

**MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE PRODUTOS PELO CUSTEIO DIRETO E SEU
EFEITO NA PERCEPÇÃO DOS DECISORES**

ANA LUCIA FONTES DE SOUZA VASCONCELOS

Universidade Presbiteriana Mackenzie

DEBORA ZOMINHAN GARCIA

Universidade Presbiteriana Mackenzie

MARCO TULLIO DE CASTRO VASCONCELOS

Universidade Presbiteriana Mackenzie

VALMOR SLOMSKI

Universidade São Paulo

LILIAN MEIRA PURCINELLI

Universidade Presbiteriana Mackenzie

RESUMO

Esta pesquisa aplicada tem como objetivo verificar se a substituição do modelo de mensuração de custos por um modelo baseado no Método de Custeio Direto alteraria a percepção do gestor quanto à utilidade da informação nas suas decisões. A metodologia é descritiva, com abordagem qualitativa, e com procedimento técnico de coleta de dados o *survey*, por meio de questionário. Os resultados encontrados apontam que, as margens brutas apuradas nos produtos estão prejudicadas para fins de análises gerenciais, em função do critério de absorção ser apenas com base em horas/máquina para todos os gastos gerais de fabricação. Quanto a percepção dos gestores relativa à utilidade da informação contábil, provida pelo método de custeio direto,

apurou-se que, para 80% do corpo diretivo, houve mudança significativa em sua forma de perceber os custos, analisa-los e usá-los como parte de suas decisões.

Palavras-chave: Custeio Direto. Decisão. Mensuração de Custos.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com o Departamento de Informática do SUS - DATASUS (2018) o mercado de ortopedia e coluna do Brasil representa hoje cerca de R\$ 2,8 bilhões de reais e a estimativa de crescimento anual deste mercado até 2023 é de 5,5% CAGR (*Compound Annual Growth Rate*). Mercado este, diretamente relacionado com envelhecimento populacional, que de acordo com estudo realizado pela *Persistence Market Research* (2018), o percentual de idosos na população mundial vem crescendo constantemente. O número estimado de pessoas acima dos 60 anos até 2050 será de mais de 2.1 bilhão no mundo, mais que o dobro de 962 milhões em 2017.

No Brasil este cenário também não é diferente, segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – Características dos Moradores e Domicílios, divulgada pelo IBGE (2018), o Brasil ganhou 4,8 milhões de idosos nos últimos 5 anos. Em 2012, a população com 60 anos ou mais era de 25,4 milhões, os 4,8 milhões de novos idosos em cinco anos, correspondem a um crescimento de 18% desse grupo etário, que tem se tornado cada vez mais representativo no Brasil.

Considerando esse cenário e baseado na Constituição Federal Brasileira, onde saúde é um direito de todos (art. 196 - 200), a indústria nacional brasileira tem relevância como provedora de implantes para atender a esta crescente demanda, e a empresa estudada nesta pesquisa, é uma das líderes no mercado brasileiro de Ortopedia e Coluna. Para se manter como uma das líderes de mercado DATASUS (2018) e atender a demanda de cirurgias da população, onde 75% dos brasileiros dependem do Sistema Único de Saúde (SUS), a empresa em questão

possui o desafio de entregar produtos de qualidade em um mercado onde o preço é pré-estabelecido pelo governo e a otimização dos custos é essencial para manter sua sobrevivência e contínuo desenvolvimento e investimento no negócio.

A contabilidade de custos como sistema de informação é parte integrante da tomada de decisão e capaz de prover detalhes sobre os custos que envolvem o processo fabril, sobre rendimentos, desempenho, controle e planejamento das diversas atividades empresariais, como também subsidiar a tomada de decisões (Padoveze, 2013; Crepaldi, 2010; Leone, 2009). Nesse sentido, Silva e Garbrecht (2016), comentam que “uma empresa não poderá ter um processo de gestão de custos eficiente sem que antes compreenda como seus custos se relacionam com os lucros da entidade”. Nos últimos 20 anos as empresas industriais têm se utilizado de várias metodologias para apuração dos custos na tentativa de viabilizar uma melhor análise e compreensão das operações dos negócios. Existem vários métodos de custeio, porém os mais conhecidos são: Custeio por Absorção; Custeio Baseado em Atividade (ABC); Custeio Variável ou Direto e Custeio RKW.

