



**Secretaria da Ciência, Inovação e  
Desenvolvimento Tecnológico do RS**

**APOSTILA DO CURSO:**

Melhores Práticas na Gestão de Custos (Contabilização e Gerenciamento) no Meio Rural – Agroindústria Familiar



## 1.INTRODUÇÃO

A realização deste curso é parte integrante das atividades propostas no **projeto Sistemas para Capacitação em Melhores Práticas para Produção Agroindustrial Familiar Apoiado por Tecnologia da Informação**, financiado pela Secretária Estadual de Ciência e Tecnologia e pela Faculdade Integrada de Taquara (FACCAT).

O registro adequado dos custos nas Agroindústrias familiares constitui um grande desafio tendo em vista as dificuldades de organização da gestão e administração destas unidades produtivas.

Um sistema de custos não fornece um resultado de aplicação final e imediata, porém se destina a proporcionar um conjunto de dados e informações para suporte ao sistema decisório da empresa.

Nesta Apostila se faz uma resumida apresentação do conteúdo deste estudo com destaque à: estruturação, finalidades e vantagens comparativas entre os vários sistemas passíveis de serem utilizados por pequenas unidades produtivas.

## **2. CONTABILIDADE DE CUSTOS**

### **2.1. ORIGEM**

A preocupação com os custos teve início, basicamente, na Revolução Industrial com o surgimento das indústrias. Antes disto, para a apuração do resultado de cada período era feito o levantamento dos estoques em termos físicos. O cálculo era feito por diferença apurando o quanto se possuía de estoques iniciais adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava. Desta forma apurava-se o valor de aquisição das mercadorias vendidas, representadas pela seguinte fórmula:

Estoques Iniciais (+) Compras (-) Estoques Finais = Custo das Mercadorias Vendidas

Com o evento da Revolução Industrial a Contabilidade de custo teve seu grande desenvolvimento, quando da necessidade de avaliar os estoques.

### **2.2 CONCEITO**

Podemos conceituar custos como a técnica que mensura (mede) e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela empresa.

### **2.3 OBJETIVO**

A contabilidade de custos tem como objetivos principais:

- a) Fornecer dados para apuração de custos, de forma a que seja calculado o preço de venda e sejam avaliados os estoques.
- b) Fornecer informações a administração para o controle das operações e atividades da empresa, bem como o fornecimento de orçamento e tomada de decisões.

O papel de tomada de decisões reverte-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informação sobre valores relevantes que dizem respeito as conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de vendas, e opção de fabricação.

### **3. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS A CUSTOS**

Os princípios são premissas sobre fenômenos econômicos observados pela contabilidade. Uma de suas conseqüências de aplicação é a uniformização das informações facilitando a análise da gestão.

#### **3.1 PRINCÍPIO DA REALIZAÇÃO DA RECEITA**

Permite reconhecer o resultado, seja ele lucro ou prejuízo, quando a receita é utilizada, ou seja, quando há transferência do bem ou serviço para terceiros.

#### **3.2 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA**

O princípio da realização acontece no momento do reconhecimento da receita e o da competência no momento do reconhecimento da despesa. O confronto entre despesa e a receita faz com que ocorra o reconhecimento do resultado.

#### **3.3 PRINCÍPIO DO CUSTO HISTÓRICO COMO BASE DE VALOR**

Os ativos são registrados contabilmente por seu valor original de entrada. Os estoques são avaliados em função do custo histórico de sua obtenção, sem correção por inflação ou por valores de reposição. Outro aspecto importante é o fato de a contabilidade só admitir para registro os fatos relativos e gastos efetivos da empresa, representados por pagamentos ou promessa de pagamento pelos bens e serviços recebidos.

#### **3.4 PRINCÍPIO DA CONSISTÊNCIA OU UNIFORMIDADE**

Este princípio permite a adoção de um critério de apuração de custos, obedecendo aos princípios contábeis. Este deve ser seguido pela empresa. A mudança de critério, o que é objeto de investigação constante pelas auditorias, pode representar distorções significativas no resultado da empresa.

#### **3.5 PRINCÍPIO DO CONSERVADORISMO OU PRUDÊNCIA**

Significa que quando há diversas formas de se interpretar uma classificação contábil, devemos ser os mais conservadores possíveis na sua contabilização, analisando seus reflexos nos resultados e no patrimônio da empresa.

#### **3.6 PRINCÍPIO DA MATERIALIDADE OU RELEVÂNCIA**

Esse princípio caracteriza-se por desobrigar um tratamento mais rígido de controle de materiais a determinados materiais de consumo, cujo valor monetário seja considerado irrisório. Isso acontece, pois o freqüente controle de baixa de estoque na maioria dos materiais é extremamente necessário. Estes materiais, depois de passarem por um processo de triagem, terão um procedimento diferente, simplificando o controle

#### **4. TERMINOLOGIA DE CUSTOS**

Na contabilidade de custos, para facilitar a comunicação, entendimento e fixação, utilizam-se alguns termos e palavras com significado específico.

##### **4.1. CUSTO**

Custo é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplo: matéria-prima e mão de obra.

##### **4.2. DESPESA**

As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que tem essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

##### **4.3. GASTO**

Gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não. Neste sentido, gasto se compreende em sacrifício financeiro com que a empresa arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

##### **4.4. DESEMBOLSO**

Compreende-se como desembolso, o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade adquirida, portanto defasada ou não do gasto. Exemplo: pagamento de uma fatura

##### **4.5. PERDA**

Perdas são bens ou serviços consumidos de forma normal e involuntária. São itens que vão diretamente para conta de resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas a obtenção da receita. Exemplo: perda com incêndio e obsolescência de estoques.

#### **4.6 SUCATA**

São produtos que surgem da produção com defeitos ou danificados. Suas vendas são esporádicas e realizadas por valor não previsível na data em que surgem na fabricação. Não recebem custos e também não servem para redução de custos de produção. Quando vendidas são contabilizadas como outras receitas operacionais. Exemplo: Peças com defeito

### **5. CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS**

Existem vários tipos de custos, tantos quantas forem as necessidades gerenciais, e pode-se afirmar que custos podem ser computados de diferentes modos, para finalidades diferentes, por pessoas diferentes.

#### **5.1 COM RELAÇÃO AOS PRODUTOS**

Com relação aos produtos, os custos podem ser diretos ou indiretos.

##### **5.1.1 Custos Diretos**

São aqueles que estão vinculados diretamente ao produto. Sua apropriação pode ser direta (sem rateio), bastando que exista uma medida de consumo, como quilogramas, horas-máquina, horas-homem trabalhadas, etc.  
Exemplo: matéria-prima e Mão-de-obra direta.

##### **5.1.2 Custos Indiretos**

São aqueles que não estão vinculados diretamente ao produto, mas sim ao conjunto do processo produtivo. Para se conhecer o valor dos custos indiretos que deverá ser atribuído a cada produto, há necessidade de se estabelecer algum critério, o qual será estimado ou até mesmo arbitrado pela empresa.

A distribuição dos custos indiretos aos produtos denomina-se rateio, e o critério escolhido para se efetuar essa distribuição denomina-se base de rateio.

Exemplo: mão-de-obra indireta e aluguel da fábrica.

## 5.2 COM RELAÇÃO AO VOLUME DE PRODUÇÃO

Com relação ao volume de produção do período, os custos podem ser fixos ou variáveis.

### 5.2.1 Custos Fixos

Entende-se por custo fixo, todo aquele custo que independe do volume de produção do período, isto é, qualquer que seja a quantidade produzida, esses custos não se alteram. Os custos fixos estão relacionados com os custos indiretos de fabricação, por não guardarem proporção com as quantidades dos produtos fabricados.

Exemplo: Aluguel da fábrica Custo Total \$ 6.000,00

Volume	Custo Unitário	Custo Fixo Total
0	0,00	0,00
1	6.000,00	6.000,00
2	3.000,00	6.000,00
3	2.000,00	6.000,00
4	1.500,00	6.000,00

Podemos então afirmar que os custos fixos são fixos no seu total, porém variáveis na sua unidade.

### 5.2.2 Custos Variáveis

Os custos variáveis são aqueles que variam em função do volume de produção, ou seja, da variação da quantidade produzida no período. Quanto maior o volume de produção no período, maior será o custo variável e, conseqüentemente, quanto menor o volume de produção no período, menor será o custo variável.

Os custos variáveis têm relação direta com os custos diretos de fabricação.

Exemplo: Matéria-prima Custo Unitário \$ 26,00

Volume	Custo Unitário	Custo Variável Total
0	26,00	0,00
1	26,00	26,00
2	26,00	52,00

3	26,00	78,00
4	26,00	104,00

Podemos então afirmar que os custos variáveis são fixos na sua Unidade, porém variáveis no seu total.

