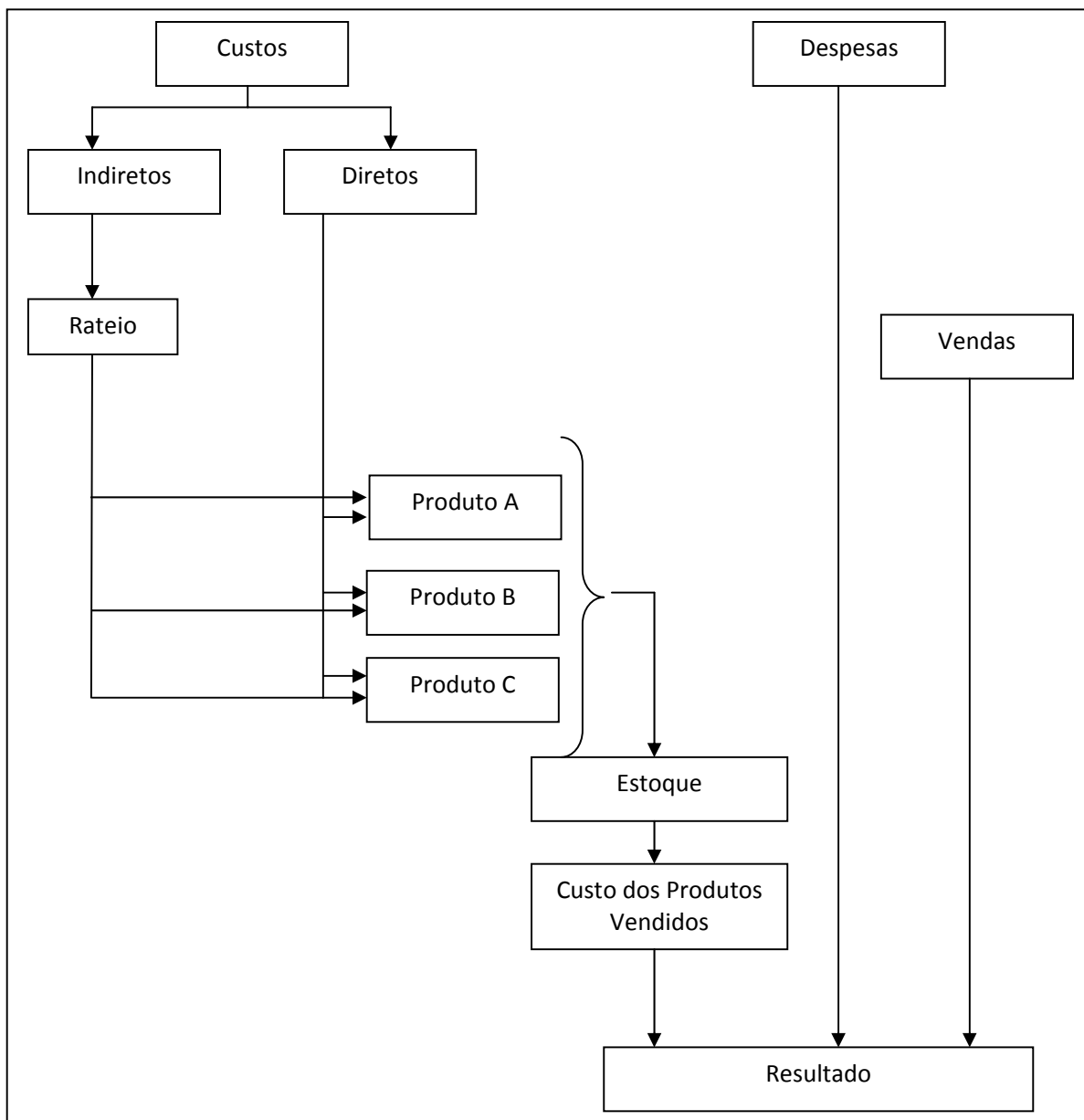


Figura 1 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos

Fonte: Martins (2003, p. 57).

De acordo com a Figura 1, Martins (2003) retrata que os custos de um período só irão inteiramente para o resultado se tudo que for elaborado for vendido. As despesas sempre serão debitadas, automaticamente, ao resultado do período em que ocorreram.

O esquema básico da Figura 1, portanto, só pode ser esquematizado seguindo alguns passos que são identificados e detalhados pela literatura. A seguir, apresenta-se como chegar passo-a-passo nesse esquema.

As etapas consistem em: separação de custos e despesas, apropriação dos custos diretos aos produtos e apropriação mediante apropriação dos custos indiretos aos produtos.

a) Separação de Custos e Despesas

A separação dos gastos em custos e despesas é fundamental para a apuração do custo da produção, das despesas e do resultado de um período. De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2000, p.62) essa separação é importante por que:

os custos de produção devem ser incorporados ao custo do produto fabricado na empresa. Enquanto o produto não for vendido, seu respectivo custo não é transferido para o resultado do período. Em outras palavras, o custo do produto não vendido permanece no Balanço Patrimonial compondo os bens da empresa, no grupo de contas Estoques de Produtos Acabados; as despesas, por sua vez, são registradas diretamente aos resultados como contas redutoras das receitas.

Sendo assim, é de um grau maior de importância classificar corretamente, dentro da organização, os custos e as despesas que nela incorrem, pois afetam diretamente os resultados da empresa.

Depois de identificados os gastos incorridos na empresa em determinado período, deve-se fazer a separação dos custos e despesas. Martins (2003) lembra que os gastos distribuídos em Custos de Produção são os que integrarão o custo dos produtos, e que aqueles distribuídos em despesas administrativas, despesas de venda e despesas financeiras não entrarão o custo de produção e irão ser descarregados diretamente no resultado do período.

Dessa maneira, finaliza-se o primeiro passo do esquema básico da Contabilidade de Custos com a devida separação entre custos e despesas. Agora, parte-se para o segundo passo, em que os custos diretos serão apropriados aos produtos.

b) Apropriação dos Custos Diretos aos Produtos

Esses custos de produção podem ser diretos ou indiretos, ou, parte direto e parte indireto. Nesta etapa serão apropriados apenas os custos diretos e, na próxima etapa, os indiretos.

Conforme Martins (2003), para saber o quanto de cada matéria-prima deve ser distribuído a cada produto, a empresa deve manter um sistema de requisitos para saber o quanto de material foi para cada produto. No caso da mão-de-obra, é um pouco mais complexo, pois ela é parte

direta, e parte indireta. Para a parte direta (que é a que interessa neste segundo passo), a empresa pode apontar quais os operários trabalharam em cada produto em determinado período.

Em relação à energia elétrica, algumas máquinas da fábrica podem possuir medidores, outras não. Logo, parte que houver medidores se apropria diretamente, outras partes (indireta) alocam-se segundo critérios de rateio (terceiro passo).

c) Apropriação mediante rateio dos Custos Indiretos aos Produtos

Nesta etapa do esquema básico da Contabilidade de Custos, a empresa apropria os custos indiretos de acordo com critérios de rateio que ela mesma estabelece.

Os custos indiretos devem ser rateados segundo critérios estabelecidos pela organização, acordo Martins (2003). Esses critérios variam de acordo com as características de cada organização, principalmente, de acordo com seus processos produtivos.

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores. (MARTINS, 2003, p. 79).

Para Martins (2003), os critérios de ratear os custos indiretos ficam cada vez mais difíceis devido ao avanço tecnológico e à complexidade dos sistemas de produção, já que os custos indiretos aumentam gradativamente e sempre para produtos mais específicos e diferenciados dentro da própria organização. Logo, é preciso estar atento na alocação dos custos indiretos, pois os graus de arbitrariedade e subjetividade podem distorcer o sistema de custos de uma empresa e não refletir a alocação real.

Assim sendo, os autores que descrevem a respeito de critérios de rateio dos custos indiretos dão vários exemplos de como esses custos podem ser alocados de acordo com os critérios escolhidos.

Martins (2003) dá como exemplos de rateios: com base em horas-máquina, onde se divide o custo indireto de fabricação pelo número de horas-máquina trabalhadas por departamento; com base na mão-de-obra direta, onde se divide o custo indireto pelo número de horas trabalhadas ou pelo valor de cada hora trabalhada em determinado departamento; com base na matéria-prima

aplicada, dividindo-se pela quantidade física ou pelo valor de cada unidade; com base no custo direto total, proporcionalmente; entre outros critérios.

Cada apropriação vai depender do tipo de empresa em que se está trabalhando, pois alguns fatores podem ser mais relevantes que outros. Além disso, é preciso que se conheça muito bem o processo produtivo no qual está se alocando os custos indiretos.

(...) para a alocação dos Custos Indiretos de Produção é necessário proceder a uma análise de seus componentes e verificação de quais critérios melhor relacionam esses Custos com os produtos. (...) Vemos como é necessário também que o profissional que decide normalmente sobre a forma de apropriação de Custos (Contador de Custos, *Controller*, Diretor Financeiro etc.) conheça detalhadamente o sistema de produção. O desconhecimento da tecnologia de produção pode provocar aparecimento de impropriedades de vulto na apuração dos Custos. Por essa razão recomenda-se que profissionais da área de produção participem ativamente do processo de identificação das bases de rateio (MARTINS, 2003, p. 82).

É através dos critérios de rateio utilizados nas organizações que os custos indiretos de produção são rateados e devidamente apropriados aos produtos fabricados ou serviços executados, dependendo do tipo de organização que esta se analisando.