Estudos anteriores demonstram a necessidade de se compreender a natureza e o comportamento de custos do negócio em que se atua, e de gerar informações que possam ser utilizadas de forma confiável para a tomada de decisão. De acordo com Silva (2013), demonstrou a utilidade do conhecimento sobre custos e da formação do preço de venda, em pequenas empresas do setor metalúrgico da cidade de São Paulo; o estudo realizado por Blanski (2015), que buscou evidenciar a contribuição de um modelo de custeio para a governança pública no âmbito de unidades hospitalares; o estudo de Maranhão (2016), que investigou como a aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável poderiam auxiliar os produtores de mel da região da Paraíba; o estudo de Medeiros (2016), com empresas industriais que mensuram os custos dos seus processos e produtos apenas pelo Método do Custeio por Absorção para atender as finalidades societárias e fiscais, e de seus usuários externos, mas ele acredita que tal

prática pode levar a decisões incorretas, a gestão ineficiente e ineficaz das organizações e pode conduzir às empresas a uma menor medida de geração de caixa ou mesmo sua descontinuidade, em função de decisões tomadas com base em números derivados de rateios, que podem nem sempre refletir a realidade de maneira adequada.

Diante do exposto este estudo aplicado buscou verificar se a substituição do modelo de mensuração de custos por um modelo baseado no Método de Custeio Direto alteraria a percepção do gestor quanto à utilidade da informação nas suas decisões. Este estudo se diferencia dos demais pela relevância do setor industrial do ramo da saúde, específico no mercado de ortopedia.

Para alcançar o propósito da pesquisa, o estudo buscou identificar na empresa os custos de 2 produtos pelo critério de possuíam todas as informações disponíveis, bem como os relatórios sistêmicos de custos contendo a abertura dos custos entre fixos, variáveis, diretos e indiretos e o mapa de vendas da empresa. Para a consecução dos objetivos propostos, a amostra alvo dessa pesquisa limita-se à dois produtos de grande representatividade no portfólio da empresa, determinados pelo método de Curva ABC. Analisou as fichas técnicas onde fez inferência a alocação dos custos e compreendeu os procedimentos do método de custeio utilizado. Foi realizado o reconhecimento e mensuração dos custos nos dois produtos, de forma de simulação, pelos métodos de custeio por absorção e o método direto e apresentado os resultados para os gestores. A empresa terá o anonimato por motivos de estratégia de mercado.

Este estudo possui quatro sessões, sendo a primeira uma introdução temática apresentando estudos anteriores e a relevância desta pesquisa; a segunda sessão com os fundamentos teóricos abrangendo os métodos de custeio com seus diferenciais na mensuração; a terceira sessão os aspectos metodológicos enfatizando os produtos de estudo e a quarta os resultados seguidos da conclusão e sugestões para pesquisas futuras.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade de Custos gera base para as Informações

O conhecimento e o domínio das técnicas de apuração de custos são fundamentais para um gerenciamento eficiente e eficaz visando a perenização da empresa. As empresas devem conhecer, administrar e controlar com propriedade os custos e despesas gerados para a produção e comercialização de seus produtos e serviços (Martins, 2010).

De acordo com Crepaldi (2010), a contabilidade de custos é uma “técnica utilizada para identificar, mensurar e informar custos dos produtos e/ou serviços, [...] exercendo a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração”, e para Padoveze (2013), a contabilidade de custos, é uma “a ciência contábil especializada na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pela empresa”. Já para Leone (2009), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a “produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, com auxílio às funções de determinação e desempenho, de planejamento e controle das operações e tomada de decisões”.

Nota-se uma convergência entre os autores, no sentido da utilização da contabilidade de custos como ferramenta de controle e auxiliar da tomada de decisões, e dessa forma, podemos dizer que, as organizações que fazem uso da contabilidade de custos tendem a estar à frente de seus concorrentes por conhecerem melhor seus custos, processos e ineficiências.

Custo para Martins (2010, p. 25), “é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”, então é possível elucidar que para a formação do custo de um produto existe agregação de materiais, mão-de-obra, tempo, energia, impostos, embalagem e não somente o preço de aquisição de um material. As despesas estão envolvidas no processo de obtenção de receitas e não no processo de fabricação, Bornia (2010, p. 16), afirma que a despesa “refere-se às atividades fora do âmbito de fabricação [...] são diferenciadas dos custos

de fabricação pelo fato de estarem relacionadas com administração geral da empresa e a comercialização dos produtos”.

Em relação aos custos, é possível classifica-los em diretos, que são facilmente alocados ao produto, sem qualquer critério de rateio e que tenham consumo quantificável a cada unidade produzida (Crepaldi, 2009; Perez Junior et al., 2012). Indiretos, são os que fazem parte do processo produtivo não estando vinculados ao produto, também não podem ser quantificados a cada unidade produzida, os custos indiretos utilizam métodos de rateio para serem alocados a cada peça. (Crepaldi, 2009; Bornia, 2010).