### 5.3 SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS E DESPESAS

A separação entre custos e despesas é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas. Entretanto na prática aparece uma série de problemas pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva. Para facilitar o entendimento, suponhamos que os gastos abaixo de determinado período sejam da empresa XXXXX S/A:

	\$
Matéria – Prima Consumida.....	30.000,00
<i>Comissões s/vendas.....</i>	<i>1.000,00</i>
Salários e Encargos da Fábrica.....	8.000,00
<i>Seguros da Fábrica.....</i>	<i>12.000,00</i>
<i>Material de Consumo – Escritório.....</i>	<i>2.500,00</i>
Salários da Administração.....	4.500,00
Água, Luz e Telefone da Fábrica.....	6.500,00
<u>Depreciação na Fábrica.....</u>	<u>10.000,00</u>
Total dos gastos do mês.....	74.500,00

Primeiramente, deve-se realizar a separação dos custos de produção. Teremos então a seguinte distribuição dos gastos:

<u>Custos de Produção</u>	\$
Matéria – Prima Consumida.....	30.000,00
Seguros da Fábrica.....	12.000,00
Salários e Ordenados da Fábrica.....	8.000,00
Depreciação na Fábrica.....	10.000,00
<u>Água, Luz e Telefone da Fábrica.....</u>	<u>6.500,00</u>



Total dos Custos.....	66.500,00	
<u>Despesas Administrativas</u>		\$
Material de Consumo – Escritório.....	2.500,00	
<u>Salários da Administração.....</u>	<u>4.500,00</u>	
Total das despesas administrativas.....	7.000,00	
<u>Despesas com vendas</u>		\$
<u>Comissões s/vendas.....</u>	<u>1.000,00</u>	
Total das despesas com vendas.....	1.000,00	

**As despesas que não entraram no custo de produção, as quais totalizam R\$ 8.000,00, vão ser reconhecidas diretamente no resultado do período, sem serem alocadas aos produtos.**

## **6. MÉTODO POR CENTRO DE CUSTOS (Departamentalização)**

Departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas.

### **6.1 CENTRO DE CUSTOS**

Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (centro de custos produtivos) ou a outros centros de custos (centro de custos auxiliares). Necessariamente um departamento nem sempre é formado por um único centro de custo.

O centro de custo é, portanto, uma unidade mínima de acumulação de custos, embora, não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorre quando ele coincide com o próprio departamento.

### **6.2 CENTRO DE CUSTOS PRODUTIVOS**

São aqueles que atuam sobre os produtos e têm seus custos apropriados diretamente a estes.

Exemplos de Centro de Custos Produtivos:

- Limpeza e Higiene de Materia Prima;
- Desossa;
- Cozinha;
- Embalagem;

### **6.3 CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES**

Os centros de custos auxiliares não atuam diretamente na produção e sua finalidade é de prestar serviços aos centros de custos produtivos. Seus custos não são apropriados diretamente aos produtos, pois estes não transitam por eles, e sim são transferidos para os centros de custos produtivos através de rateio. Isto, porque os centros produtivos se beneficiam de seus serviços.

Exemplos de Centros de Custos Auxiliares:

- Manutenção;

- Qualidade;
- Supervisão;

#### **6.4 FORMAS DE RATEIO**

Os custos indiretos são apurados no final do período, pelo total de cada um deles, sem atribuição a cada produto ou função de custo diferente, para atribuir-se à parcela de cada um deles a cada tipo de produto ou de função é necessário proceder-se ao rateio.

Não é possível, por exemplo, determinar a parcela do custo indireto “aluguel da fábrica” onde se produz vários produtos diferentes, pertencente a cada um dos produtos durante o período da sua ocorrência. Só no final do período é que o valor do aluguel mensal pode ter as suas parcelas distribuídas pelos diferentes produtos que consumiram aquele custo.

Podemos conceituar rateio como uma divisão proporcional pelos valores de uma base conhecida. Esses valores devem estar distribuídos pelos diferentes produtos ou funções dos quais se deseja apurar o custo e devem ser conhecidos e estar disponíveis no final do período de apuração de custo.

Entre as bases disponíveis elege-se aquela considerada como a melhor para o custo que será rateado em função da afinidade entre os dois, por se supor que o custo tem correlação direta com a base escolhida. A melhor base de rateio para determinado custo é aquela que se supõe que o custo ocorra na mesma proporção dela, ou seja, o custo indireto deve guardar estreita correlação com os dados escolhidos como base de rateio.

Após a escolha da base procede-se ao rateio propriamente dito da seguinte maneira: Divide-se o valor do custo indireto pelo total da base, obtendo-se o quociente de rateio. Multiplica-se o quociente de rateio pelo valor da base referente a cada produto ou função, obtém-se a parcela do custo indireto atribuível ao respectivo produto ou função. Cabe lembrar que a soma de todas as parcelas do custo indireto atribuídas aos diferentes produtos ou funções tem de ser igual ao total que foi rateado.

Exemplo:

Custos / Produtos	"A" \$	"B" \$	Total \$
Mão-de-Obra-Direta	1.560,00	3.240,00	4.800,00
Matéria-Prima	6.420,00	4.860,00	11.280,00
Mão de Obra Indireta			15.120,00
Total	7.980,00	8.100,00	31.200,00
Horas de Mão de Obra Direta	180	360	540
Utilizando-se como exemplo de Base de Rateio da Mão de Obra Indireta, o total de Horas Trabalhadas de Mão de Obra Direta, então teremos:			
Mão de Obra Indireta /		15.120,00	<b>28,00</b>
Total de Horas de Mão Obra Direta		540,00	
Horas de Mão de Obra Direta	180	360	540
Custo da Hora	28,00	28,00	
<b>Tota Rateado</b>	<b>5.040,00</b>	<b>10.080,00</b>	<b>15.120,00</b>
Então teremos o seguinte custo por Produto:			
Custos / Produtos	"A" \$	"B" \$	Total \$
Mão-de-Obra-Direta	1.560,00	3.240,00	4.800,00
Matéria-Prima	6.420,00	4.860,00	11.280,00
<b>Mão de Obra Indireta</b>	<b>5.040,00</b>	<b>10.080,00</b>	<b>15.120,00</b>
Total	13.020,00	18.180,00	31.200,00

## 6.5 MAPA DE LOCALIZAÇÃO DE CUSTOS

O trabalho de localizar os custos ocorridos nos centros de custo aos quais eles pertencem é confiado a um instrumento extra contábil denominado Mapa de Localização de Custos – MLC.

O MLC, destina-se a apurar os custos ocorridos nas diversos setores da empresa e definir os valores característicos dos custos setoriais, que permitam a apropriação destes custos aos produto, onde este constitui-se também em instrumentos básicos de controle, tendo por objetivo a completa informação dos custos da empresa, em termos de espécie de custos, centros de custo e custo dos produtos.

O primeiro passo para a utilização do MLC, é a delimitação dos setores que fazem parte da empresa. A exata localização dos custos é de grande importância por dois motivos principais:

- a) Permite julgar a eficiência dos setores, controlando os gastos, o funcionamento e as responsabilidades;
- b) Fornece dados para a obtenção dos custos e da determinação do Preço ideal dos produtos elaborados pela empresa.

Através da utilização do MLC, podemos atribuir a cada produto fabricado ou beneficiado em determinado setor, a parcela do custo operacional deste setor.

A fonte de dados financeiros para elaboração do MLC são extraídos da contabilidade, enquanto que os dados físicos de estoques, produção, tempos de produção, são extraídos dos diversos setores onde ocorre a produção, e dos setores auxiliares desta.

O MLC, possui forma organizada, e mostra os centros de custos diretos e indiretos, com os seus respectivos gastos, onde se distribui os custos dos centros de custo indiretos, para os diretos, com uma base de rateio pré determinada, pela empresa, onde esta deverá considerar a característica de cada custo, por exemplo, os custos do centro de custo de Manutenção, pode ser distribuído/rateado para os centros de custo diretos, conforme as Ordens de Serviço de Manutenção, assim como, o centro de custo Engenharia, pode ser rateado para os centros de custo diretos, conforme as Horas Trabalhadas para cada centro de custo direto.

Isto tudo somente pode ser apurado, se a empresa tiver um controle eficaz sobre os seus centros de custo indiretos ou auxiliares da produção.