Esse esquema básico representa, no entanto, uma forma de apropriar os custos segundo o custeio por absorção, como descrito no início deste tópico. Porém, existem outras metodologias de apropriação dos custos aos produtos que visam facilitar a escolha de tomadas estratégicas no ambiente gerencial, ou simplesmente, diminuir a arbitrariedade dos custos indiretos, que é muito presente no custeio por absorção.

O próximo item aborda os principais sistemas de custeios existentes, inclusive o custeio por absorção.

2.5.2 Custeio variável

A metodologia do custeio variável tem apenas os custos variáveis sendo alocados aos produtos.

No custeio variável, somente os custos variáveis de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, diretos ou indiretos. Os custos fixos são considerados diretamente como despesas do período, não sendo, portanto, incluídos nos custos de produção dos bens ou serviços (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 119).

O custeio variável é bem empregado do ponto de vista decisório, mas não são aceitos nos balanços. De acordo com Martins (2003), os princípios contábeis não aceitam o uso do custeio variável, e, por isso, tal metodologia não é aceita por contadores, auditorias e pelo fisco.

Ele (o Custeio Variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o regime de Competência e Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzirmos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a produtos (MARTINS, 2003, p.203).

De qualquer forma, mesmo que o custeio variável não tenha aceitação para fins legais, é válido a empresa utilizá-lo para efeito interno.

Martins (2003) afirma que as empresas podem trabalhar com este método durante todo o ano e adaptá-lo ao fim do exercício ao método de absorção e apresentá-lo aos órgãos que exigem as demonstrações.

2.5.3 Custeio baseado em atividades – ABC (Activity-Based Costing)

Este tipo de custeio, conforme Martins (2003) consiste em uma ferramenta para visualizar os custos através das atividades que são realizadas dentro das organizações e as relações que estas atividades possuem com os produtos. O autor também afirma que esta metodologia reduz a arbitrariedade do rateio dos custos indiretos. E, que está no tratamento que é dado aos custos indiretos, a diferença entre este método e os demais, visto que para os custos diretos não há diferenças significativas de apropriação.

Oliveira e Perez Jr (2000) afirmam que o custeio baseado em atividades surgiu para analisar estrategicamente os custos relacionados com as atividades mais relevantes ao consumo de recursos. E, dessa maneira, atender melhor às necessidades de que os gerentes tinham em estabelecer técnicas mais novas, compatíveis com as exigências do mercado, e facilitar a análise e gestão dos custos.

Brimson (1996) afirma que a contabilidade por atividade consegue mudar a forma de gerir os custos de uma empresa, pois aplicando essa metodologia tudo relativo a custos exige o conhecimento de cada atividade desempenhada para o negócio da organização.

Oliveira e Perez Jr. (2000, p.169) conceituam o ABC como um procedimento de controle e alocação dos custos que permite:

identificar as atividades e os processos existentes nos setores produtivos de uma organização industrial ou prestadora de serviços; identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nessas atividades e processos; atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros à utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos e de atividades.

Guimarães (2002, p.9) revela ser o custeio ABC uma metodologia que veio ao encontro das necessidades de muitas organizações:

as aplicações do ABC em empresas modernas demonstram que este sistema de custeio tem sido eficaz, principalmente em empresas prestadoras de serviço, onde cada projeto é diferente. O custeio dos serviços através do ABC pode ser extremamente útil na gestão das atividades, como: orçamentos de projetos, programas de melhoria, etc. Além disso, a correta utilização deste método de custeio como suporte a gestão de processos pode estar trazendo grandes benefícios para a empresa.

A metodologia do custeio baseada em atividades, resumidamente, envolve as etapas a seguir:

a) Identificação das atividades

Nessa etapa são identificadas as atividades mais relevantes em cada departamento na organização. Conforme Martins (2003 p.93):

uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Sendo assim, depois de identificadas as atividades relevantes a cada setor organizacional, segue-se para a etapa adiante, que consiste em atribuir os custos às atividades.

b) Atribuição dos custos às atividades

Os custos que compõem uma atividade são aqueles que somam os recursos necessários para que ela aconteça. Podem ser encontrados no razão da empresa, primeiramente, de acordo com Martins (2003) e ainda, devem ser apropriados de acordo com a alocação direta, rastreamento por meio de direcionador de custo, ou, em último caso, no rateio.

Ainda, segundo Martins (2003), o direcionador de custo identifica quais recursos as atividades consomem e de que maneira os produtos consomem essas atividades, permitindo a apropriação dos custos por atividades através deste instrumento.

c) Atribuição dos custos aos produtos ou departamentos

Após as três etapas anteriores, é chegada a hora de custear os produtos, ou seja, quanto cada produto possui unitariamente de custos. Com os direcionadores já devidamente apresentados a cada atividade e respectivo produto ligado a ela, calcula-se o valor do custo a cada unidade de produto.

Dessa forma, conclui-se a metodologia do custeio ABC, que resulta na apropriação do custo das atividades aos produtos.

Nota-se, portanto, que o custeio ABC exige diferentes metodologias para que os custos sejam apropriados. Brimson (1996, p.41) afirma que tal sistema resulta em excelentes ganhos às empresas.

A contabilidade por atividades é uma ferramenta poderosa para administrar a operação complexa de um negócio através da avaliação detalhada de suas atividades. (...) A contabilidade por atividades gera informações de custo e de produção de uma forma que conduz à melhoria contínua e à qualidade total.

Na verdade, muitas empresas já estão adotando o custeio por atividades, mas cada negócio exige uma maneira de administrar os custos. E é preciso estudar bem para que a escolha do sistema se adapte às necessidades organizacionais.

3 PESQUISA-AÇÃO

Neste capítulo relaciona-se o referencial teórico encontrado na literatura com a observação prática em uma organização real. Serão descritos os dados que foram explorados na empresa objeto da pesquisa e aplicados conforme os objetivos propostos apontados no início deste trabalho.

A empresa em questão é uma organização que comercializa materiais ortopédicos para cirurgias nesta área, situada na Grande Florianópolis. Descreve-se um breve histórico da empresa, identificando sua estrutura e organização. A seguir, relatam-se os dados e apontamentos referentes ao estudo: os gastos e a apropriação dos custos e das despesas, concluindo-se com o levantamento e o comparativo de lucro de cada produto.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa, cuja observação, descrição e análise foram realizadas, trata-se de uma organização que compra e vende materiais ortopédicos, que disponibilizou seus dados para que este trabalho fosse realizado.

Foi fundada em 17 de dezembro de 2001 com o objetivo de comercializar materiais médico hospitalares às unidades hospitalares e aos convênios de saúde existentes em Santa Catarina, com foco na área de ortopedia, principalmente implantes cirúrgicos. Desde sua fundação, a empresa busca suprir uma crescente demanda de mercado no estado, oferecendo seus produtos a hospitais, clínicas e ao corpo médico.

A organização ocupa, atualmente, uma área de 260 m², dividida em três áreas: diretoria, administrativa e estoque, possuindo cada uma delas suas subdivisões, porém com o mesmo objetivo central: dirigir, administrar e gerir material, respectivamente.

A missão é oferecer próteses e outros materiais ortopédicos para os seguintes segmentos de cirurgia: joelho; quadril; medicina esportiva; bucomaxilo facial e trauma. Seus principais fornecedores encontram-se no estado de São Paulo.

O organograma da empresa, representado na Figura 2, mostra a relação de departamentos existentes.

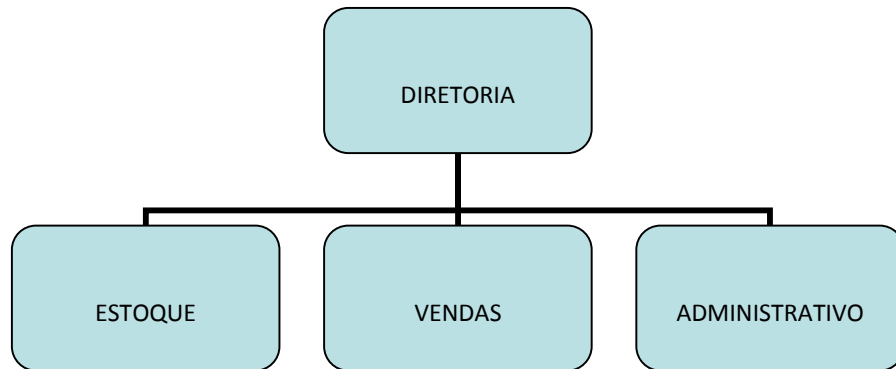


Figura 2 – Organograma da organização

Fonte: elaborado pelo autor

A forma como a estrutura da empresa está dividida representa a maneira como ela está distribuída fisicamente, já que o departamento “Vendas” não possui estrutura física dentro da organização. Na Figura 3, encontra-se a distribuição física da organização:

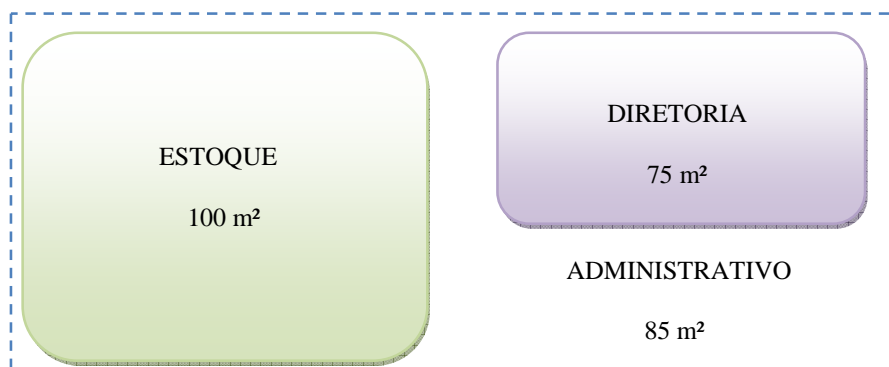


Figura 3 – Distribuição física da organização

Fonte: elaborado pelo autor

Dessa forma, apresentou-se a empresa objeto do estudo. A próxima etapa relata o processo produtivo organizacional.