Os custos ainda podem ser classificados como fixos e variáveis, onde os fixos independem da quantidade produzida, a empresa terá o desembolso do valor, mesmo que não haja fabricação, conforme Crepaldi (2009, p. 9) elucida, “é um custo fixo no total, mas variável nas unidades produzidas. Quanto mais produzir, menor será o custo por unidade”. Para cálculo dos custos de um produto são utilizados métodos de custeio, os mesmos são utilizados para alocar os custos indiretos aos produtos e fornecer o custo unitário do item. A definição de custeio é abordada por Crepaldi (2009, p. 217), como: “custear significa acumular, determinar os custos [...] custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos a acumulação e apuração dos custos”.

A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Esses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos; melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar, aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos. Dentre esses métodos, serão abordados neste trabalho os métodos de custeio por absorção e custeio direto.

2.2 Métodos de Custeio

2.2.1 Método de Custeio por Absorção

Dentre os diferentes métodos de custeio, encontra-se o custeio por Absorção, que consiste na alocação dos custos diretos e rateio dos custos indiretos. Esse método embora adotado pela Contabilidade Financeira e obrigatório para a avaliação de estoques, não é indicado como instrumento gerencial devido aos seus rateios arbitrários (Martins, 2015). Segundo Wernke (2006), o valor dos custos indiretos alocados aos produtos no custeio por absorção pode estar distorcido devido aos critérios de rateio utilizados que, muitas vezes, não possui relação confiável com o custo distribuído.

Colauto et al. (2004) destacam que, neste método de custeio, o resultado é influenciado principalmente pelo volume de produção, pois que os custos indiretos são diluídos em sua função. Desta forma, os lucros não necessariamente serão reduzidos por uma queda nas vendas, gerando assim, certa distorção dos custos. Souza et al. (2007), afirma ainda que, a dedução das despesas diretamente do resultado é outro fator que desabona este método de custeio, podendo obscurecer resultados à medida que é efetuada a apropriação dos custos e despesas.

De acordo com Bruni et al. (2012), a alocação dos custos indiretos é caracterizada como um dos maiores impasses desse sistema de custeio. Decisões inadequadas como declinar produtos que geram lucro, podem ser tomadas devido à alocação dos custos indiretos de forma imprecisa. Contudo, devido ao alto custo de implantação de outros métodos de apuração de custos, o custeio por absorção é ainda o mais utilizado e mantido como único sistema de custeio por algumas entidades (Frega et al., 2007). Além disso, Frezatti et al. (2009), defendem que o custeio por absorção é necessário para outras finalidades, como prestação de contas de recursos recebidos de órgãos estatais para a aplicação de pesquisa e desenvolvimento em universidades, a prestação de contas de recursos recebidos de órgãos estatais para o desenvolvimento de

projetos em entidades privadas e para a formação de tarifas em empresas de prestação de serviços de utilidade pública.

2.2.2 Método de Custeio Direto

A expressão custeio direto é objeto de críticas e muitas discussões por parte de diversos autores, que preferem a expressão custeio variável, como Horngren et al. (2000, p. 212), afirma que o custeio direto é uma designação infeliz por dois motivos:

(1) o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variáveis. Quaisquer custos de fabricação fixos diretos e quaisquer custos diretos que não sejam de fabricação (como os de marketing) não são considerados para a avaliação de estoques; (2) o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricação diretos, mas também alguns custos indiretos (custos indiretos de fabricação variáveis).

Na mesma linha, Padoveze (2003, p. 277), recomenda que o método de custeio para decisão é o método do custeio variável, e “podemos dizer que todos os custos variáveis são custos diretos aos produtos, mas nem todos os custos direto aos produtos são variáveis, pois podemos ter custos diretos fixos.” As divergências entre os conceitos e as críticas a essa ou aquela nomenclatura, de qualquer modo, não retiram a ideia principal desse método de custeio que é a de alocar aos produtos os custos a eles diretamente identificados e, aí, podem ser custos fixos ou custos variáveis. Portanto, seguindo este raciocínio, define-se custeio direto como sendo aquele que considera como custo do produto, apenas os gastos cuja identificação seja direta em relação ao objeto de custeio, independentemente de serem fixos ou variáveis. (Bruni et al., 2012). A finalidade do custeio direto é eliminar a arbitrariedade dos rateios alusivos aos custos indiretos e, assim, permitir ao gestor a correta tomada de decisões, a partir do conceito de margem de contribuição direta, gerada por cada produto ou serviço no *mix* comercial da empresa, assunto este que abordaremos em detalhes no tópico a seguir.