Exemplo:

Informações Contábeis	
Contas Contábeis	Total
Salários e Horas Extras (Fixo)	37.930,37
Provisões e Encargos (Fixo)	30.411,29
Benefícios (Fixo)	9.144,94
Treinamento (Fixo)	415,26
Outras Despesas c/pessoal (Fixo)	918,19
Depreciação (Fixo)	47.102,13
Comunicações (Variável)	989,18
Serviços de Terceiros (Fixo)	29.820,24
Energia (40% Fixo o restante variável)	11.518,28
Manutenção (Variável)	12.144,71
Ferramentas (Variável)	9.327,21
Transporte Interno (Variável)	6.364,57
Outras Despesas Operacionais (Variável)	1.515,93
<b>Total Geral</b>	<b>197.602,30</b>

Bases de Rateio:

**Base para Rateio dos Centros de Custos Indiretos para os Centros de Custos Diretos**

Centros de Custos Diretos	Quantidades			
	Horas Trabalhadas	Ordens de Serviço	Colaboradores	Req. de Materiais
Inspeção	788,5	63	5	
Corte	498	64	2	46
Acabamento	913	222	3	118
Prensa	622,5	94	2	55
Usinagem	1328	189	4	202
<b>Total</b>	<b>4150</b>	<b>632</b>	<b>16</b>	<b>421</b>

Tempos de Produção:

Tempo Unitário de Produção			Horas Produção	
Centros de Custos	Minutos	Horas	Unidades Produzidas	Total de Horas
Inspeção	0,1560	0,0026	400.000	1.040
Corte	0,0300	0,0005	400.000	200
Acabamento	0,0840	0,0014	400.000	560
Prensa	0,0600	0,0010	400.000	400
Usinagem	0,1437	0,0024	400.000	958
<b>Total</b>	<b>0,4737</b>	<b>0,0079</b>	<b>Total</b>	<b>3.158</b>

Mapa de Localização de Custo:

Mapa de Localização de Custos	Total Contábil	Centros de Custos Indiretos						Centros de Custo Diretos				
		Engenharia	Manutenção	Qualidade	Almox	Expedição	Supervisão	Inspeção	Corte	Acabamento	Prensa	Usinagem
Salários e Horas Extras (Fixo)	37.930,37	3.033,60	4.303,32	3.345,06	-	-	13.654,67	4.027,90	1.369,82	2.510,80	730,88	4.954,32
Provisões e Encargos (Fixo)	30.411,29	1.746,77	8.022,76	2.349,07	-	-	8.777,92	2.374,32	742,56	2.149,33	434,04	3.814,52
Benefícios (Fixo)	9.144,94	163,37	198,39	206,90	-	-	8.084,27	225,32	24,20	151,70	33,36	57,43
Treinamento (Fixo)	415,26	-	-	-	-	-	208,73	-	-	-	-	206,53
Outras Despesas c/pessoal (Fixo)	918,19	43,20	16,83	-	-	-	816,66	-	-	26,38	15,12	-
Depreciação (Fixo)	47.102,13	-	176,05	870,75	-	-	4.348,23	-	5.289,46	9.193,22	5.703,49	21.520,93
Comunicações (Variável)	989,18	-	-	-	-	-	989,18	-	-	-	-	-
Serviços de Terceiros (Fixo)	29.820,24	630,00	-	11.600,00	-	-	14.752,59	-	-	1.586,48	1.251,17	-
Energia (40% Fixo o restante variável)	11.518,28	-	-	-	-	-	-	-	1.877,48	3.190,56	2.626,17	3.824,07
Manutenção (Variável)	12.144,71	-	993,36	850,00	-	-	1.404,86	-	1.567,68	1.542,56	1.832,20	3.954,05
Ferramentas (Variável)	9.327,21	-	-	-	-	-	-	-	1.107,39	855,70	2.523,32	4.840,80
Transporte Interno (Variável)	6.364,57	-	-	-	788,29	-	5.576,28	-	-	-	-	-
Outras Despesas Operacionais (Variável)	1.515,93	674,00	-	-	-	-	-	-	73,25	-	-	768,68
<b>Totais</b>	<b>197.602,30</b>	<b>6.290,94</b>	<b>13.710,71</b>	<b>19.221,78</b>	<b>788,29</b>	<b>-</b>	<b>58.613,39</b>	<b>6.627,54</b>	<b>12.051,84</b>	<b>21.206,73</b>	<b>15.149,75</b>	<b>43.941,33</b>

Bases de Rateio	Valor dos Rateios dos Centros de Custo Auxiliares				
Horas Trabalhadas	1.195,28	754,91	1.384,01	943,64	2.013,10
Ordens de Serviços	1.366,73	1.388,43	4.816,10	2.039,25	4.100,20
Número de Colaboradores	6.006,81	2.402,72	3.604,08	2.402,72	4.805,45
Requisições de Materiais	-	86,13	220,95	102,98	378,23
Requisições de Materiais	-	-	-	-	-
Horas Trabalhadas	11.136,54	7.033,61	12.894,95	8.792,01	18.756,28

<b>Total do Custo Operacional</b>	<b>197.602,30</b>							<b>26.332,90</b>	<b>23.717,64</b>	<b>44.126,82</b>	<b>29.430,36</b>	<b>73.994,59</b>
-----------------------------------	-------------------	--	--	--	--	--	--	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

<b>Total das Horas de Produção</b>	<b>3.158</b>							<b>1.040</b>	<b>200</b>	<b>560</b>	<b>400</b>	<b>958</b>
------------------------------------	--------------	--	--	--	--	--	--	--------------	------------	------------	------------	------------

<b>Custo Hora</b>	<b>62,57</b>							<b>25,32</b>	<b>118,59</b>	<b>78,80</b>	<b>73,58</b>	<b>77,24</b>
-------------------	--------------	--	--	--	--	--	--	--------------	---------------	--------------	--------------	--------------

Cálculo do Custo Unitário:

	Cálculo do Custo Unitário					
	Inspeção	Corte	Acabamento	Prensa	Usinagem	Totais
Tempo Unitário - Horas	0,0026	0,0005	0,0014	0,0010	0,0024	
Custo Hora	25,32	118,59	78,80	73,58	77,24	
<b>Custo Operacional Unitário</b>	<b>0,07</b>	<b>0,06</b>	<b>0,11</b>	<b>0,07</b>	<b>0,19</b>	<b>0,49</b>
Matéria Prima Utilizada		0,23	0,07			0,30
<b>Custo Unitário Total</b>	<b>0,07</b>	<b>0,29</b>	<b>0,18</b>	<b>0,07</b>	<b>0,19</b>	<b>0,79</b>

## **6.6 CONTABILIZAÇÃO**

Para se realizar as contabilizações são necessárias algumas premissas como:

- a) No grupo auxiliares do plano de contas, custo integrado, devem ser previstos as seguintes contas:
- b) Contas que registrem o custo em formação de cada produto;
- c) Contas individualizadas em nome de cada departamento (centro de custo).
- d) Os centros de custos produtivos terão subcontas para custos diretos e para custos indiretos. O grau de detalhamento dependerá do interesse da empresa.
- e) As contas correspondentes aos centros de custo auxiliares poderão conter apenas subcontas para registrar sinteticamente os materiais, a mão-de-obra e os gastos gerais de fabricação, nas quais serão registrados os custos diretos e indiretos do próprio departamento.
- f) Cada departamento poderá, ainda, ter uma conta específica para receber por transferência os custos indiretos de outros departamentos.

Segue alguns exemplos de contabilização do custo departamental:

### **1. Materiais**

Quando requisitados pelas seções produtivas:

- debitam-se as contas próprias que registram o material direto ou indireto de cada seção produtiva;
- creditam-se as contas de estoque respectivas.

Requisições efetuadas pelas seções auxiliares;

- debita-se a conta própria de cada seção auxiliar;
- creditam-se as contas de estoque respectivas.

### **2. Mão de Obra**

Incorrida nas seções produtivas:

- debitam-se as contas que registram a mão-de-obra direta ou indireta, conforme o caso;
- creditam-se as contas patrimoniais respectivas, conforme cada situação.

Incorrida nas seções auxiliares:



- debitam-se as contas que registram a mão-de-obra de cada seção de serviço;
- creditam-se as Contas Patrimoniais, conforme a situação.

### **3. Gastos Gerais de fabricação**

Incorridos nas seções produtivas:

- debitam-se as contas próprias que registram os gastos gerais diretos ou indiretos de cada seção produtiva:
- creditam-se as contas patrimoniais respectivas.

Incorridos nas seções auxiliares:

- debitam-se as contas que registram os gastos gerais de fabricação de cada seção de serviço;
- creditam-se as contas patrimoniais respectivas.

Gastos comuns a todas as seções:

- debitam-se as contas registram os respectivos gastos. O autor citado acima sugeri que a contabilização seja feita no departamento administrativo , através das contas (aluguel da fábrica, energia elétrica, água, telefones, prêmios de seguros, etc), para posterior distribuição nas respectivas seções.
- creditam-se as contas patrimoniais próprias.