3.1.1 Processo de Comercialização

De maneira esquematizada, segue, na Figura 4, o fluxo dos procedimentos da empresa. Desde a compra dos materiais que revende dos fornecedores, passando pela montagem dos produtos cirúrgicos, o acompanhamento nas cirurgias e a volta dos materiais não descartáveis para a empresa.

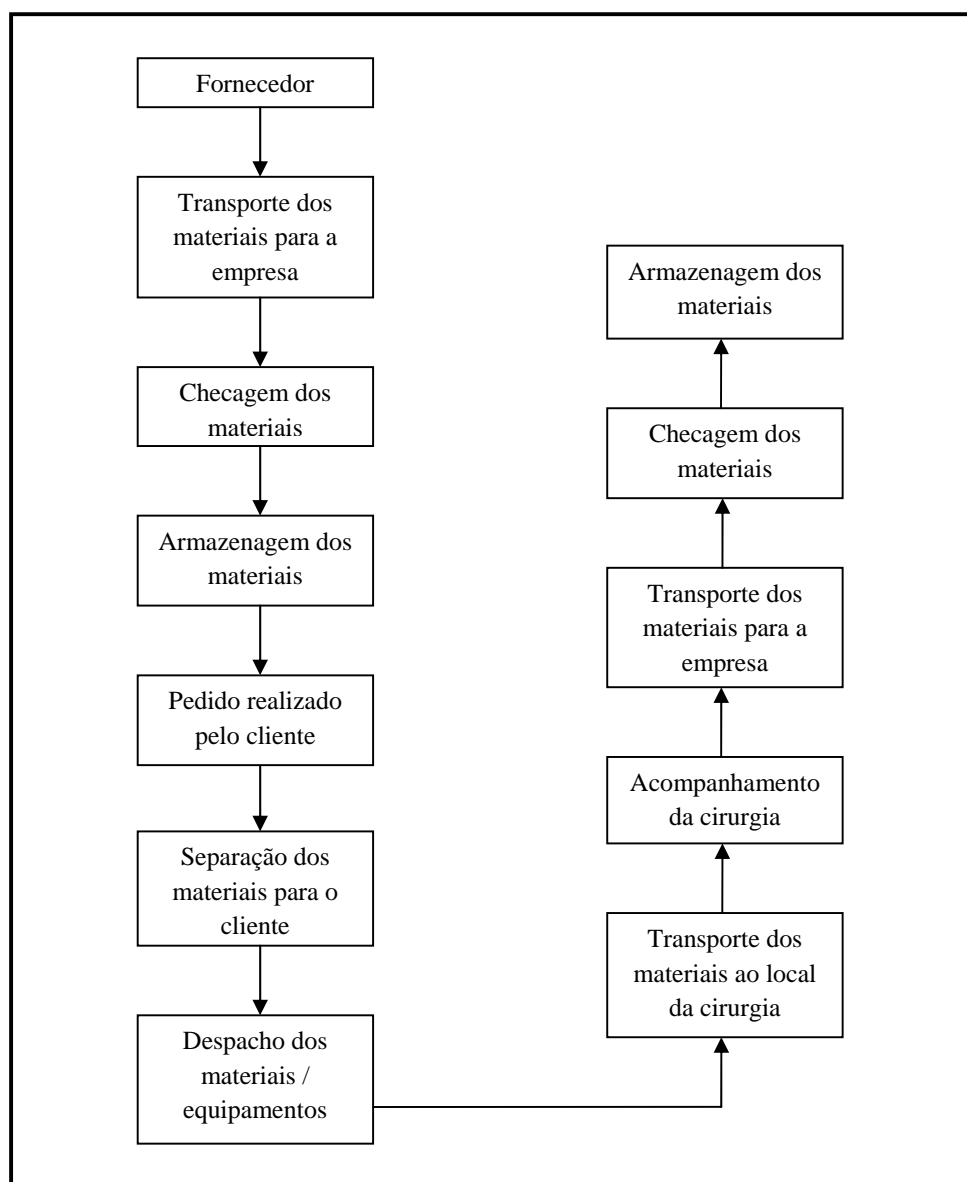


Figura 4 – Processo de comercialização

Fonte: elaborado pelo autor

A organização compra dos fornecedores o material cirúrgico ortopédico. Esse material chega à empresa por um determinado preço, onde estão embutidos impostos da comercialização, conforme notas fiscais. O material é conferido pelos funcionários e armazenado.

Quando a empresa é requerida em virtude de uma cirurgia realizada pelo cliente, todo o material necessário para aquela cirurgia é separado no estoque, pelos funcionários do estoque, formando-se, assim um produto para a venda.

Esse produto forma o *conjunto cirúrgico*, que é a reunião dos materiais ortopédicos cirúrgicos necessários para uso em determinada cirurgia. Assim, o cliente da empresa solicita comprar material para determinada cirurgia e a empresa monta um conjunto de materiais necessários àquela cirurgia e vende ao cliente.

O conjunto cirúrgico formado é transportado até o local da cirurgia pela empresa.

Esse material é levado, geralmente, pelo motorista da empresa. Pode acontecer de, algumas vezes, um vendedor ou o próprio instrumentador levar esse material, dependendo da disponibilidade dos funcionários e do número de clientes a serem atendidos no momento. No dia da cirurgia, é o instrumentador quem acompanha a cirurgia junto à equipe médica. Durante a cirurgia, o instrumentador monitora o material usado e faz solicitação de reposição de material de consumo, caso necessário.

Após o término da cirurgia, os materiais não descartáveis são esterilizados e levados novamente para o estoque da empresa.

3.2 GASTOS DA EMPRESA

Para o levantamento dos gastos da empresa foi realizada uma entrevista com o responsável pela empresa. Segundo o proprietário, não existe relatório formal com a relação de todos os gastos que ocorrem normalmente na empresa.

No Quadro 1 encontra-se a relação dos gastos normais que foram fornecidos nas entrevistas, durante o processo de realização do trabalho, e observados durante esse período. Todos os valores relacionados nesse estudo referem-se ao mês de maio de 2009.

Gastos	
Abraidi	350,00
Aemflo	1.896,00
Água	130,98
Combustíveis	6.350,43
Condomínio	835,00
Correios	1.719,00
Cursos	5.585,27
Custo dos Produtos Vendidos	265.004,10
Depreciação	9.125,00
Despesas Financeiras	21.847,09
Energia Elétrica	735,37
Estacionamento	450,00
Impostos	93.322,70
Manutenção	1.220,00
Material de Consumo	1.898,88
Salários e Encargos	64.411,02
Seguros	2.000,00
Serviços Contábeis	700,00
Serviços de Xerox	320,35
Telefones	6.540,72
Total dos Gastos	485.041,91

Quadro 1 – Gastos

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

ABRAIDI e AEMFLO são associações comerciais das quais a empresa em estudo contribui mensalmente. As siglas ABRAIDI e AEMFLO significam, respectivamente, Associação Brasileira de Importadores e Distribuidores de Implantes e Associação Empresarial da Região Metropolitana de Florianópolis.

Para depreciações, impostos, salários e encargos foi necessária a realização de cálculos. Sendo assim, para calcular a depreciação dos itens do ativo da empresa, obteve-se o valor da aquisição de cada um dos itens, conforme Quadro 2:

Valores de Aquisição de Ativos		
Imóvel		1.000.000,00
Equipamentos		210.000,00
Móveis	Administração e Diretoria	32.500,00
	Estoques	12.500,00
Veículos		220.000,00

Quadro 2 – Valores de aquisição de ativos

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Com o valor de aquisição, calculou-se a depreciação mensal representada no Quadro 3, para cada um dos ativos:

Cálculo da Depreciação Mensal de Ativos				
	Valor de Aquisição	Taxa de depreciação anual (%)	Taxa de depreciação mensal (%)	Valor mensal depreciado
Imóvel	1.000.000,00	4,00	0,3333	3.333,33
Equipamentos	210.000,00	10,00	0,8333	1.750,00
Móveis	32.500,00	10,00	0,8333	270,83
	12.500,00	10,00	0,8333	104,17
Veículos	220.000,00	20,00	1,6667	3.666,67
Valor total mensal depreciado				9.125,00

Quadro 3 – Cálculo da depreciação mensal de ativos

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

No quadro de gastos gerais – Quadro 1, os impostos não estão discriminados, apresentando um valor total. No Quadro 4, há a discriminação de cada um deles com valores referentes ao mês de maio de 2009. São eles: PIS (Programa de Integração Social), IR (Imposto de Renda), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana) e sobre Veículos (Imposto sobre a propriedade de veículo automotor, seguro obrigatório e licenciamento). O IPTU e os impostos sobre Veículos tiveram seus valores fornecidos pela empresa. Para os demais impostos foi feita a apuração, conforme a Receita Mensal.