2.2.3 Método da Margem de Contribuição Direta

Utilizando o custeio direto, pode-se obter a Margem de Contribuição Direta, que aponta o valor da sobra de cada unidade produzida por meio da diferença entre o preço de venda e os custos diretos (Martins, 2010). Segundo Bernardi (1996), essa ferramenta permite avaliar o quanto cada bem ou serviço contribui para pagar os custos e despesas indiretas e gerar lucro. A Margem de Contribuição Direta calculada pelo custeio direto possibilita incorrer na análise custo/volume/lucro, que auxilia na avaliação dos resultados quanto às metas estabelecidas. Sob essa análise, obtém-se o ponto de equilíbrio que representa uma importante ferramenta de gestão de resultados operacionais de uma organização. Ele expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, no qual decorre, portanto, a igualdade entre receita total e custo total.

A Margem de Contribuição Direta pode ser obtida utilizando a fórmula apresentada por Frezatti et al. (2009), $MCD = RL - CD$, Onde: MCD = Margem de Contribuição Direta; RL = Receita Líquida Total; CD = Custo Direto Total.

Segundo Bartz et al. (2009), a análise da margem de contribuição direta é bastante apreciada para fins gerenciais, pois, conhecer a margem de contribuição permite ao gestor saber qual é a situação da empresa, já que nem sempre ter um grande número de vendas significa que a empresa esteja gerando lucros. Com a utilização da margem de contribuição é possível definir quanto a empresa necessita vender para chegar ao lucro ou para atingir patamares preestabelecidos. Ao saber quanto a empresa lucra ou deixa de lucrar, é possível adaptar as estratégias e, portanto, melhorar os resultados da empresa. Dessa maneira, a margem de contribuição pode ajudar na tomada de decisões para aumentar as vendas, trocar os fornecedores ou reajustar preços, garantindo a saúde da empresa.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa tem natureza aplicada e quanto aos objetivos é definida como descritiva, que segundo Gil (2002), “tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”, pois o trabalho busca descrever como a comparação de dois métodos de custeio é percebida pelos gestores da empresa quanto à utilidade da informação. Quanto a abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa na qual, segundo Beuren (2008, p.92), o pesquisador tem a oportunidade de realizar pesquisas mais profundas em relação ao fenômeno estudado. Quanto ao procedimento técnico de coleta de dados, foi realizada uma *survey*, por meio de questionário com perguntas estruturadas, com escala Likert de 5 posições, na qual os respondentes podiam selecionar apenas uma, manifestando seu grau de concordância ou discordância em relação à cada afirmação para obtenção das informações necessárias em relação ao processo decisório da empresa. Os respondentes do questionário foi o Presidente da Empresa, o Diretor Comercial, o Diretor de Controladoria e Finanças, o Diretor de Operações e o Diretor de Desenvolvimento de Novos Negócios, funcionário do banco investidor responsável pela empresa investida.

A empresa estudada, fundada em 1988, do ramo de implantes ortopédicos, está localizada na cidade de Rio Claro interior do Estado São Paulo, e atende a todo o território brasileiro e outros 10 países, sendo uma das líderes de mercado nesse segmento. O processamento dos produtos é realizado em equipamentos de alta tecnologia, por mais de 250 colaboradores, dentro de uma infraestrutura que possui cerca de 5.000m². A receita mensal bruta gira em torno de R\$ 5 milhões, advinda de um portfólio com mais de 300 (quinhentos) *skus* diferentes. Para a formação de custo dos seus produtos, a empresa utiliza o método de custeio por absorção, possuindo um responsável interno pela área de custos, o qual forneceu os dados necessários para realização desta pesquisa. Como ilustração, as Figuras 2 e 3, mostram os produtos que fazem parte deste estudo.