### **4. Rateio dos Custos Indiretos de Fabricação comuns a todos as departamentos:**

Os gastos com aluguel, água, energia elétrica, etc. que sejam comuns a todos os departamentos devem ser rateados com base em critérios definidos pela empresa:

- debitam-se as contas que registram os custos indiretos de cada departamento;
- creditam-se as contas que registram os respectivos custos no departamento administrativo.

### **5. Rateio dos Custos Indiretos de fabricação dos departamentos produtivos para os produtos:**

Os custos indiretos neste caso compreendem: os custos indiretos gerados no próprio departamento mais os custos indiretos de fabricação recebidos por transferências dos demais departamentos de serviços da empresa.

O total desses custos poderá ser registrado em uma ou várias contas conforme interesse da empresa.

- debitam-se as contas que representam o custo em formação de cada produto que passou pela respectiva seção produtiva;
- Credita-se a conta que registra o custo indireto do referido departamento produtivo.

## **7. SISTEMAS DE CUSTEIO**

### **7.1. PRODUÇÃO POR ORDEM: Tratamento Contábil e utilização**

A produção por ordem ocorre quando a empresa programa a sua atividade produtiva a partir de encomendas específicas de cada cliente.

O objeto de custo de um sistema de custeio por ordem de produção é, “uma encomenda, que constitui um produto ou serviço perfeitamente identificável”.

Nesse tipo de atividade, os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem de produção (ou encomenda). Esta conta só pára de receber custos quando a ordem estiver encerrada. Se um exercício terminar e o produto estiver ainda sendo fabricado, o saldo da conta será totalmente classificado como produtos em elaboração. Uma vez pronto, o saldo da conta relativa à ordem de produção será transferida para produtos acabados ou custo dos produtos vendidos, conforme já tenha sido realizada ou não a receita.

O planejamento da produção começa com o recebimento da encomenda. Isto geralmente é base para o preparo e remessa à fábrica a respeito das especificações do produto, período de tempo de fabricação, roteiro da produção em andamento, máquinas a serem utilizadas, etc.

Características do Sistema de Custeio por Ordem:

- raramente serão encontrados estoques de produtos acabados;
- produção não é padronizada;
- as ordens de produção são emitidas e seus custos mantidos para cada lote de produto fabricado. Estas ordens são controladas através da conta de produção em processo, separando-se os custos diretos ou indiretos;
- não se mantêm estoques regulares;
- os gastos gerais de fabricação são lançados inicialmente às contas departamentais e, posteriormente aplicados a cada ordem de produção concluída;
- a produção não é contínua, ou seja, não existe um fluxo lógico de operações;
- a conta de produtos em elaboração é usada para registrar os custos, os produtos fabricados e o inventário dos produtos em processo;

- o sistema exige maior trabalho burocrático para o registro e controle das unidades produzidas;
- a distinção entre custos diretos e indiretos é muito mais enfatizada nesse sistema do que no sistema de produção contínua;
- os produtos ou serviços são executados de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente;
- nenhum serviço é iniciado sem que seja devidamente autorizado através de ordem de produção com seu código correspondente;
- há data para o término da produção e entrega ao cliente do produto acabado.

Vantagens, desvantagens e contabilização do sistema de produção por ordem.

Vantagens:

- as ordens de serviços servem como base para futuras ordens de produção (OP), desde que sejam iguais ou semelhantes;
- permite a identificação dos produtos de maior e menor lucro;
- acompanhamento do lançamento proporciona ao administrador um controle que independe do levantamento físico de seus estoques;
- fornece ao departamento financeiro meios para estabelecer as épocas mais apropriadas para receber as parcelas de receitas dos clientes, de acordo com o andamento da ordem.

Desvantagens:

- seu custo administrativo é elevado. É um sistema bastante custoso porque exige trabalho burocrático para o registro das informações minuciosas nas ordens de produção;
- um controle permanente é necessário para verificar se o material e a mão-de-obra foram corretamente lançados na ordem de produção;
- quando um embarque parcial é efetuado antes de se completar a ordem de produção é necessário estimar os custos para determinação do custo de vendas.

Contabilização:

Primeiro, apropriam-se os custos diretos (Materiais, Mão de Obra e Outros) diretamente à ordem, depois alocam-se os indiretos naquela seqüência de rateios, via departamentos, até

que sejam apropriados as Ordens de Produção, podendo ser de forma analítica, acompanhando todos os passos, ou de forma sintética, transferindo os custos diretamente às ordens, sem passar pelos Departamentos.

Exemplo:

Em Processo		Acabadas		Custo das Vendas		Receita Vendas		Contas a Pagar	
97.690	(1)	175.220	(1)	382.094	(4)	(5)	409.310	(2)	627.708
627.708	(2)	206.874	(3)						
	206.874	(3)	382.094	(4)					
<b>518.524</b>		<b>-</b>		<b>382.094</b>			<b>409.310</b>		<b>409.310</b>

(1) Saldo do Mês Anterior

(2) Gastos da Produção do Mês Atual

(3) Ordens Acabadas no Mês Atual

(4) Custo das Ordens Vendidas

(5) Receita da Venda das Ordens

### 7.1.1. Casos Práticos

1) A CIA de Transformadores XOQUE S/A, utiliza o sistema de Custo Por Ordem de Fabricação, e apresentava os seguintes Registros nos Estoques de Produtos em Processo, ao final do Mês:

Produtos em Estoque		
Nº Ordem	Processo	Acabados
A-250	32.450	-
A-260	65.240	-
A-270	-	175.220
<b>TOTAL</b>	<b>97.690</b>	<b>175.220</b>

No mês de seguinte, tivemos as seguintes transações:

Nº Ordem	Horas de Produção	Matéria Prima	Mão de Obra	Custos Indiretos	Custo Fevereiro	Custo Janeiro	Custo Total
A-250	420	22.980	16.520				
A-260	350	34.120	14.870				
A-280	650	38.950	13.660				
A-290	550	41.550	10.480				
A-300	430	33.980	26.490				
A-310	310	27.550	19.190				
<b>TOTAL</b>	<b>2.710</b>	<b>199.130</b>	<b>101.210</b>				

O Rateio dos Custos Indiretos é feito com base nas Horas de produção de cada Ordem, e seu valor foi  
\$ 327.368

Somente Ordens de Produção abaixo, foram concluídas e vendidas no mês, a demais permaneceram em processo.

Nº Ordem	Valor Venda R\$
A-250	125.460
A-270	195.200
A-310	88.650
<b>TOTAL</b>	<b>409.310</b>

- Calcule o Custo TOTAL das Ordens do Mês anterior;
- Calcule o Custo Total das Ordens Iniciadas no Mês Atual;
- Calcule o Custo das Ordens Vendidas no Mês;
- Calcule o Custo Total das Ordens que permaneceram em Processo.
- Demonstre a Contabilização de todas as Operações ocorridas no Mês Atual.

--	--	--	--	--

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

2) A CIA de Máquinas Pesadas S/A, utiliza o sistema de Custo Por Ordem de Fabricação, e apresentava os seguintes Registros nos Estoques, ao final de determinado Mês:

Produtos em Estoque		
Nº Ordem	Processo	Prontos
100	12.450	-
110	32.490	-
120	25.640	-
130	16.730	-
140	-	38.990
150	-	44.450
160	-	37.200
170	-	125.870
<b>TOTAL</b>	<b>87.310</b>	<b>246.510</b>

No mês seguinte, ocorreram as seguintes transações:

Nº Ordem	Horas de Produção	Matéria Prima	Mão de Obra	Custos Indiretos	Custo Fevereiro	Custo Janeiro	Custo Total
100	340	16.450	31.200				
110	190	22.660	24.200				
120	220	13.790	39.600				
130	550	18.970	69.450				
180	330	11.060	39.400				
190	440	34.780	79.200				
200	70	13.240	12.600				
210	230	23.650	41.400				
220	60	4.870	10.800				
230	260	25.410	46.800				
<b>TOTAL</b>	<b>2.690</b>	<b>184.880</b>	<b>394.650</b>				

O Rateio dos Custos Indiretos é feito com base nas Horas de produção de cada Ordem, e seu valor foi \$ 647.752

Somente Ordens de Produção abaixo, foram concluídas e Vendidas no mês, a demais permaneceram em processo.

Nº Ordem	Valor Venda R\$
100	152.800
110	134.570
120	139.600
180	138.790
220	35.540
230	138.660
<b>TOTAL</b>	<b>739.960</b>

- Calcule o Custo TOTAL das Ordens do Mês anterior;
- Calcule o Custo Total das Ordens Iniciadas no Mês Atual;
- Calcule o Custo das Ordens Vendidas no Mês;
- Calcule o Custo Total das Ordens que permaneceram em Processo.
- Demonstre a Contabilização de todas as Operações ocorridas no Mês Atual.