Impostos	
PIS	4.687,15
IR	8.653,20
CSLL	7.787,88
COFINS	21.632,98
ICMS	49.880,62
IPTU	180,87
Sobre Veículos	500,00
Total de Impostos	93.322,70

Quadro 4 – Impostos

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

A apuração dos impostos, representada no Quadro 5, foi obtida mediante a receita bruta do período em estudo na empresa, que é tributada pelo lucro presumido.

Apuração de Impostos			
Grupos de Materiais		Descartáveis	Implantes
Receita Bruta		293.415,43	427.684,17
Impostos	Alíquotas (%)		
PIS	0,65	1.907,20	2.779,95
IR	1,20	3.520,99	5.132,21
CSLL	1,08	3.168,89	4.618,99
COFINS	3,00	8.802,46	12.830,53
ICMS	17,00	49.880,62	-
Total por Grupos		67.280,16	25.361,67
Total de Impostos Apurados		92.641,83	

Quadro 5 – Apuração de impostos

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Os produtos foram separados em descartáveis e implantes, pois os materiais do grupo de implantes sofrem isenção do ICMS, conforme Artigo 2º do parágrafo XLII anexo 2 do RICMS/01. As alíquotas foram fornecidas pela contabilidade da empresa.

Os gastos com manutenção foram fornecidos pela empresa, conforme os valores do mês em referência, dispostos no Quadro 6.

Manutenção	
Conta corrente	150,00
Computadores	320,00
Softwares	440,00
Veículos	310,00
Total de Gastos com Manutenção	1.220,00

Quadro 6 – Manutenção

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

A organização possui 22 funcionários, assim distribuídos de acordo com o Quadro 7:

Quadro de Funcionários		
Cargo	Qtd.	Alocação
Gerente de Estoque	01	Estoque
Auxiliar de Estoque	02	Estoque
Enfermeiro	01	Estoque
Instrumentador	06	Vendas
Secretaria	02	Diretoria e Administrativo
Gerente Financeiro	01	Administrativo
Auxiliar Financeiro	01	Administrativo
Gerente de Faturamento	01	Administrativo
Auxiliar de Faturamento	01	Administrativo
Vendedor	04	Vendas
Serviços Gerais	01	Estoque, Diretoria e Administrativo
Motorista	01	Vendas
Total de Funcionários	22	

Quadro 7 – Quadro de funcionários

Fonte: elaborado pelo autor

Os gastos com folha de pagamento de maio de 2009 formaram-se conforme Quadro 8:

Folha de Pagamento							
	Salário -base	13º salário	Férias	FGTS	INSS	Total	Total Geral
Gerente de Estoque	3.000,00	250,00	333,33	240,00	834,00	4.657,33	4.657,33
Auxiliar de Estoque	890,00	74,17	98,89	71,20	247,42	1.381,68	2.763,36
Enfermeiro	1.550,00	129,17	172,23	124,00	430,90	2.406,30	2.406,30
Instrumentador	2.000,00	166,67	222,23	160,00	556,00	3.104,90	18.629,40
Secretária	790,00	65,83	87,77	63,20	219,62	1.226,42	2.452,84
Gerente Financeiro	2.000,00	166,67	222,23	160,00	556,00	3.104,90	3.104,90
Auxiliar Financeiro	1.000,00	83,33	111,11	80,00	278,00	1.552,44	1.552,44
Gerente de Faturamento	2.000,00	166,67	222,23	160,00	556,00	3.104,90	3.104,90
Auxiliar de Faturamento	1.000,00	83,33	111,11	80,00	278,00	1.552,44	1.552,44
Vendedor	3.500,00	291,67	388,89	280,00	973,00	5.433,56	21.734,24
Serviços Gerais	690,00	57,50	76,67	55,20	191,82	1.071,19	1.071,19
Motorista	890,00	74,17	98,89	71,20	247,42	1.381,68	1.381,68
Total Folha de Pagamento							64.411,02

Quadro 8 – Folha de pagamento

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Os gastos de seguros fornecidos pela empresa, de acordo com o Quadro 9, são os seguintes:

Gastos com Seguros	
Imóvel	2.000,00
Veículos	600,00
Total de gastos com seguros	2.600,00

Quadro 9 – Gastos com seguros

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Dessa forma, foram descritos e detalhados os gastos incorridos na organização em estudo durante o mês de maio de 2009.

3.2.1 Separação dos Gastos: custos x despesas

Os Quadros 10 e 11 indicam quais gastos são custos e quais são despesas e, dentre esses grupos, classificam os custos em diretos e indiretos e as despesas em administrativas, financeiras e com vendas.

No Quadro 10, foram separados os gastos conforme sua relação com o produto e de acordo com os conceitos do sistema de custeio por absorção.

Separação dos Custos	
Custos diretos	<i>Custos dos produtos vendidos</i>
Custos indiretos	<i>Condomínio (estoque)</i>
	<i>Depreciação imóvel (estoque)</i>
	<i>Depreciação móveis (estoque)</i>
	<i>Energia elétrica (estoque)</i>
	<i>IPTU (estoque)</i>
	<i>Material de consumo (estoque)</i>
	<i>Salários e encargos (estoque)</i>
	<i>Seguro imóvel (estoque)</i>

Quadro 10 – Separação dos custos

Fonte: elaborado pelo autor

As despesas estão separadas dos custos e por tipo no Quadro 11:

Separação das Despesas	
Despesas Administrativas	<i>ABRAIDI</i>
	<i>AEMFLO</i>
	<i>Água</i>
	<i>Condomínio (diretoria + administrativo)</i>
	<i>Correios</i>
	<i>Cursos</i>
	<i>Depreciação imóvel (diretoria + administrativo)</i>
	<i>Depreciação móveis (diretoria + administrativo)</i>
	<i>Energia elétrica (diretoria + administrativo)</i>
	<i>Estacionamento</i>
	<i>IPTU (diretoria + administrativo)</i>
	<i>Manutenção de computadores</i>
	<i>Manutenção de Softwares</i>
	<i>Material de consumo (diretoria + administrativo)</i>
	<i>Salários e encargos (administrativo)</i>
	<i>Seguro imóvel (diretoria + administrativo)</i>
<i>Serviços contábeis</i>	
<i>Serviços Xerox</i>	
<i>Telefones</i>	
Despesas Financeiras	<i>Despesas Financeiras</i>
	<i>Manutenção da conta corrente</i>
Despesas com Vendas	<i>Combustíveis</i>
	<i>Depreciação de equipamentos</i>
	<i>Depreciação de veículos</i>
	<i>Impostos sobre veículos</i>
	<i>Manutenção de veículos</i>
	<i>Salários e encargos (vendas)</i>
<i>Seguro dos veículos</i>	

Quadro 11 – Separação das despesas

Fonte: elaborado pelo autor

Se há relação com o produto, constitui-se em custo. São custos diretos aqueles que estão diretamente ligados com a formação do produto, no caso, a matéria-prima. São indiretos, os custos que se relacionam com o produto, mas não podem ser vistos nele diretamente, são os que compõem a ligação com o estoque. É no estoque que é feita a formação do produto – conjunto cirúrgico. O conjunto de materiais é constituído para que se forme o produto vendido para determinada cirurgia específica.

Os demais gastos enquadram-se nas despesas para a manutenção da operacionalização da organização. São as despesas de vendas, administrativas e financeiras – despesas fundamentais para que a organização mantenha-se funcionando.

3.3 CONJUNTOS CIRÚRGICOS / PRODUTOS

O processo produtivo constitui comprar materiais cirúrgicos, montar o conjunto de materiais necessários a cada cirurgia e vendê-lo.

É a necessidade de seus clientes que gera o produto a ser vendido. Se a necessidade for uma prótese de joelho, o conjunto cirúrgico vendido será aquele que possuir os materiais necessários à cirurgia de prótese de joelho; se for uma cirurgia no quadril, serão vendidos os materiais necessários a esse tipo de cirurgia; e, assim por diante.

Conforme proposta do diretor da empresa, escolheram-se três tipos de conjuntos cirúrgicos a serem analisados, em razão da frequência repetitiva das cirurgias. São os conjuntos cirúrgicos referentes às cirurgias de: videoartroscopia de joelho com reconstrução ligamentar, prótese de joelho e videoartroscopia de ombro.

Segue nos Quadros 12, 13 e 14 a formação de cada um dos três conjuntos cirúrgicos necessários à realização das cirurgias, que representam os três produtos a serem estudados. A última linha de cada quadro representa a quantidade de conjuntos cirúrgicos produzidas no mês de maio.

Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 1				
<i>Videartroscopia de Joelho + Reconstrução Ligamentar</i>				
Qtd.	Material	Grupo	Custo unitário	Custo total
01	Equipo 4 vias	Descartável	17,50	17,50
01	Capa sanfonada	Descartável	3,50	3,50
01	Luva artroscópica	Descartável	3,50	3,50
01	Lâmina schaver	Descartável	235,00	235,00
01	Ponteira radiofrequência	Descartável	750,00	750,00
02	Parafuso de interferência	Implante	170,00	340,00
<i>Total custo do material</i>				<i>1.349,50</i>
43 conjuntos cirúrgicos				58.028,50

Quadro 12 – Conjunto cirúrgico / produto n.º. 1

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

O conjunto cirúrgico para a cirurgia de Videartroscopia de Joelho + Reconstrução Ligamentar é o que ocorreu em maior quantidade no mês em referência, seguido pelo conjunto da Videartroscopia de Ombro e da Prótese de Joelho.