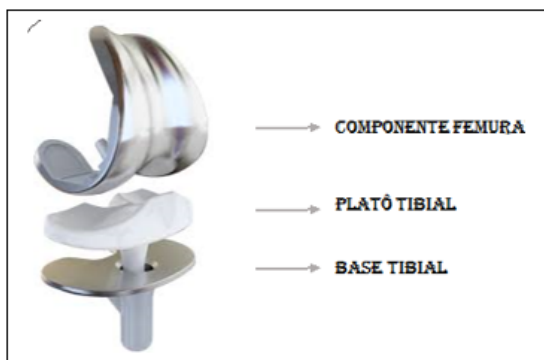


Figura 2: Prótese de Joelho Esquerdo

Fonte: elaborado pelos autores a partir da pesquisa

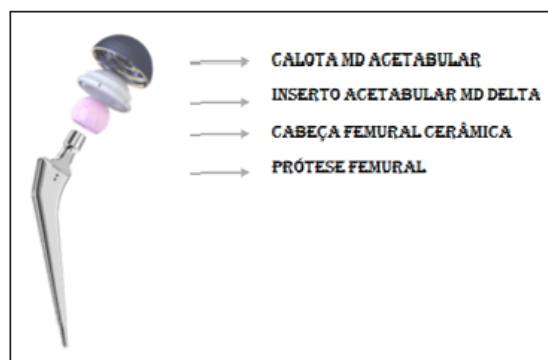


Figura 3: Prótese de Quadril

Fonte: elaborado pelos autores a partir da pesquisa

O organograma estrutural, da empresa em estudo, possuem os departamentos em: centros de despesa comercial, administrativas e financeiras e, centros de custos indiretos e, os centros de custos diretos. Os tipos de centros de despesas e custos são diferenciados em virtude de suas funções dentro da organização, conforme segue: a) Centro de Despesas comerciais e administrativas: em relação ao comercial, existe apenas um centro de despesas que representa as despesas comerciais da empresa. Já os centros de despesas administrativas são considerados departamentos da diretoria geral, secretária executiva, controladoria e finanças e recursos humanos, os quais representam as despesas gerais e administrativas da empresa; b) Centros de Custos Indiretos: classificam-se como indiretos os centros de custos que trabalham em função de apoiar e atender as necessidades da produção. Como o próprio nome indica, esses centros de custos são indiretos de produção, porque não estão alocados diretamente na produção e/ou ligados diretamente a algum produto específico. Portanto, esses custos possuem indicadores que são mensuráveis para a apropriação dos seus respectivos custos nos produtos. Entretanto, conforme detalhamento das principais funções de cada centro de custo indireto, pode-se observar atividades diferenciadas; c) Centros de Custos Diretos: são considerados como centros de custos diretos todos aqueles que trabalham diretamente em cada produto. Os diversos produtos existentes passam por centros de custos diferentes e não necessariamente por todos os

centros demonstrados na estrutura de custos. Os trabalhos desenvolvidos pelos empregados desses centros de custos são medidos e apropriados através da quantidade de hora-homem.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A mensuração de resultados deste estudo passa pelo modelo de gestão, que está constituído pelo modelo de mensuração voltado para os métodos de custeio por absorção e custeio direto, como já citados nos objetivos gerais e específicos. Isso porque o método de custeio por absorção é utilizado atualmente na empresa, e foi analisado em relação ao método de custeio direto em função de suas características. Sendo assim, os dois métodos serviram de base para o modelo de decisão, respectivamente, um em relação às decisões legais e societárias, e outro no aspecto gerencial. Na sequência é demonstrada a mensuração pelo método de custeio por absorção, a mensuração pelo método de custeio direto e, por fim, uma comparação entre os respectivos métodos de custeio.

4.2.1 Mensuração pelo Método de Custeio por Absorção

A empresa em estudo utiliza o método de custeio por absorção, inclusive para fins gerenciais. Tal utilização se dá principalmente em função do atendimento da obrigatoriedade por parte da legislação brasileira. Portanto, são demonstrados os resultados apurados pelo método de custeio por absorção, para dois produtos de unidades de negócios diferentes da empresa, demonstrando-se também a apuração total do mês demonstrado. Dentro das amostras deste estudo, os produtos selecionados, um joelho completo e um quadril completo, foram calculados pelo método de absorção, escolhendo-se o mês de Setembro de 2018 para demonstração. Em relação à valorização dos custos diretos e gastos gerais de fabricação, foram utilizadas as taxas padrões estabelecidas no referido mês citado anteriormente, garantindo que

os produtos estão com a mesma base para serem mensurados os valores pelo método de custeio por absorção e pelo método de custeio direto.

A apuração do resultado dos produtos em estudo, conforme o método de custeio por absorção, é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1: Demonstração de Resultado pelo Método de Absorção

Itens	Joelho Completo	%	Quadril Completo	%	Outros Produtos	%	Total	%
Receita Líquida	98,60	100%	191,10	100%	5.840,00	100%	6.131,70	100%
Material Direto	-9,20	-9%	-25,00	-13%	-564,30	-10%	-598,72	-10%
Mão de Obra Direta	-7,50	-8%	-9,60	-5%	-59,40	-1%	-76,63	-1%
Gastos Gerais de Fabricação	-18,30	-19%	-23,20	-12%	-183,50	-3%	-225,31	-4%
Lucro/Prejuízo Bruto	63,60	65%	133,30	70%	5.032,80	86%	5.231,04	85%
Despesas com Vendas							-258,00	-4%
Despesas Gerais e Administrativas							- 3.000,00	-49%
Outras Receitas/Despesas Operacionais							- 1.600,00	-26%
Lucro/Prejuízo							373,04	6%

Fonte: elaborado pelos autores a partir da pesquisa.