--	--	--	--	--



---

---

---

---

---

## **7.2 PRODUÇÃO POR PROCESSO: Tratamento Contábil e utilização**

O Sistema de custeio por processo é “um sistema de custeio no qual o custo de um produto ou serviço é obtido pela distribuição dos custos por grandes quantidades de unidades semelhantes ou iguais”.

O sistema de custeio por processo é usado constantemente na produção em massa.

Usualmente, em tais operações, todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica à outra; os produtos são movimentados no processo de produção continuamente, e todos os procedimentos da fábrica são padronizados. Nessas condições, a identificação de qualquer custo específico não é relevante.

O custeio por processo é caracterizado pela acumulação dos custos de produção em cada uma das etapas do processo contínuo de fabricação de produtos idênticos. Os custos médios, acumulados durante uma etapa, são transferidos para as etapas seguintes. As alocações são necessárias somente quando um material ou produto é dividido em dois ou mais subprodutos.

Nesse sistema de custeio, a classificação por departamento ou processo de produção é fundamental.

A ênfase do sistema de contabilização por processo é colocada na produção para um certo período de tempo e no número de unidades (ou quantidades) completadas e em processo.

O cálculo equivalente de produção é importante no processo de produção contínua. Significa o número de unidades “iniciadas” a que equivale, em custos, o quanto se gastou para chegar até certo ponto de outro número de unidades “não acabadas”.

O sistema de custeio por processo é, portanto, muito usado em empresas de produção padronizada, tais como: cimento, veículos, bebidas, alimentos, etc.

Características do Sistema de custeio por processo:

O sistema de custeio por processo é baseado na premissa de que o custo médio é típico das operações de fabricação e que esse custo é de interesse fundamental para a gerência.

- Os custos diretos e indiretos são acumulados nas contas de custos durante um determinado período, sendo reclassificados por departamentos ou processo;
- a produção é contínua ou em massa;
- nos casos em que os produtos são transferidos para o departamento seguinte, de forma que o custo total e o custo unitário vão sendo acumulados até que o produto esteja terminado;

- a produção em termos de unidade, toneladas, etc., é registrada diariamente ou semanalmente, sendo preparado no final do mês um demonstrativo dos resultados finais;
- produção é feita para o estoque e, a partir desse estoque, os produtos são vendidos para qualquer cliente;
- o custo total de cada processo é dividido pelo total da produção, obtendo-se um custo médio por unidade para o período;
- produção é contínua e consistente em unidades iguais, submetendo-se a cada unidade ao mesmo procedimento;
- se um produto é destruído durante o processo de fabricação em um determinado departamento, esse departamento é responsável pelo seu refugo devendo ser por ele debitado.

Vantagens, desvantagens e contabilização do sistema de produção por processo.

Vantagens:

- melhor trabalho e custo;
- maior facilidade para determinação dos componentes do custo;
- maior conhecimento do processo produtivo;
- melhor controle via departamentalização.

Desvantagens:

- existência de variações acentuadas entre o custo real e o apurado, pois a base de cálculo é o custo médio;
- existência de distorções no cálculo da produção equivalente devido à avaliação do estágio de produção (pode ter sido mal avaliado).

Contabilização:

A contabilização pode ser feita por produto, ou por Departamento, para posterior transferência aos produtos.

Exemplo sem considerar Estoques Iniciais:

Em Processo		Acabadas		Custo das Vendas		Receita Vendas		Contas a Pagar	
30.030	(1)	27.030	(2)	25.440	(3)	(4)	29.760	(1)	30.030
	27.030	(2)	25.440	(3)			29.760		30.030
3.000		1.590		25.440					

(1) Produção do Mês

(2) Produção Acabada no Mês

(3) Custo das Vendas do Mês

(4) Receita de Vendas do Mês

7.2.1. Casos Práticos



		Unidades			Estoque	
Produção Iniciada		25.000			Acabados	Processo
Produção Acabada		22.000			Unidades	
Venda à Vista		20.000	ao preço	3,80		

Custos Incorridos no Período		Produção Equivalente	Custo Unitário Acabados	Custo Unitário Processo	Estoque Acabados	Estoque Processo
Matéria Prima	33.740					
Mão de Obra Direta	18.320					
Custos Indiretos	22.610					
<b>TOTAL DOS CUSTOS</b>	<b>74.670</b>					

Matéria Prima	70%	Receita Bruta	
Mão de Obra	30%	CPV	
Custos Indiretos	60%	Lucro bruto	

- Determine o Custo Unitário dos Produtos Prontos e em Processo ?
- Qual o Valor dos Estoques Finais de Produtos Prontos e em Processo ?
- Apure o Lucro Bruto da Empresa.
- Demonstre a Contabilização de todas as Operações ocorridas.

--	--	--	--	--

[illegible]

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### 7.3 COMPARATIVO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

Descrição	Por Processo	Por Ordem
Produto	Único produto de forma contínua, maior rapidez para unidade do produto.	Mais de um tipo.
Utilização	Em fábricas cuja produção é contínua e padronizada, tem finalidade de estoque.	Indústria de produção por encomenda, não tem característica única, com isso, atende as necessidades do cliente, com volume de produção pequeno.
Registros dos Custos	São registrados por fases ou períodos de fabricação.	São acumulados por produto denominados ordem de produção.
Custo Unitário	Custo acumulado no departamento durante o período, pelo número de unidades	Divide-se o custo da ordem de produção pelas unidades produzidas no mesmo departamento e período.
Cálculo do Custo Total	Coincide com o exercício contábil.	Quando a ordem de produção é encerrada, no término da produção do bem.

## 8 MÉTODOS DE CUSTEIO

Método de custeio é o modo de apropriação de custos no qual podemos identificar o custo unitário de um produto partindo dos custos diretos e indiretos.

### 8.2 CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

#### 8.1.1. Características

Custeio direto significa a apropriação de todos os custos variáveis, quer seja diretos ou indiretos. Nesse método de custeio os custos fixos tem o mesmo tratamento das despesas, pois são consideradas despesas do período independentemente se os produtos foram vendidos ou não. É o método de custeio indicado para tomada de decisões, porém um método que fere os princípios contábeis da realização, competência e confrontação, porque como já citado os custos fixos são reconhecidos como despesas.

Exemplo:

Produtos	"A" \$	"B" \$	Total \$
<b>Receita Total</b>	<b>18.000,00</b>	<b>33.000,00</b>	<b>51.000,00</b>
Mão-de-Obra-Direta	2.000,00	3.000,00	5.000,00
Matéria-Prima	7.000,00	4.000,00	11.000,00
<b>Custo Variável Total</b>	<b>9.000,00</b>	<b>7.000,00</b>	<b>16.000,00</b>
Margem de Contribuição	9.000,00	26.000,00	35.000,00
Custos Fixos Totais			30.000,00
<b>Resultado</b>			<b>5.000,00</b>

#### 8.1.2. A legislação brasileira e o custeio variável ou direto

Este método não é aceito pelo fisco, pois estamos levando despesas a resultado, que deveriam permanecer em estoque(parcela do Custo Fixo dos Produtos não Vendidos), fazendo com que o lucro do período seja reduzido, baixando assim a base de cálculo do IR.

#### 8.1.3. Os Custos fixos e variáveis

Por sua natureza, os custos fixos existem independente da produção ou não de determinado produto, custando assim, para que a empresa possa operar e ter a sua capacidade instalada, do que para produzir uma unidade a mais de determinado produto, os



custos fixos são na maioria das vezes, distribuídos através de bases de rateio, que na sua maioria das vezes, não são vinculados efetivamente a cada produto, onde na maioria das vezes penaliza determinado produto e beneficia outro, por isto, com a utilização somente do custo variável, que podem ser alocados diretamente aos produtos, não estaremos penalizando determinado produto e beneficiando outro, indo a totalidade dos custos fixos como despesas do período, e para os estoques, somente os custos variáveis.

#### 8.2.4 Margem de Contribuição

Margem de contribuição é a diferença entre as receitas e os custos diretos variáveis identificados a um produto. Podemos dizer ainda que a margem de contribuição destina-se a mostrar quanto da receita direta de venda foi absorvido, depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação, para cobrir os custos fixos. As receitas tem de estar diretamente ligados ao segmento. Os custos e as despesas devem ser diretamente identificados a esse segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base e representativo da atividade desse segmento.

#### 8.1.5. Custo dos Estoques

Como por este método de custeio, todos os custos fixos, são considerados como despesa do período, o custo dos estoques será somente a parcela do custo variável unitário, multiplicado pelas quantidades físicas existentes nos estoques.