No Quadro 13, estão representados os materiais que compõem o conjunto cirúrgico montado para ser utilizado na Prótese de Joelho:

Conjunto Cirúrgico / Produto n° 2				
<i>Prótese de Joelho</i>				
Qtd.	Material	Grupo	Custo unitário	Custo total
01	Componente femural	Implante	900,00	900,00
01	Base tibial	Implante	500,00	500,00
01	Inserte	Implante	315,00	315,00
02	Dose de cimento ortopédico	Implante	122,50	245,00
01	Componente patelar	Implante	280,00	280,00
Total custo do material				2.240,00
15 conjuntos cirúrgicos				33.600,00

Quadro 13 – Conjunto cirúrgico / produto n° 2

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

O Quadro 14 representa a formação do conjunto para a cirurgia de Videoartroscopia de ombro.

Conjunto Cirúrgico / Produto n° 3				
<i>Videoartroscopia de ombro</i>				
Qtd.	Material	Grupo	Custo unitário	Custo total
01	Equipo bomba infusão	Descartável	190,00	190,00
01	Capa sanfonada	Descartável	3,50	3,50
01	Luva artroscópica	Descartável	3,50	3,50
02	Lâmina schaver	Descartável	235,00	470,00
01	Ponteira radiofrequência	Descartável	750,00	750,00
02	Cânula	Descartável	145,00	290,00
02	Parafuso âncora	Implante	115,00	230,00
Total custo do material				1.937,00
24 conjuntos cirúrgicos				46.488,00

Quadro 14 – Conjunto cirúrgico / produto n° 3

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Os três conjuntos cirúrgicos foram selecionados para serem objetos de estudo desse trabalho, pois, conforme apuração da empresa, esses três tipos de cirurgias são as que ocorrem em maior quantidade todos os meses.

3.3.1 Preço de Venda dos Produtos

Nos Quadros 15, 16 e 17 seguem as informações acerca do preço de venda de cada um dos conjuntos cirúrgicos. Os preços são detalhados, pois o material “implante”, não incorre no imposto estadual ICMS.

Preço de Venda – Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 1			
<i>Videartroscopia de Joelho + Reconstrução Ligamentar</i>			
Qtd.	Material	PV unitário	PV total
01	Equipo 4 vias	50,00	50,00
01	Capa sanfonada	12,50	12,50
01	Luva artroscópica	12,50	12,50
01	Lâmina schaver	680,00	680,00
01	Ponteira radiofrequência	2.200,00	2.200,00
02	Parafuso de interferência	490,00	980,00
Preço de Venda			3.935,00
Venda de 43 unidades			169.205,00

Valores em Reais (R\$)

Quadro 15 – Preço de venda – conjunto cirúrgico/produto n.º 1

Fonte: elaborado pelo autor

O preço de venda praticado pela empresa para o conjunto cirúrgico n.º 2 está esquematizado no Quadro 16:

Preço de Venda – Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 2			
<i>Prótese de Joelho</i>			
Qtd.	Material	PV unitário	PV total
01	Componente femural	2.800,00	2.800,00
01	Base tibial	1.200,00	1.200,00
01	Inserte	900,00	900,00
02	Dose de cimento ortopédico	350,00	700,00
01	Componente patelar	800,00	800,00
Preço de Venda			6.400,00
Venda 15 unidades			96.000,00

Valores em Reais (R\$)

Quadro 16 – Preço de venda – conjunto cirúrgico/produto n.º 2

Fonte: elaborado pelo autor

O Quadro 17 expõe o preço de venda do conjunto cirúrgico n.º 3:

Preço de Venda – Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 3			
<i>Videoartroscopia de Ombro</i>			
Qtd.	Material	PV unitário	PV total
01	Equipo de bomba de infusão	550,00	550,00
01	Capa sanfonada	12,50	12,50
01	Luva artroscópica	12,50	12,50
02	Lâmina schaver	680,00	1.360,00
01	Ponteira de radiofreqüência	2.200,00	2.200,00
02	Cânula	490,00	980,00
02	Parafuso âncora	390,00	780,00
Preço de Venda			5.895,00
Venda de 24 unidades			141.480,00

Valores em Reais (R\$)

Quadro 17 – Preço de venda – conjunto cirúrgico/produto n.º 3

Fonte: elaborado pelo autor

O detalhamento do preço é fundamental para as próximas etapas do trabalho, onde serão apurados os resultados de cada produto.

3.4 APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS

Os custos e despesas do período serão apropriados a cada um dos três conjuntos cirúrgicos pelo método do custeio pleno, apropriando os gastos aos custos e despesas de cada produto.

3.4.1 Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 1: Videoartroscopia de Joelho com Reconstrução Ligamentar

O preço de venda de cada conjunto cirúrgico n.º 1 é de R\$ 3.935,00.

No mês de maio, foram vendidos 43 produtos n.º 1, totalizando uma receita bruta no valor de R\$ 169.205,00.

a) Apropriação dos custos:

Ao produto n.º 1 serão apropriados todos os custos inerentes a ele, conforme separação do tipo de custo e critérios de rateio determinados.

a.1) Custos diretos:

Os custos diretos são apropriados diretamente, portanto são os custos dos materiais que foram utilizados na venda deste conjunto cirúrgico. Conforme apresentado no Quadro 12, somam **R\$ 58.028,50**.

a.2) Custos indiretos:

Os custos indiretos foram classificados como aqueles relacionados ao estoque. Já que é no estoque que o conjunto cirúrgico é produzido. Entende-se que para atender a uma cirurgia, monta-se um conjunto de materiais para que o produto possa ser entregue. A montagem desse produto é feita no estoque. Portanto, os gastos do estoque são custos indiretos ao produto.

A área do estoque corresponde a 38,4615% da área total física da empresa e o faturamento do mês de maio do produto nº. 1, representa 23,4649% do faturamento total mensal. Sendo assim, no Quadro 18 alocam-se os custos indiretos:

Alocação dos Custos Indiretos I				
	Gasto Geral	% Área Estoque	% Faturamento	Total
Condomínio	835,00	38,4615	23,4649	75,36
Depreciação imóvel	3.333,33	38,4615	23,4649	300,83
Depreciação móveis	104,17	100,00	23,4649	24,44
Energia elétrica	735,37	38,4615	23,4649	66,37
IPTU	180,87	38,4615	23,4649	16,32
Material de consumo	1.898,88	38,4615	23,4649	171,37
Seguro imóvel	2.000,00	38,4615	23,4649	180,50
Total				835,19

Quadro 18 - Alocação dos custos indiretos I

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Para os custos com Salários e encargos apropriam-se aqueles correspondentes aos funcionários do estoque. São eles: 01 gerente de estoque; 02 auxiliares de estoque e 01 enfermeiro. E, também, apropria-se parte do salário do auxiliar de serviços gerais. Para os três primeiros cargos, correspondente a quatro funcionários, tem-se o somatório de salários e encargos de R\$ 9.826,99.

Das 158 cirurgias vendidas durante o mês, 43 foram de videoartroscopia de joelho + reconstrução ligamentar, ou seja, 27,22% das cirurgias. Então, apropriamos o salário do pessoal de estoque ao número de cirurgias desse produto, portanto, $R\$ 9.826,99 \times 27,22\% = R\$ 2.674,91$.

Para o cargo de auxiliar de serviços gerais, o valor do salário e encargos é de R\$ 1.071,19; porém, corresponde ao estoque apenas o valor de R\$ 412,00 (R\$ 1.071,19 x 38,4617% - área correspondente ao estoque). Para o correspondente a 43 cirurgias, que representam 27,22% do número de cirurgias total, o custo apropriado fica de: R\$ 112,15.

Dessa maneira, os custos com salários e encargos somam **R\$ 2.787,06**.

Os **custos indiretos** totalizam: **R\$ 3.622,25**.

a) Apropriação das despesas:

Todas as despesas abaixo relacionadas serão apropriadas ao produto n°. 1 sobre o percentual que ele representa no faturamento mensal, conforme Quadro 19.

Apropriação das Despesas I			
	Valor	Faturamento (%)	Total correspondente
ABRAIDI	350,00	23,4649	82,18
AEMFLO	1.896,00	23,4649	444,89
Água	130,98	23,4649	30,73
Correios	1.719,00	23,4649	403,36
Cursos	5.585,27	23,4649	1.310,58
Depreciação Equipamentos	1.750,00	23,4649	410,64
Despesas Financeiras	21.847,09	23,4649	5.126,40
Estacionamento	450,00	23,4649	105,59
Manutenção Computadores	320,00	23,4649	75,09
Manutenção C/C	150,00	23,4649	35,20
Manutenção Softwares	440,00	23,4649	103,25
Salários e Encargos Adm	12.426,71	23,4649	2.915,92
Serviços Contábeis	700,00	23,4649	164,25
Serviços Xerox	320,35	23,4649	75,17
Telefones	6.540,72	23,4649	1.534,77
Total			12.818,02

Quadro 19 – Apropriação das despesas I

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Nas despesas do Quadro 20 serão aplicados o percentual da área da diretoria + administrativo e o percentual do faturamento.