A receita líquida é apurada da seguinte forma: do valor total das notas fiscais de venda por projeto menos os impostos sobre a venda (IPI, ICMS, PIS e COFINS). A linha de material está composta com todos os custos de materiais diretos em cada produto, tais como: titânio, aço inox, cobalto, silício, manganês, níquel, cromo metal, blister, tampa, papel grau, embalagem e demais materiais. Na linha de mão-de-obra estão registrados todos os custos com a mão de obra aplicada a cada produto. A linha de gastos gerais de fabricação é composta dos custos indiretos. Dentre esses custos incluem-se mão-de-obra indireta, depreciações, energia elétrica, aluguel da

planta, entre outros. Cada produto absorve os custos de mão-de-obra direta (MOD) e gastos gerais de fabricação (GGF), através do apontamento de horas/homem e horas máquina respectivamente. As despesas com vendas, gerais e administrativas também pertencem ao mês de Setembro 2018. Na DRE da Tabela 1, os produtos selecionados joelho e quadril, apresentaram respectivamente, lucro de R\$ 63,7 mil e R\$ 133,3 mil, e um lucro bruto percentual de 65% e 70%.

4.2.2 Mensuração pelo Método de Custeio Direto

Foram utilizados os mesmos dados de projetos que fizeram parte da mensuração do método de custeio por absorção. Na mensuração pelo método de custeio direto, foi reclassificada a linha de gastos gerais de fabricação (GGF), pois os custos com GGF são custos indiretos de fabricação, e, portanto, devem ser excluídos do cálculo de custeio pelo método direto. As demais linhas de custos permanecem inalteradas, porque são compostas de custos diretos, ou seja, identificáveis por produto. Para ilustrar a mensuração por esse método, foi elaborada a respectiva demonstração de resultado. A apuração do resultado dos produtos em estudo, conforme o método de custeio por absorção, é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2: Demonstração de Resultado pelo Método de Custeio Direto

Itens	Joelho Completo	%	Quadril Completo	%	Outros Produtos	%	Total	%
Receita Líquida	98,60	100%	191,10	100%	5.840,00	100%	6.131,70	100%
Material Direto	-9,20	-9%	-25,00	-13%	-564,30	-10%	-598,72	-10%
Mão de Obra Direta	-7,50	-8%	-9,60	-5%	-59,40	-1%	-76,63	-1%
Gastos Gerais de Fabricação	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%	-	0%
Lucro/Prejuízo Bruto	81,90	83%	156,50	82%	5.216,30	89%	5.456,35	89%
Gastos Gerais de Fabricação							-225,31	
Despesas com Vendas							-258,00	-4%
Despesas Gerais e Administrativas							-3.000,00	-49%
Outras Receitas/Despesas Operacionais							-1.600,00	-26%
Lucro/Prejuízo							373,04	6%

Fonte: elaborado pelos autores a partir da pesquisa.

A receita líquida, os custos com materiais direto e mão-de-obra direta, e as despesas com vendas, gerais e administrativas não se diferenciam em relação ao método de custeio por absorção. Isso ocorre em função da receita líquida ser por produto vendido (SKU) e as demais linhas serem reconhecidas da mesma forma pelos dois métodos de custeio. Com relação aos gastos gerais de fabricação (GGF), porém se tratarem de custos indiretos aos produtos, foram realocados para baixo da margem direta de contribuição, já que o custeio direto, considera apenas os custos diretamente alocáveis aos produtos. Os gastos gerais de fabricação foram alocados na coluna total, uma vez que sendo indiretos e considerando hipoteticamente que a empresa não houvesse feito rateios, não seria possível identifica-los em cada produto.

4.3 Comparação dos Resultados entre os Métodos de Custeio

Foram comparados os resultados apurados pelo método de custeio por absorção e pelo método de custeio direto. Nessa comparação, a relevância foi voltada para os lucros (prejuízos) brutos por produto, no caso do método de custeio por absorção; e para as margens diretas de contribuição por produto, no caso do método do custeio direto, conforme Quadro 2.

Quadro 2: Comparativo entre as DREs pelos dois métodos de custeio

Comparativo entre os Resultados da aplicação dos métodos			
Produtos	Joelho	Quadril	Variação de Percentuais (%)
Método de Custeio por Absorção/lucro (prejuízo)	65%	70%	-5%
Método de Custeio/Margem de Contribuição Direta	83%	82%	1%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa.