Considerando o exemplo acima, onde temos o custo total de cada Produto, e que foram vendidas 1000 unidades de cada, e permaneceram em estoque, 500 unidades de produtos acabados de cada, teremos:

<b>Custo / Produtos</b>	<b>"Custo Total de A" \$</b>	<b>"Custo Total de B" \$</b>	<b>Custo Total \$</b>
Mão-de-Obra-Direta	2.000,00	3.000,00	5.000,00
Matéria-Prima	7.000,00	4.000,00	11.000,00
<b>Custo Variável Total</b>	<b>9.000,00</b>	<b>7.000,00</b>	<b>16.000,00</b>

<b>Custo / Produtos</b>	<b>Custo Unitário de A \$</b>	<b>Custo Unitário de B \$</b>
Mão-de-Obra-Direta	2,00	3,00
Matéria-Prima	7,00	4,00
<b>Custo Unitário Variável</b>	<b>9,00</b>	<b>7,00</b>

<b>Custo / Produtos</b>	<b>Custo / Estoques de A</b>	<b>Custo / Estoques de B</b>
<b>Custo Unitário Variável</b>	<b>9,00</b>	<b>7,00</b>
Quantidade física em Estoque	500	500
<b>Valor dos Estoques Finais</b>	<b>4.500,00</b>	<b>3.500,00</b>

This image shows a full page of white paper with horizontal blue or grey ruling lines, typical of notebook paper. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.



## **8.2. CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

### **8.2.1. Características**

Custeio por absorção é aquele que faz agregar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

### **8.2.2. A legislação brasileira e o custeio por absorção**

Cabe ressaltar que no Brasil, o método de custeio por absorção é amplamente aceito. E somente esse método pode ser utilizado para fins do Custo de fabricação, conforme determina a legislação do Imposto sobre a Renda. Complementando essa afirmação, este método é o único aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos Princípios Contábeis da Realização da Receita, da Competência e da Confrontação.

Apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é aceito para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço). O custeio por absorção consiste na apuração de todos os custos, fixos e variáveis, à produção do período. Os gastos que não pertencem ao processo produtivo (despesas) são excluídas.

A distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, e tratamento idêntico só recebem os custos dos produtos vendidos. Já os custos dos produtos em elaboração e os custos dos produtos acabados e não vendidos devem ser considerados nos estoques destes produtos.

### **8.2.3. Custo Unitário**

A empresa Beta possui uma estrutura de custos fixos de \$ 30.000,00 (custos diretos e indiretos), sendo estes rateados proporcionalmente à mão-de-obra direta dos dois produtos A e B, onde a quantidade vendida de cada produtos foram de 1000 unidades, teremos:

Produtos	"A" \$	"B" \$	Total \$
Mão-de-Obra-Direta	2.000,00	3.000,00	5.000,00
Matéria-Prima	7.000,00	4.000,00	11.000,00
Total dos Custos Variáveis	9.000,00	7.000,00	16.000,00
Custos Fixos Totais			30.000,00

Método de Rateio =  $\frac{\text{Total dos Custos Fixos}}{\text{Total da Mão-de-Obra Direta}}$

Rateio =  $\frac{30.000,00}{5.000,00} = \text{R\$ } 6,00$

**Produto A**

MOD x R\$ Rateio

2.000 x 6,00

R\$ 12.000,00

Ficando então:

**Produto B**

MOD x R\$ Rateio

3.000 x 6,00

R\$ 18.000,00

Produtos	"A" R\$	"B" R\$	Total R\$
Mão-de-Obra-Direta	2.000,00	3.000,00	5.000,00
Matéria-Prima	7.000,00	4.000,00	11.000,00
Custos Fixos (Diretos e Indiretos)	12.000,00	18.000,00	30.000,00
Custo Total	21.000,00	25.000,00	46.000,00
Quantidade Vendida	1.000	1.000	
Custo Unitário	21,00	25,00	

#### 8.2.4. Custo dos Estoques

Como por este método de custeio, devemos apropriar os custos fixos aos produtos, o custo dos estoques será a parcela do custo variável unitário adicionado a parcela do custo fixo unitário, multiplicado pelas quantidades físicas existentes nos estoques.

Considerando o exemplo acima, onde temos o custo unitário de cada Produto, e permaneceram em estoque, 500 unidades de produtos acabados de cada, teremos:

<b>Produtos</b>	<b>"A" R\$</b>	<b>"B" R\$</b>	<b>Total R\$</b>
Mão-de-Obra-Direta	2.000,00	3.000,00	5.000,00
Matéria-Prima	7.000,00	4.000,00	11.000,00
Custos Fixos (Diretos e Indiretos)	12.000,00	18.000,00	30.000,00
Custo Total	21.000,00	25.000,00	46.000,00
Quantidade Vendida	1.000	1.000	
<b>Custo Unitário Total</b>	<b>21,00</b>	<b>25,00</b>	

<b>Custo / Produtos</b>	<b>Custo / Estoques de A</b>	<b>Custo / Estoques de B</b>
<b>Custo Unitário Total</b>	<b>21,00</b>	<b>25,00</b>
Quantidade física em Estoque	500	500
<b>Valor dos Estoques Finais</b>	<b>10.500,00</b>	<b>12.500,00</b>

#### 8.2.5. Comparação entre custeio variável e custeio por absorção

Segue algumas diferenças e semelhanças entre os dois métodos de custeio (Absorção X Variável):

<b>Custeio Direto (Variável)</b>	<b>Custeio por Absorção</b>
1. Classifica os custos em fixos e variáveis.	1. Não há a preocupação por esta classificação.
2. Classifica os custos em diretos e indiretos.	2. Também classifica os custos em diretos e indiretos.
3. Debita ao segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base.	3. Debita ao segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção.
4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.	4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

5. É um critério administrativo, gerencial, interno.	5. É um critério legal, fiscal, externo.
6. Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os fundamentos do "regime de competência".	6. Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do regime "regime de competência".
7. Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.	7. Apresenta a Margem operacional - diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado.
8. O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.	8. O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.
9. Como o custeio variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.	9. Como o custeio por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.



This image shows a full page of white paper with horizontal blue or grey ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page, typical of notebook paper. There are no margins, text, or other markings on the page.



[illegible]

2) A Cia TRAÇÃO LTDA, produz dois modelos de Eixos Diferenciais, para Opala e Chevette, e apresentava as seguintes informações de determinado ano:

Custos e Despesas do Ano	\$
Depreciação de Equipamentos de Produção	300.000
Depreciação do Prédio da Fábrica	100.000
Mão de Obra Indireta Fixa	3.303.200
Aluguel da Fábrica	600.000
Lubrificantes Variáveis utilizados na Produção	350.000
Manutenção Variável das Máquinas de Produção	512.400
Energia Elétrica Variável consumida na Produção	790.000
Seguro dos Equipamentos de Produção e Fábrica	327.600
Despesas Fixas Comerciais	2.060.000
Despesas Fixas Administrativas	1.040.000
Material Consumido na Produção	6.244.000
Mão de Obra Direta Variável	5.647.200
Embalagens Consumidas na Produção	1.200.000

Produção e Vendas do Ano				
Produtos	Preço Venda Unitário	Volume Produção	Volume Vendas	Venda Total \$
Eixo Opala	420,00	60.000	48.000	20.160.000
Eixo Chevette	380,00	40.000	32.000	12.160.000
			<b>TOTAL</b>	<b>32.320.000</b>

#### Informações Adicionais:

a) Tempo de Produção por Unidade em HORAS

Produtos	Tempo de MOD	Tempo Máquina
Eixo Opala	1,80	2,20
Eixo Chevette	1,20	1,80

b) Os Materiais Consumidos na Produção são:

Material	Valor	Quantidades
Tubos	3.960.000	200.000
Discos	1.540.000	200.000
Componentes	744.000	620.000
<b>TOTAL</b>	<b>6.244.000</b>	<b>1.020.000</b>

c) As Quantidade consumidas por cada Produto são:

Materiais Utilizados	Eixo	
	Opala	Chevette
Tubos	2,00	2,00
Discos	2,00	2,00
Componentes	7,00	5,00

d) Cada um dos Produtos utiliza uma UNIDADE da mesma Embalagem;

e) O Custo de Mão de Obra Direta é Rateado conforme o Tempo de Mão de Obra aplicado a cada Unidade Produzida;

f) Os demais Custos da Produção são Rateados conforme o Tempo Máquina aplicado a cada Unidade Produzida.

g) Sobre o Preço de Venda, incide 12% de Impostos, e sobre o LUCRO LÍQUIDO, incide Imposto de Renda de 35%.

### Pede-se, DEMONSTRANDO TODOS OS CÁLCULOS:

1) Elaborar a Demonstração de Resultado do Exercício, utilizando os Critérios de Custeio Variável e Absorção, demonstrando a diferença de cada um dos Critérios.