Apropriação das Despesas II				
	Gasto Geral	% Área Adm + Diretoria	% Faturamento	Total
Condomínio	835,00	61,5385	23,4649	120,57
Depreciação imóvel	3.333,33	61,5385	23,4649	481,33
Depreciação móveis	270,83	100,00	23,4649	63,55
Energia Elétrica	735,37	61,5385	23,4649	106,19
IPTU	180,87	61,5385	23,4649	26,12
Material de consumo	1.898,88	61,5385	23,4649	274,20
Seguro imóvel	2.000,00	61,5385	23,4649	288,80
Total				1.360,76

Quadro 20 – Apropriação das despesas II

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

As despesas vinculadas aos veículos variam conforme a venda dos produtos, já que os gastos ocorrem de acordo com a quilometragem usada para cada venda. A quilometragem total do mês em referência foi de 43.650 km. Dividindo esse valor pelo número total das cirurgias no mês (158 cirurgias), tem-se uma média de 276,27 km / cirurgia. Para as 43 cirurgias de videoartroscopia de joelho com reconstrução ligamentar tem-se: 11.879,61 km. Esse valor é 27,22% do total de quilômetros rodados. Sendo assim, todas as despesas referentes a veículos encontram-se apropriadas no Quadro 21:

Apropriação das Despesas dos Veículos I			
Combustíveis	6.350,43	27,22	1.728,59
Depreciação de veículos	3.666,67	27,22	998,07
Manutenção de veículos	310,00	27,22	84,38
Impostos s/ veículos	500,00	27,22	136,10
Seguro de veículos	600,00	27,22	163,32
			3.110,46

Quadro 21 – Apropriação das despesas dos veículos I

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Salários e encargos: para a venda de cada cirurgia, normalmente, trabalham 1 motorista ou 1 vendedor (no dia anterior à cirurgia) 1 instrumentador.

Segundo dados da organização, em 40% das cirurgias participam 1 motorista, 1 vendedor e 1 instrumentador. Em 30%, 1 vendedor e 1 instrumentador; e, em 30% restantes, vão 1 motorista e 1 instrumentador.

Outro dado importante é que o motorista leva em média 1,5h para transportar o material para qualquer cirurgia. O vendedor e o instrumentador levam para essa cirurgia específica, em média, 2,5h para realizar todo o trabalho necessário.

Valor da hora trabalhada de cada funcionário, calculado sobre o total de 220h/mês:

Hora – motorista: R\$ 6,28

Hora – vendedor: R\$ 24,70

Hora – instrumentador: R\$ 14,11

Em 40% das cirurgias temos a participação de todos os funcionários de vendas. Portanto, $R\$ 6,28 \times 1,5h$ (motorista) + $R\$ 24,70 \times 2,5h$ (vendedor) + $R\$ 14,11 \times 2,5h$ (instrumentador) = $R\$ 106,44$ p/ cirurgia. Como 40% representam 17,2 cirurgias das 43 totais, temos: $R\$ 106,44 \times 17,2 = R\$ 1.830,77$.

Em 30% das cirurgias participam 1 vendedor + 1 instrumentador. Sendo assim, $R\$ 24,70 \times 2,5h + R\$ 14,11 \times 2,5h = R\$ 97,02$ p/ cirurgia. 30% das cirurgias são 12,9 cirurgias: $R\$ 97,02 \times 12,9 = R\$ 1.251,56$.

Para finalizar, nos outros 30% restantes compõem o processo de venda do produto 1 motorista e 1 instrumentador, totalizando $R\$ 44,69$ p/ cirurgia; e, no total, $R\$ 576,57$.

Total geral dos salários e encargos de vendas apropriados a cirurgia 1: ***R\$ 3.658,90***.

As despesas apropriadas ao produto 1 somam, portanto, ***R\$ 20.948,14***.

3.4.2 Conjunto Cirúrgico n°. 2 / Produto n°. 2: Prótese de Joelho

O preço de venda de cada conjunto cirúrgico n°. 2 é de $R\$ 6.400,00$.

No mês de maio, foram vendidos 15 produtos n°. 2, totalizando uma receita bruta no valor de $R\$ 96.000,00$.

a) Apropriação dos custos:

Ao produto 2 são apropriados todos os custos inerentes a ele, conforme separação do tipo de custo e critérios de rateio determinados.

a.1) Custos diretos:

Conforme apresentado no Quadro 13, somam ***R\$ 33.600,00***.

a.2) Custos indiretos:

A área do estoque corresponde a 38,4615% da área total física da empresa e o faturamento do mês de maio do produto n°. 2 representa 13,3130% do faturamento total mensal. Sendo assim, no Quadro 22 alocaram-se os custos indiretos:

Alocação dos Custos Indiretos II				
	Gasto Geral	% Área Estoque	% Faturamento	Total
Condomínio	835,00	38,4615	13,3130	42,75
Depreciação imóvel	3.333,33	38,4615	13,3130	170,68
Depreciação móveis	104,17	100,00	13,3130	13,87
Energia elétrica	735,37	38,4615	13,3130	37,65
IPTU	180,87	38,4615	13,3130	9,26
Material de consumo	1.898,88	38,4615	13,3130	97,23
Seguro imóvel	2.000,00	38,4615	13,3130	102,41
Total				473,85

Quadro 22 – Alocação dos Custos Indiretos II

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Salários e encargos (estoque): o somatório de salários e encargos de R\$ 9.826,99.

Das 158 cirurgias vendidas durante o mês, 15 foram de prótese de joelho, ou seja, 9,49% das cirurgias. Então, apropriamos o salário do pessoal de estoque ao número de cirurgias desse produto, portanto, $R\$ 9.826,99 \times 9,49\% = R\$ 932,58$.

Para o cargo de auxiliar de serviços gerais, o valor do salário e encargos no estoque é R\$ 412,00. Para o correspondente a 15 cirurgias, que representam 9,49% do número de cirurgias total, o custo apropriado é de: *R\$ 39,10*.

Dessa maneira, somando tem-se custos com salários e encargos de **R\$ 971,68**.

Os **custos indiretos** totalizam: **R\$ 1.445,53**.

a) Apropriação das despesas

Todas as despesas do Quadro 23 serão apropriadas ao produto n°. 2 sobre o percentual que representa no faturamento mensal.

Apropriação das Despesas III			
<i>Despesas apropriadas conforme percentual de faturamento</i>			
	Valor	Faturamento (%)	Total correspondente
ABRAIDI	350,00	13,3130	46,60
AEMFLO	1.896,00	13,3130	252,41
Água	130,98	13,3130	17,44
Correios	1.719,00	13,3130	228,85
Cursos	5.585,27	13,3130	743,57
Depreciação Equipamentos	1.750,00	13,3130	232,98
Despesas Financeiras	21.847,09	13,3130	2.908,50
Estacionamento	450,00	13,3130	59,91
Manutenção Computadores	320,00	13,3130	42,60
Manutenção C/C	150,00	13,3130	19,97
Manutenção Softwares	440,00	13,3130	58,58
Salários e Encargos Adm	12.426,71	13,3130	1.654,37
Serviços Contábeis	700,00	13,3130	93,19
Serviços Xerox	320,35	13,3130	42,65
Telefones	6.540,72	13,3130	870,77
Total			7.272,39

Quadro 23 – Apropriação das despesas III

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Nas despesas do Quadro 24 são aplicados o percentual da área da diretoria + administrativo e o percentual do faturamento.

Apropriação das Despesas IV				
	Gasto Geral	% Área Adm + Diretoria	% Faturamento	Total
Condomínio	835,00	61,5385	13,3130	68,41
Depreciação imóvel	3.333,33	61,5385	13,3130	273,09
Depreciação móveis	270,83	100,00	13,3130	36,06
Energia Elétrica	735,37	61,5385	13,3130	60,25
IPTU	180,87	61,5385	13,3130	14,82
Material de consumo	1.898,88	61,5385	13,3130	155,57
Seguro imóvel	2.000,00	61,5385	13,3130	163,85
Total				772,05

Quadro 24 – Apropriação das despesas IV

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

As despesas vinculadas aos veículos variam conforme a venda dos produtos, já que os gastos são sofridos de acordo com a quilometragem usada para cada venda. A quilometragem total do mês em referência foi de 43.650 km. Dividindo esse valor pelo número total das cirurgias no mês (158 cirurgias), há uma média de 276,27 km / cirurgia. Para as 15 cirurgias de prótese de

joelho temos: 4.144,05 km. Esse valor é 9,49% do total de quilômetros rodados. Sendo assim, todas as despesas referentes a veículos apropriadas estão no Quadro 25:

Apropriação das Despesas dos Veículos II			
Combustíveis	6.350,43	9,49	602,66
Depreciação de veículos	3.666,67	9,49	347,97
Manutenção de veículos	310,00	9,49	29,42
Impostos s/ veículos	500,00	9,49	47,45
Seguro de veículos	600,00	9,49	56,94
Total			1.084,44

Quadro 25 – Apropriação das despesas dos veículos II Valores em Reais (R\$)
Fonte: elaborado pelo autor

Salários e encargos: segundo dados da organização, em 40% das cirurgias participam 1 motorista, 1 vendedor e 1 instrumentador. Em 30%, 1 vendedor e 1 instrumentador; e, em 30% restantes, são 1 motorista e 1 instrumentador.

Outro dado é que o motorista leva em média 1,5h para transportar o material para qualquer cirurgia. O vendedor e o instrumentador levam para essa cirurgia específica, em média, 3h para realizar todo o trabalho necessário.

Valor da hora trabalhada de cada funcionário, calculado sobre o total de 220h/mês:

Hora – motorista: R\$ 6,28

Hora – vendedor: R\$ 24,70

Hora – instrumentador: R\$ 14,11

Em 40% das cirurgias tem-se a participação de todos os funcionários de vendas. Portanto, $R\$ 6,28 \times 1,5h$ (motorista) + $R\$ 24,70 \times 3h$ (vendedor) + $R\$ 14,11 \times 3h$ (instrumentador) = R\$ 125,85/cirurgia. Como 40% representam 6 cirurgias das 15 totais, temos: $R\$ 125,85 \times 6 = R\$ 755,10$.