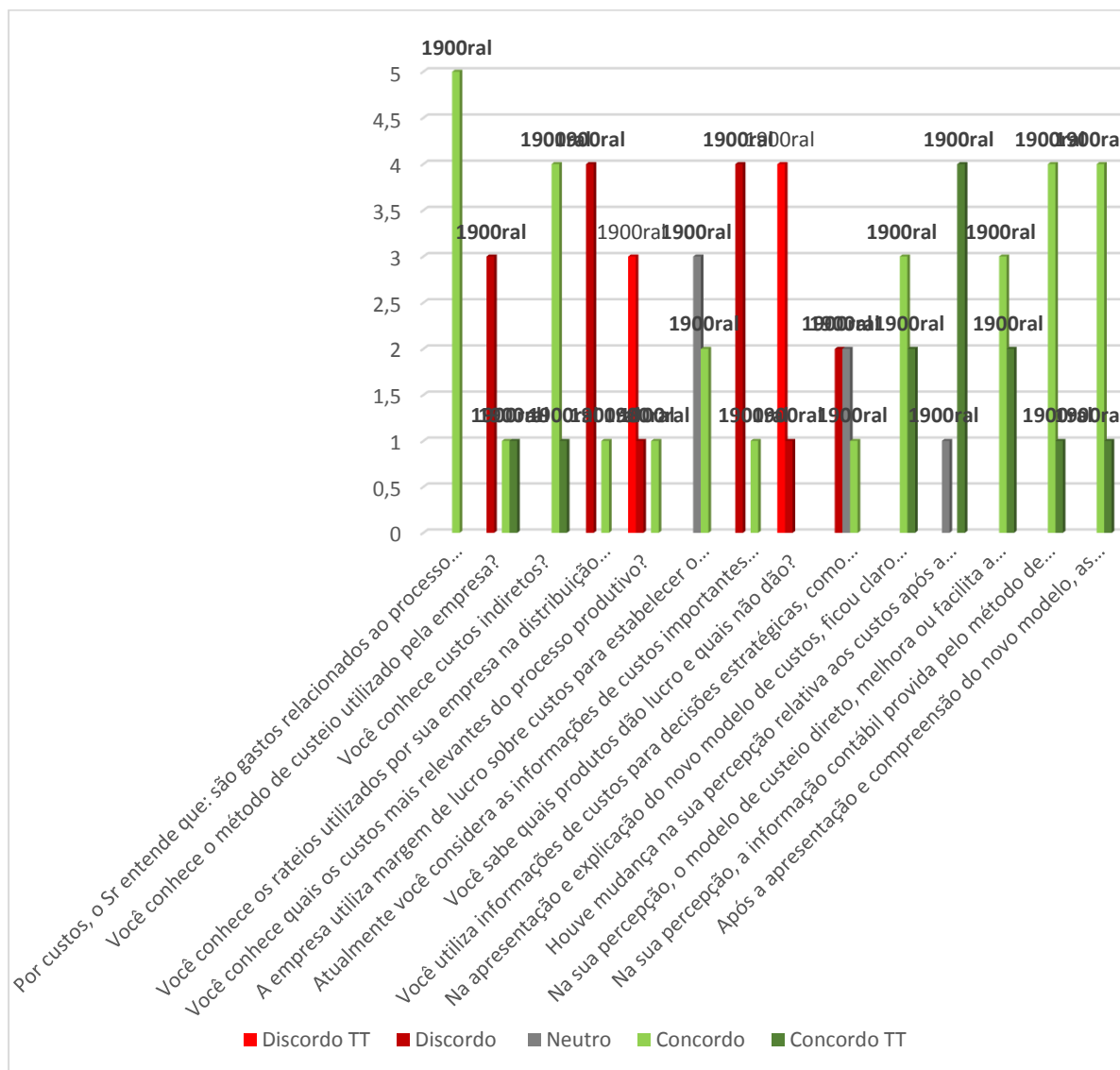
Observa-se através do Quadro 2, que pelo método de custeio por absorção, o produto mais rentável é o quadril, que apresenta 5 pontos percentuais a mais na linha de lucro bruto. Porém, quando apurada a margem de contribuição direta pelo método do custeio direto, excluindo-se, portanto, os rateios dos custos indiretos, o produto mais vantajoso passa a ser o joelho, que apresenta 1 ponto percentual a mais de contribuição do que o quadril. Apesar da pequena diferença encontrada nesse trabalho, o que fica evidente é que ao utilizarmos as informações advindas do método de custeio por absorção para a tomada de decisão, pode-se incorrer em erro estratégico grave e impactar todos os resultados da empresa.

Ressalta-se ainda que, conforme mencionado anteriormente, o critério de rateio dos gastos gerais de fabricação é baseado apenas em horas/máquina, e que, portanto, pode não refletir adequadamente a real participação de cada produto nos gastos mencionados.

Quanto à percepção dos gestores relativa à utilidade da informação contábil provida pelo método de custeio direto, apurou-se através do questionário aplicado após a apresentação

e discussão do novo modelo em reunião presencial, que para 80% do corpo diretivo, houve mudança significativa em sua forma de perceber os custos, analisa-los e usá-los como parte de suas decisões, conforme avaliação no Gráfico 1.

Gráfico 1: Avaliação dos gestores quanto aos resultados dos métodos



Fonte: elaborado pelos autores a partir da pesquisa.