2) Sabendo que não existiam Estoques Iniciais, assim como, não permaneceram Estoques em Processo, apure o valor dos Estoques pelos Critérios de Custeio Variável e Absorção, demonstrando a diferença entre os dois Critérios.

---



---

---

---

---

---

---

### **8.3. CUSTO PADRÃO**

#### **8.3.1 Conceito**

Custo padrão é o custo estimado, isto é, calculado antes mesmo de iniciar o processo produtivo. É um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta. Quanto maior for o detalhamento do padrão em relação a cada elemento componente do custo, melhores resultados serão obtidos. A mais eficaz forma de se controlar custo é a partir da institucionalização do custo-padrão, que tanto pode ser usado com o absorção como com o variável.

#### **8.3.2. Tipo de Custo Padrão e Finalidade**

Podemos mostrar três tipos de custo-padrão:

- Ideal;
- Estimado;
- Corrente.

- **Custo-Padrão Ideal**

É um custo determinado da forma mais científica possível pela Engenharia de Produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência da mão-de-obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa. Entretanto, a curto prazo, por existirem na prática deficiências no uso e na qualidade dos insumos, apresenta muita dificuldade de ser alcançado.

- **Custo-Padrão Estimado**

Custo-padrão estimado é aquele determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média dos custos observados no passado, sem qualquer preocupação de avaliar se ocorrerem ineficiência na produção, por exemplo, se o nível de desperdício dos materiais poderia ser diminuído, se a produtividade da mão-de-obra poderia ser melhorada, se os preços pagos pelos insumos poderiam ser menores.

- **Custo-Padrão Corrente**

Para fixar o custo-padrão corrente, a empresa deve proceder a estudos para uma avaliação da eficiência da produção. Ao contrário do ideal, ele leva em consideração as deficiências que reconhecidamente existem mas que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos a curto e médio prazos, tais como às relativas a materiais comprados de terceiros, inexistência de mão-de-obra especializada. O custo-padrão corrente pode ser considerado como um objetivo de curto e médio prazo da empresa e é o mais adequado para fins de controle.

- **Finalidade do Custo-Padrão**

A finalidade do custo-padrão é o controle dos custos, e para tal o custo-padrão corrente é mais eficiente que os demais, já que obriga a levantamentos que irão em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiência e defeitos na linha de produção.

O principal objetivo do custo-padrão é fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo (custo real) e o que deveria ter ocorrido (custo ideal).

O custo-padrão não é uma outra forma de contabilização de custos (como absorção e direto), mas sim um coadjuvante. A instalação do custo-padrão não significa a eliminação de custos a valores reais incorridos (custo real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um custo real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes. O custo-padrão é uma base de comparação como o custo real.

Desta forma, o custo-padrão não elimina o real, nem diminui sua tarefa; aliás, a implantação do padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de custo real (quer absorção, quer direto ou qualquer combinação entre eles).

Uma outra finalidade do custo-padrão é o desafio para atingir as metas do padrão corrente. Para tal é importante a participação dos responsáveis pela produção, para que seja definido as metas do padrão corrente, pois se forem estabelecidas pelo padrão ideal, já se saberá de antemão que o valor é inatingível, que todo e qualquer esforço jamais culminará na satisfação máxima de objetivos alcançados, e poderá haver a criação de um espírito psicológico individual e coletivo amplamente desfavorável.

O sucesso da utilização do custo-padrão vai depender do grau de seriedade que a empresa der à localização e saneamento das diferenças entre o padrão e o real. E disso precisa o mais alto escalão estar consciente e disposto a disseminar aos níveis inferiores.

### **8.3.3 Fixação do Padrão e Orçamento**

A fixação final do custo-padrão de cada bem ou serviço produzidos depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção e a Contabilidade de Custos, pois aquela é responsável pela determinação das quantidades físicas de horas de mão-de-obra, de máquina, de energia, de materiais, etc, e esta pela transformação em valores financeiros.

O custo padrão é de grande utilidade na determinação dos orçamentos e dos preços de venda dos produtos antes de se efetivar sua produção.

O custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento, apenas que tende a forçar o desempenho da produção por ser normalmente fixado com base na suposição de melhoria de aproveitamento dos fatores de produção.

Por essa razão, custo-padrão e orçamento estão intimamente ligados. Inclusive, existente o custo-padrão, fácil se torna a elaboração do orçamento da parte relativa à produção, bastando apenas a definição dos volumes de vendas. Assim, o custo-padrão pode servir também como elemento de base para a elaboração daquela peça de controle global tão importante: o orçamento.

Cabe entretanto, a ressalva de que essa validade existe na hipótese de se usar o custo-padrão corrente, já que o ideal não se presta a esse tipo de ligação. Cabe também o alerta de que é necessário não se tornar o valor do custo-padrão como totalmente válido para elaboração de orçamentos de preços de vendas, já que ele tende a ser sempre um pouco rigoroso; as naturais imperfeições, ineficiência e fatos imprevistos do processo produtivo provavelmente sempre farão com que o custo real seja superior ao padrão fixado.

### **8.4.4. Variações de Quantidades, Preço e Custo**

Variações do Material Direto:

a) Quantidades:

É a variação no número de unidades produzidas, ou seja, a diferença entre a quantidade real utilizada e a quantidade padrão estabelecida.

b) Preço:

É a variação que ocorre quando as matérias primas são adquiridas a preços diferentes dos padrões estabelecidos.

Exemplo:



Variação de Quantidade = (Quantidade Padrão - Quantidade Real) X Preço Padrão						
Informação de Material Direto						
Centro de Custo	Quantidade Padrão	Quantidade Real	Variação	Preço Padrão	Preço Real	
Tempo de Produção	200	210	10	26,00	26,00	
Custo p/metro			60,00		66,00	
Variação de Preço = (Preço Padrão - Preço Real) X Quantidade Real						
Centro de Custo	Quantidade Padrão	Quantidade Real	Variação	Preço Padrão	Preço Real	
Tempo de Produção	200	210	10	26,00	26,00	
Custo p/metro			60,00		66,00	
Variação Total = (Variação de Quantidade + Variação de Preço)						
Centro de Custo	Quantidade Padrão	Quantidade Real	Variação	Preço Padrão	Preço Real	
Tempo de Produção	200	210	10	26,00	26,00	
Custo p/metro			60,00		66,00	
<b>Custo total \$</b>			<b>12.000,00</b>		<b>13.860,00</b>	

**Variação Total dos Materiais Diretos: (Custo Total Padrão - Custo Total Real)**

	Padrão	Real	Variação Total	Tipo de Variação
Custo Total	12.000,00	13.860,00	(1.860,00)	Desfavorável

Variações da Mão de Obra Direta:

a) Tempo de Produção:

É a variação na quantidade de mão de obra aplicada a cada unidade produzida, o que podemos chamar de Variação de eficiência, ou seja, é a diferença entre o tempo real de produção e o tempo padrão estabelecido.

b) Custo Hora de Mão de Obra ou Taxa de Mão de Obra Direta:

É a variação no Custo da Hora de Mão de Obra, ou das Taxas de Mão de Obra, aplicadas na produção, ou seja, a diferença entre o Custo da Hora Real de produção, e o Custo da Hora Padrão estabelecida.

Exemplo:

	Dados Padrão				Dados Reais		
Centro de Custo	Horas Produção	Custo Total	Custo Hora		Horas Produção	Custo Total	Custo Hora
Corte	400	4.800,00	12,00		460	5.750,00	12,50
Montagem	200	4.680,00	23,40		190	4.180,00	22,00
	<b>TOTAL</b>	<b>9.480,00</b>			<b>TOTAL</b>	<b>9.930,00</b>	

**Variação de Tempo = (Horas Padrão - Horas Reais) X Custo Hora Padrão**

Centro de Custo	Horas Padrão	Horas Reais	Variação de tempo	Custo Hora Padrão	Valor da Variação	Tipo de Variação
Corte	400	460	(60)	12,00	(720,00)	Desfavorável
Montagem	200	190	10	23,40	234,00	Favorável
			Total Variação de Tempo		<b>(486,00)</b>	<b>Desfavorável</b>

**Variação de Taxa = (Custo Hora Padrão - Custo Hora Real) X Horas Reais**

Centro de Custo	Custo Hora Padrão	Custo Hora Real	Variação do Custo Hora	Horas Reais	Valor da Variação	Tipo de Variação
Corte	12,00	12,50	(0,50)	460	(230,00)	Desfavorável
Montagem	23,40	22,00	1,40	190	266,00	Favorável
			Total Variação de Tempo		<b>36,00</b>	<b>Favorável</b>

**Variação Total de Mão de Obra = Custo Padrão - Custo Real**

Centro de Custo	Custo Total Padrão	Custo Total Real	Valor da Variação	Tipo de Variação
Corte	4.800,00	5.750,00	(950,00)	Desfavorável
Montagem	4.680,00	4.180,00	500,00	Favorável
	<b>9.480,00</b>	<b>9.930,00</b>	<b>(450,00)</b>	<b>Desfavorável</b>

Variações dos Gastos Gerais de Fabricação:

As Variações dos Gastos Gerais de Fabricação, que pode ser, medido em unidades, horas de mão de obra direta, horas máquinas, etc... A separação dos gastos por Centro de Custo é de suma importância, para uma correta avaliação dos Gastos Gerais, inclusive separando entre os gastos entre fixos e variáveis.