Em 30% das cirurgias participam 1 vendedor + 1 instrumentador. Sendo assim, $R\$ 24,70 \times 3h + R\$ 14,11 \times 3h = R\$ 116,43$ /cirurgia. 30% das cirurgias são 4,5 cirurgias: $R\$ 116,43 \times 4,5 = R\$ 523,94$.

Para finalizar, nos outros 30% restantes, compõem o processo de venda do produto nº. 2, 1 motorista e 1 instrumentador, totalizando R\$ 51,75/cirurgia; e, no total, R\$ 232,88.

Total geral dos salários e encargos de vendas apropriados a cirurgia 1: **R\$ 1.511,92**.

As despesas apropriadas ao produto 2 somam, portanto, **R\$ 10.640,80**.

3.4.3 Conjunto Cirúrgico n°. 3 / Produto n°. 3: Videoartroscopia de Ombro

O preço de venda de cada conjunto cirúrgico n°. 3 é de R\$ 5.895,00.

No mês de maio, foram vendidos 24 produtos 3, totalizando uma receita bruta desse produto no valor de R\$ 141.480,00.

a) Apropriação dos custos

Ao produto n°. 3 são apropriados todos os custos inerentes a ele, conforme separação do tipo de custo e critérios de rateio determinados.

a.1) Custos diretos

Conforme apresentado no Quadro 14, somam **R\$ 46.488,00**.

a.2) Custos indiretos

A área do estoque corresponde a 38,4615% da área total física da empresa e o faturamento do mês de maio do produto n°. 3, representa 19,6200% do faturamento total mensal. Sendo assim, no Quadro 26 alocam-se os custos indiretos:

Alocação dos Custos Indiretos III				
	Gasto Geral	% Área Estoque	% Faturamento	Total
Condomínio	835,00	38,4615	19,6200	63,01
Depreciação imóvel	3.333,33	38,4615	19,6200	251,54
Depreciação móveis	104,17	100,00	19,6200	20,44
Energia elétrica	735,37	38,4615	19,6200	55,49
IPTU	180,87	38,4615	19,6200	13,65
Material de consumo	1.898,88	38,4615	19,6200	143,29
Seguro imóvel	2.000,00	38,4615	19,6200	150,92
Total				698,34

Quadro 26 – Alocação dos custos indiretos III

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Salários e encargos (estoque): o somatório de salários e encargos é de R\$ 9.826,99.

Das 158 cirurgias vendidas durante o mês, 24 foram de videoartroscopia de ombro, ou seja, 15,19% das cirurgias. Então, apropria-se o salário do pessoal de estoque ao número de cirurgias desse produto, portanto, R\$ 9.826,99 x 15,19% = R\$ 1.492,72.

Para o cargo de auxiliar de serviços gerais, o valor do salário e encargos no estoque é R\$ 412,00. Para o correspondente a 24 cirurgias, que representam 15,19% do número de cirurgias total, o custo apropriado fica de: R\$ 62,58.

Dessa maneira, somando tem-se custos com salários e encargos de **R\$ 1.555,30**.

Os **custos indiretos** totalizam: **R\$ 2.253,64**.

a) Apropriação das despesas:

Todas as despesas do Quadro 27 são apropriadas ao produto n°. 3:

Apropriação das Despesas V			
<i>Despesas apropriadas conforme percentual de faturamento</i>			
	Valor	Faturamento (%)	Total correspondente
ABRAIDI	350,00	19,6200	68,67
AEMFLO	1.896,00	19,6200	372,00
Água	130,98	19,6200	25,70
Correios	1.719,00	19,6200	337,27
Cursos	5.585,27	19,6200	1.095,83
Depreciação Equipamentos	1.750,00	19,6200	343,35
Despesas Financeiras	21.847,09	19,6200	4.286,40
Estacionamento	450,00	19,6200	88,29
Manutenção Computadores	320,00	19,6200	62,78
Manutenção C/C	150,00	19,6200	29,43
Manutenção Softwares	440,00	19,6200	86,33
Salários e Encargos Adm	12.426,71	19,6200	2.438,12
Serviços Contábeis	700,00	19,6200	137,34
Serviços Xerox	320,35	19,6200	62,85
Telefones	6.540,72	19,6200	1.283,29
Total			10.717,65

Quadro 27 – Apropriação das despesas V

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Nas despesas do Quadro 28 são aplicados o percentual da área da diretoria + administrativo e o percentual do faturamento.

Apropriação das Despesas VI				
	Gasto Geral	% Área Adm + Diretoria	% Faturamento	Total
Condomínio	835,00	61,5385	19,6200	100,82
Depreciação imóvel	3.333,33	61,5385	19,6200	402,46
Depreciação móveis	270,83	100,00	19,6200	53,14
Energia Elétrica	735,37	61,5385	19,6200	88,79
IPTU	180,87	61,5385	19,6200	21,84
Material de consumo	1.898,88	61,5385	19,6200	229,27
Seguro imóvel	2.000,00	61,5385	19,6200	241,48
Total				1.137,80

Quadro 28 – Apropriação das despesas VI

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

As despesas vinculadas aos veículos variam conforme a venda dos produtos, já que os gastos incorrem de acordo com a quilometragem usada para cada venda. A quilometragem total do mês em referência foi de 43.650 km. Dividindo esse valor pelo número total das cirurgias no mês (158 cirurgias), temos uma média de 276,27 km / cirurgia. Para as 24 cirurgias de prótese de joelho tem-se: 6.630,48 km. Esse valor é 15,19% do total de quilômetros rodados. Sendo assim, todas as despesas referentes a veículos apropriadas no Quadro 29:

Apropriação das Despesas dos Veículos III			
Combustíveis	6.350,43	15,19	964,63
Depreciação de veículos	3.666,67	15,19	556,97
Manutenção de veículos	310,00	15,19	47,09
Impostos s/ veículos	500,00	15,19	75,95
Seguro de veículos	600,00	15,19	91,14
Total			1.735,78

Quadro 29 – Apropriação das despesas dos veículos III *Valores em Reais (R\$)*

Fonte: elaborado pelo autor

Salários e encargos: segundo dados da organização, em 40% das cirurgias participam 1 motorista, 1 vendedor e 1 instrumentador. Em 30%, 1 vendedor e 1 instrumentador; e, em 30% restantes, vão 1 motorista e 1 instrumentador.

O motorista leva em média 1,5h para transportar o material para qualquer cirurgia. O vendedor e o instrumentador levam para essa cirurgia específica, em média, 2,5h para realizar todo o trabalho necessário.

Valor da hora trabalhada de cada funcionário, calculado sobre o total de 220h/mês:

Hora – motorista: R\$ 6,28

Hora – vendedor: R\$ 24,70

Hora – instrumentador: R\$ 14,11

Em 40% das cirurgias há a participação de todos os funcionários de vendas. Portanto, R\$ 6,28 x 1,5h (motorista) + R\$ 24,70 x 2,5h (vendedor) + R\$ 14,11 x 2,5h (instrumentador) = R\$ 106,44/cirurgia. Como 40% representam 9,6 cirurgias das 24 totais, tem-se: R\$ 106,44 x 9,6 = R\$ 1.021,82.

Em 30% das cirurgias participam 1 vendedor + 1 instrumentador. Sendo assim, R\$ 24,70 x 2,5h + R\$ 14,11 x 2,5h = R\$ 97,02/cirurgia. 30% das cirurgias são 7,2 cirurgias: R\$ 97,02 x 7,2 = R\$ 698,54.

Para finalizar, nos outros 30% restantes compõem o processo de venda do produto nº. 3 1 motorista e 1 instrumentador, totalizando R\$ 44,69/cirurgia; e, no total, R\$ 321,77.

Total geral dos salários e encargos de vendas apropriados a cirurgia 3: **R\$ 2.042,13**.

As despesas apropriadas ao produto 3 somam, portanto, **R\$ 15.633,36**.

3.5 GASTOS POR CONJUNTO CIRÚRGICO

Apuraram-se os gastos de cada produto cirúrgico conforme apropriação de seus custos e suas despesas, formando-se uma configuração de custos para cada produto.

No Quadro 30, tem-se um resumo dos gastos de cada conjunto cirúrgico:

Gastos por Conjunto Cirúrgico			
Gastos	Cj. Cirúrgico 1	Cj. Cirúrgico 2	Cj. Cirúrgico 3
Custos Diretos	1.349,50	2.240,00	1.937,00
Custos Indiretos	84,24	96,36	93,90
Total dos Custos	1.433,74	2.336,36	2.030,90
Total das Despesas	487,17	709,39	651,39
Total dos Gastos	1.920,91	3.045,75	2.682,29

Quadro 30 – Gastos por conjunto cirúrgico

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Somaram-se os gastos de cada um deles, calculados individualmente os custos e as despesas, conforme apropriação anterior.

Pode-se analisar que o produto nº. 2 possui o valor total de gastos maior que as demais cirurgias, porém, é ele que volumetricamente representa o menor número de unidades vendidas.

3.6 APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO

O Quadro 31 apresenta quanto cada produto lucrou, sem o lançamento das despesas. Percentualmente, faz-se um comparativo entre os três produtos.