O resultado do questionário teve repercussão positiva dentro da empresa onde foi realizado reuniões para explicações detalhadas sobre os critérios de reconhecimento e mensuração dos custos nos modelos de decisão.

5 CONCLUSÕES

Esse trabalho teve como objetivo verificar se a substituição do modelo atual de mensuração de custos por um modelo baseado no Método de Custeio Direto alteraria a percepção do gestor quanto à utilidade da informação nas suas decisões.

Os resultados encontrados apontam que, as margens brutas apuradas nos produtos estão prejudicadas para fins de análises gerenciais, em função do critério de absorção ser apenas com base em horas/máquina para todos os gastos gerais de fabricação. Quanto a percepção dos gestores relativa à utilidade da informação contábil, provida pelo método de custeio direto, apurou-se que, para 80% do corpo diretivo, houve mudança significativa em sua forma de perceber os custos, analisa-los e usá-los como parte de suas decisões. Recomenda-se para estudos futuros, uma aplicação mais abrangente dos métodos em questão neste segmento, buscando uma melhor apuração dos resultados por produto.

6. REFERÊNCIAS

Agência IBGE Notícias 2018, *IBGE* [online], viewed 2 June 2018, <<http://agenciadenoticias.ibge.gov.br>>.

Blanski, M B S 2015, 'Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná', unpublished masters thesis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Paraná.

Bornia, A C 2010, *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*, 3rd edn, Atlas, São Paulo.

Bruni, A L & Famá, R 2012, *Gestão de custos e formação de preços*, 6th edn, Atlas, São Paulo.

Colauto, R D, Beuren, I M & Rocha, W 2004, O custeio variável e o custeio alvo como suporte às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos, *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, vol. 1, no. 2, pp. 32-42.

Costa, F C O N 2011, 'O gerenciamento de resultados durante a fase de abertura de capital das empresas que foram listadas na BOVESPA em 2007', unpublished master thesis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

Crepaldi, S A 2009, *Curso básico de contabilidade de custos*, 4th edn, Atlas, São Paulo.

Departamento de Informática do SUS (DATASUS) 2018, *Portal da Saúde SUS*, viewed April 2018, <www.datasus.saude.gov.br>.

Frega, J R, Lemos, I S & Souza, A 2007, Relação dinâmica entre as estratégias competitivas e os sistemas de gestão de custos: um estudo de caso, *Anais do XXXI Encontro da ANPAD*, September, Rio de Janeiro.

Frezatti, F, Rocha, W, Nascimento, A R do & Junqueira, E 2009, *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*, 1st edn, Atlas, São Paulo.

Gil, A C 2002, *Como elaborar projetos de pesquisa*, 4th edn, Atlas, São Paulo.

Horngren, C T, Foster, G & Datar, S M 2000, *Contabilidade de custos*, LTC Editora, São Paulo.

Iudícibus, S 2010, *Contabilidade gerencial*, 6th edn, Atlas, São Paulo.

Leone, G S G 2009, *Curso de contabilidade de custos*, 3rd edn, Atlas, São Paulo.

Maranhão, P B D A A 2016, 'Avaliação dos métodos de custeio na produção de mel: um estudo de caso no município de São João do Rio do Peixe', unpublished master thesis, Universidade Federal de Campina Grande, Campina Grande.

Martins, E 2010, *Contabilidade de custos*, 10th edn, Atlas, São Paulo.

Martins, E & ROCHA, W 2015, *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*, 2nd edn, Atlas, São Paulo.

Medeiros, A A D 2016, 'Uma análise dos métodos de custeio na formação de preços com enfoque nas pequenas e médias empresas', unpublished master thesis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo.

Osni, M R 2015, *Contabilidade de custos*, 4th edn, Saraiva, São Paulo.

Padoveze, C L 2003, *Curso básico gerencial de custos*, Pioneira Thomson Learning, São Paulo.

Padoveze, L C 2013, *Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com Sistemas de Informações ERP*, Cengage Learning, São Paulo.

Perez Junior, J H, Oliveira, L M D & Costa, R G 2012, *Gestão Estratégica de Custos*, 8th edn, Atlas, São Paulo.

Pillai, A K A 2008, Review of literature on behavioural cost allocation with recommendations for future research, *ICFAI Journal of Behavioral Finance*, vol. 5, no. 3, pp. 40-53.

Silva, R M D 2013, 'Custeio e formação do preço de venda: uma abordagem intervencionista em pequenas indústrias', unpublished master thesis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

Souza, A A de, Avelar, E A & Boina, T M. 2007, Estudo dos processos de estimação de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda, *Anais do XXXI Encontro da ANPAD*, 23-26 September, Rio de Janeiro.

Wernke, R 2006, *Análise de custos e preços de venda*, 1st edn, Saraiva, São Paulo.