#### **8.4. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - “ABC”**

##### **8.4.1. Importância**

O Custeio Baseado em atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é pode ser conceituado como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

##### **8.4.2. Características**

No custeio ABC, as atividades são o foco do processo, a ênfase está nos fatores que realmente são geridos. Os custos são investigados para podermos relacionar as atividades aos produtos, com base na demanda por atividades pelo produto durante o processo de produção.

Uma atividade é uma combinação de 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 correlatadas, inter-relacionadas.

Os principais objetivos da implantação de um sistema de gerenciamento de custos com base nas atividades (ABC), estão relacionadas com facilidade e precisão que a administração terá para:

- Apurar e controlar seus custos reais de produção e principalmente, os custos indiretos de fabricação;
- Identificar e mensurar os custos da não qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação, etc.);
- Levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades;
- Eliminar/reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente;
- Identificar os produtos e clientes mais lucrativos;
- Melhorar substancialmente sua base de informações para tomada de decisões;

Seja qual for a vantagem competitiva que a empresa pretenda criar e sustentar, a gestão de cadeia de valor é fundamental, uma vez que permite identificar as atividades estrategicamente relevantes. Usando a cadeia de valor, não só se torna visível o peso dos custos de produção da empresa no valor final dos custos para o comprador, como se reconhece que as diversas atividades não são independentes, mas interdependentes.

#### **8.4.3. Identificação das Atividades**

Num departamento são executadas atividades homogêneas. Assim, o primeiro passo, para o custeio ABC, é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento.

a) Atribuição de custos às atividades:

- custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve incluir salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações, etc.

b) Identificação e seleção dos direcionadores de custos:

- Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos.; Portanto o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade, conseqüentemente, da existência de seus custos.

c) Atribuindo custos às atividades:

- Para custear as atividades, devemos alocar a elas parte de cada custo indireto dos departamentos, utilizando-nos dos “direcionadores de recursos”, como o aluguel, Energia Elétrica, Salários, Depreciação, entre outros.

d) Atribuição dos custos das atividades aos produtos:

- Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivo custos, a próxima etapa é custear os produtos. Para tanto é necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto.

## 9. PREÇO DE VENDA: QUANDO COMPRAR OU PRODUZIR–

A apuração dos custos dentro de uma empresa deve não só se prestar para o seu registro contábil, mas também para auxiliar os seus dirigentes na tarefa de decidir sobre:

Quando é melhor comprar ou produzir? Quando parar a fabricação de um produto ou aumentar a de outro? Entre outras questões.

### 9.1. Fixação do Preço de Venda – Mark Up

*Mark-down* e *mark-up* são conceitos distintos empregados na análise conjunta de custos e preços.

*Mark-down*, do inglês marca abaixo, corresponde à participação percentual dos custos e despesas em relação ao preço de venda.

O *mark-up*, do inglês marca acima, corresponde ao multiplicador aplicado sobre custos e preços para obter o preço.

### 9.2. Quando Comprar ou Produzir

Suponhamos que uma empresa esteja produzindo determinado componente que usa na elaboração de um certo produto. Apropria ela os custos indiretos à base de hora-máquina às 700 unidades que fabrica (tanto de componente como de produto); são eles todos fixos.

Dados de custos:

#### **Componente:**

Material e Mão-de-Obra diretos: R\$ 88,00/un.

Custos Indiretos de Produção:  $R\$ 150.000,00 / 2.200 \text{ hm} \times 0,5 \text{ hm/un.} = R\$ 34,09/\text{un.}$

Custo Unitário Total:  $R\$ 88,00 + R\$ 34,09 = R\$ 122,09$

#### **Produto:**

Material e Mão de Obra diretos: R\$ 420,00/un.

Custos Indiretos de Produção:  $R\$ 150.000,00 / 2.200 \text{ hm} \times 2,0 \text{ hm/um.} = R\$ 136,36/\text{un.}$

Custo Total:  $R\$ 420,00 + R\$ 136,36 + R\$ 122,09 = R\$ 678,45$

Ao estudar uma proposta de um fornecedor que lhe propõe entregar o componente por R\$ 94,00/un. A empresa deverá aceitar?

A empresa deverá fazer uma análise mais profunda, não comparando o custo total interno de R\$ 122,09 contra o externo de R\$ 94,00. Pois o fato da empresa passar a comprar o componente não lhe altera em nada, os custos fixos, já que estes talvez sejam comuns tanto para o componente quanto para o produto. Neste caso não haverá interesse na aquisição, pois estaria desembolsando R\$ 94,00 sendo que o custo variável do componente é de R\$ 88,00.

Talvez exista a possibilidade de a empresa eliminar grande parte dos seus custos fixos devido a desativação de parte da fábrica, por não mais fabricar o componente. Vejamos o exemplo:

Os custos variáveis hoje são de R\$ 61.600,00. A compra dos componentes custaria R\$ 65.800,00 (700 un. X 94,00), desta forma a empresa só deverá optar pela compra se conseguir uma redução dos custos fixos maior que R\$ 4.200,00 (R\$ 65.800,00 – R\$ 61.600,00). Aí o custo total da compra seria menor que o total da produção.

A decisão depende, pois, não só da atual estrutura de custos, mas do que existirá após o momento da decisão.

### **9.3. Capacidade de Produção**

Talvez seja viável o uso das instalações que hoje servem à fabricação dos componentes para a produção do produto final. Nesse caso haveria o acréscimo do volume de unidades elaboradas (hipótese de que o mercado as absorveria, inclusive aos mesmos preços).

Como poderia ser discutido a decisão?

Se a empresa não produz maior número hoje, é porque está com sua capacidade limitada (nesta situação não há cálculo da margem de contribuição por falta de limitação, pois existe um único produto final). Parando de fabricar o componente, poderia adicionar em volume e 175 un. do produto, passando então a 875 un. Vejamos:

700 un. de componentes X 0,5 hm/un = 350 hm (usadas na fabricação dos componentes).

350 hm / 2 hm/un. do produto = 175 un do produto com o uso das 350 hm.

Atualmente, antes da compra , a empresa produz 700 un. completas do produto ao custo total de R\$ 678,45 un., no total de R\$ 474.915,00. Se produzir 875 unidades, comprando os componentes, terá um custo total de:

Custo Variável do Componente comprado: R\$ 94,00

Custo Variável do Produto: R\$ 420,00/un

Custo Variável Total: R\$ 514,00/un x 875 un.= 449.750,00

Custo Fixo Total: R\$ 150.000,00

Custo Total: R\$ 599.750,00

Logo, o custo unitário passará a R\$ 599,75 com redução de R\$ 78,70 em relação ao anterior. Isso porque o custo variável unitário aumentará, passando de R\$ 508,00 (R\$ 88,00 + R\$420,00) para R\$ 514,00 (R\$ 94,00 + R\$ 420,00); mas com o aumento do volume de produção haverá uma redução do custo fixo por unidade.

Demonstrando a margem de contribuição fica mais fácil de entender. Suponhamos que o preço do produto final seja de R\$ 680,00/un. A margem de Contribuição anterior seria de R\$ 172,00 (R\$ 680,00 – 508,00), mas com o volume de 700 un. Propiciava Margem de Contribuição total de:

700 un. x R\$ 172,00 = R\$ 120.400,00

A nova margem seria de R\$ 166,00 (R\$ 680,00 – R\$ 514,00) e a total de R\$ 145.250,00.

Para ambas alternativas o custo fixo é igual, portanto o interessante é a que maximiza a MC total. Logo, deverá se decidir pela compra.

Para que a empresa tome uma decisão, foram necessárias, várias informações além dos elementos de custos, como manutenção do preço de venda , absorção pelo mercado do acréscimo de volume elaborado etc. Outras ponderações ainda precisariam ser feitas, tais como: tem a empresa capital circulante suficiente para suportar um acréscimo de volume de produção? Existe grande risco no fato de passarmos a depender de um fornecedor para a obtenção de um componente de nosso produto? A qualidade desse componente é de fato igual à do nosso? Etc. Essas hipóteses todas precisam ser muito bem analisadas. Os dados de custos, não são totalmente suficientes, mas absolutamente necessários.