Lucro Bruto			
	Cj. Cirúrgico 1	Cj. Cirúrgico 2	Cj. Cirúrgico 3
Receita	3.935,00	6.400,00	5.895,00
Impostos	735,70	379,52	1.219,12
Custos	1.433,74	2.336,36	2.030,90
Lucro bruto	1.765,56	3.684,12	2.644,98
Lucro bruto %	44,8681	57,5644	44,8682

Quadro 31 – Lucro bruto

Valores em Reais (R\$)

Fonte: elaborado pelo autor

Os impostos incidentes sobre o conjunto cirúrgico n.º 2 possuem valor menor, pois na formação desse produto, alguns de seus materiais são implantes, não acarretando o valor do ICMS, como descrito anteriormente. Sendo assim, ele tem um percentual de lucro bruto mais elevado que os demais. Os conjuntos n.º 1 e n.º 2 têm lucros brutos quase semelhantes.

3.7 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO POR PRODUTO

Na demonstração do resultado do exercício (DRE), obtém-se o lucro líquido de cada produto. Portanto, apura-se, nos quadros 32, 33 e 34 o lucro líquido antes do IR:

DRE – Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 1		
Receita Operacional Bruta		3.935,00
Vendas		3.935,00
(-) Deduções da Receita		(735,70)
Imposto estadual (ICMS)	502,35	
Tributos Federais	233,35	
= Receita Operacional Líquida		3.199,30
(-) Custo dos Produtos Vendidos		(1.433,74)
(=) Lucro Bruto		1.765,56
(-) Despesas Operacionais		(487,17)
Despesas Adm e Financ	487,17	
(=) Lucro Líquido antes IR		1.278,39

Valores em Reais (R\$)

Quadro 32 – DRE – Conjunto cirúrgico/produto n.º 1

Fonte: elaborado pelo autor

O conjunto cirúrgico n.º 1 – videoartroscopia de joelho com reconstrução ligamentar - possui em maio de 2009 um lucro líquido no valor de R\$ 1.278,39 cada um, o que representa um percentual de lucro de **32,49%**.

A apuração do lucro líquido para o conjunto cirúrgico n.º 2 apresenta-se no Quadro 33:

DRE – Conjunto Cirúrgico / Produto n.º 2		
Receita Operacional Bruta		6.400,00
Vendas		
(-) Deduções da Receita		(379,52)
Imposto estadual (ICMS)	-	
Tributos Federais	379,52	
= Receita Operacional Líquida		6.020,48
(-) Custo dos Produtos Vendidos		(2.336,36)
(=) Lucro Bruto		3.684,12
(-) Despesas Operacionais		(709,39)
Despesas Adm e Financ	709,39	
(=) Lucro Líquido		2.974,73

Valores em Reais (R\$)

Quadro 33 – DRE – Conjunto cirúrgico/produto n.º 2

Fonte: elaborado pelo autor

O produto 2 – prótese de joelho – tem, no mês de referência, um lucro líquido no valor de R\$ 2.974,73, um percentual de lucro de 46,48%. Isto significa que ao vender esse produto, a empresa obtém, de forma líquida, descontando as deduções de vendas, custos e despesas, 46,48% do faturamento deste produto.

Para o produto n°. 3, a apuração do lucro líquido está representada no Quadro 34:

DRE – Conjunto Cirúrgico / Produto n°. 3		
Receita Operacional Bruta		5.895,00
Vendas		
(-) Deduções da Receita		(1.219,12)
Imposto estadual (ICMS)	869,55	
Tributos Federais	349,57	
= Receita Operacional Líquida		4.675,88
(-) Custo dos Produtos Vendidos		(2.030,90)
(=) Lucro Bruto		2.644,98
(-) Despesas Operacionais		(651,39)
Despesas Adm e Financ	651,39	
(=) Lucro Líquido		1.993,59

Valores em Reais (R\$)

Quadro 34 – DRE – Conjunto Cirúrgico / Produto 3

Fonte: elaborado pelo autor

O conjunto cirúrgico n°. 3 – videoartroscopia de ombro - apura no mês de referência um lucro líquido no valor de R\$ 1.993,59, representando um percentual de lucro de 33,82%.

Comparando-se os três produtos estudados, podemos observar que sobre a cirurgia que não incidiu ICMS, obteve-se um percentual de lucro maior que as demais. As outras duas cirurgias, em que o ICMS incidiu sobre alguns materiais e não incidiu sobre outros, o percentual de lucro ficou abaixo de 34%.

A indústria de materiais ortopédicos exerce certo controle sobre as empresas que trabalham no ramo – as que fabricam e as que comercializam. Elas têm que seguir uma tabela de preços a praticar, dentro de determinadas margens. Os preços de venda praticados pela empresa em estudo estão dentro desta tabela, obedecendo às regras do mercado em questão.

Sendo assim, se a empresa desejar obter um percentual de lucro superior ao verificado em algum de seus produtos, terá de reduzir seus custos indiretos e despesas, já que seus preços de venda e de seu custo direto são fixados pelo governo e pela indústria.

Já que a empresa não pode determinar seu preço de venda fora da determinação da indústria, ela pode, a partir, do conhecimento do percentual de lucro de cada cirurgia, direcionar esforços para que o volume de venda de determinada cirurgia cresça ou torne-se mais constante.

Dentre os três conjuntos cirúrgicos estudados, a prótese de joelho é a que gerou um percentual de lucro maior. A empresa pode fazer com que os hospitais e as clínicas cirúrgicas

tenham constante contato com a organização, evitando a concorrência de outras empresas. A organização pode, também, sempre buscar a compra do produto com maior qualidade para revender, pois o produto de maior qualidade é o mais procurado na área da saúde. Evitando que empresas que ofereçam produtos de menor qualidade ocupem lugar no mercado.

O conjunto cirúrgico nº. 1 – videoartroscopia de joelho com reconstrução ligamentar é o que mais ocorre. Possui um volume de incidência bem maior que as demais cirurgias feitas na área de atuação da empresa. Configurou-se com esse volume no mês de maio e se configura dessa forma todos os meses, de acordo com a administração da empresa. Nesse caso, a empresa sempre aposta na venda desse produto, sendo o ideal, tentar reduzir algum custo ou despesa no processo de comercialização desse, a fim de gerar percentual de lucro maior multiplicado por um grande volume de unidades.

4 CONCLUSÃO

A administração de empresas envolve planejamento e controle eficientes. A Contabilidade de Custos contempla instrumentos que permitem a obtenção de uma vantagem competitiva, tendo custos mais controlados e, corretamente, alocados.

O presente estudo visou à abordagem desses conceitos no campo referencial, através de um levantamento de bibliografia sobre o assunto, bem como uma análise prática. Esta última realizada em uma empresa que trabalha com materiais cirúrgicos localizada na região da Grande Florianópolis.

Foi possível observar os gastos reais de uma organização, e, a partir deles, aplicar uma classificação, e, baseado na estrutura organizacional encontrada na prática, elaborar critérios de rateios aos custos indiretos para que todos os custos fossem apropriados corretamente, e, a partir daí, montar um esquema de apropriação de custos e despesas. Foram elaborados critérios também para as despesas.

Através do estudo de custos, obteve-se a margem de lucro que cada produto estudado representou no total do faturamento do mês de maio de 2009. Sendo que foi possível observar que em todos seus produtos a empresa possui lucro.

O esquema de custos proposto poderia ser implantado pela empresa, acompanhando as novas tecnologias. Porém, ele ainda é bastante simples e representa apenas uma parte dos serviços/produtos que são oferecidos pela empresa em questão.

Aplicar o estudo para todos os produtos que a empresa oferece é uma forma completa de aplicar o controle dos custos e auxiliar na tomada de decisão, já que, embora, todos possuam os mesmos custos, suas alocações são diferenciadas, pois variam de acordo com horas trabalhadas, tempo de trabalho, quantidade/tipo de insumos, entre outros.

A implantação desse esquema traria resultados benéficos para a empresa em questão, pois a levaria estar um passo a frente das demais concorrentes. Um sistema de custos a ser implementado ajudaria a organização a manter-se mais organizada e planejada gerencialmente. A apuração da lucratividade de cada produto permitiria a empresa investir em produtos específicos.

A apuração de outros dados contábeis, ainda dentro do sistema gerencial de custos, pode ser proposta para análise mais detalhadas do caso. Como o cálculo da margem de contribuição de cada conjunto cirúrgico oferecido.

5 REFERÊNCIAS

BEZERRA, Francisco Antonio; PINHEIRO, Maria Sueli Arnoud Fernandes. ABC: sistema de acumulação de custos ou ferramenta de gestão estratégica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS DA FEA/USP, 6., São Paulo. **Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo: USP, 1999. Disponível em <<http://www.eac.fea.usp.br>> Acesso em: 25 nov. 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 10.ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARAES, Klicia Maria Silva. Custos como instrumento gerencial. In: CONGRESSO USP – CONTROLADORIA E CONTABILIDADE , 7., São Paulo. **7º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade**. São Paulo: USP, 2002. Disponível em <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/principal.asp>> Acesso em: 24 nov. 2006.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**: contem critério do custeio ABC. 2. ed São Paulo: Atlas, 2000.

LONGARAY, André Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAGATSUKA, Divane; TELES, Egberto. **Manual de Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Thomson, 2002.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA; PEREZ JR. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

THEISS, José Reinaldo; KRIECK, Manfredo. **Custos e preços sugeridos de venda: serviços, comércio e indústria**. Blumenau: Odorizzi, 2005.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-Ação nas Organizações**. São Paulo: Atlas, 1997.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. Ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

ZUCCHI, Alberto Luiz. **Contabilidade de custos: uma introdução**. São Paulo: Scipione, 1992.