



UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA
DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JÂNIA DE SOUZA OLIVEIRA

GESTÃO DE CUSTOS EM UMA MINERAÇÃO:
Estudo de caso em uma MINERAÇÃO DO INTERIOR DA BAHIA

Senhor do Bonfim

2012

JÂNIA DE SOUZA OLIVEIRA

GESTÃO DE CUSTOS EM UMA MINERAÇÃO:

Estudo de caso em uma MINERAÇÃO DO INTERIOR DA BAHIA

Monografia apresentada a Universidade do Estado da Bahia, Campus VII, Senhor do Bonfim-BA, Colegiado de Ciências Contábeis, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.^a Msc. Tânia Ferreira dos Santos Bomfim

Senhor do Bonfim

2012

JÂNIA DE SOUZA OLIVEIRA

GESTÃO DE CUSTOS EM UMA MINERAÇÃO:

Estudo de caso em uma MINERAÇÃO DO INTERIOR DA BAHIA

Aprovado em: ___/___/___

Avaliador I
Tânia Ferreira dos Santos Bomfim

Avaliador II
Marcio Santos Sampaio

Avaliador III
Daniel de Jesus Pereira

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, e a a minha família.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pois sem ele não existiria nada.

A meus familiares pelo apoio incondicional, em toda essa jornada muito árdua e difícil.

A todos os meus colegas de classe e principalmente aos amigos pela ajuda na conclusão desse trabalho.

A professora Tânia, pelas orientações, dedicação, paciência e apoio ao longo do desenvolvimento dessa pesquisa.

A todos os professores que com suas experiências e seus conhecimentos práticos e teóricos contribuíram para a minha formação profissional.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar como a gestão de custos em uma Mineração do interior da Bahia, influencia na tomada de decisões. Inicialmente pretende-se discutir sobre a contabilidade e a gestão de custos. Em seguida apresentar os métodos de custeios mais usados no auxílio ao processo decisório das empresas. O presente trabalho também pretende discutir o método de custeio utilizado na organização. A metodologia utilizada foi uma pesquisa exploratória de natureza qualitativa, com revisão bibliográfica e estudo de caso com emprego de entrevista semi-estruturada junto ao supervisor de custos da organização. A pesquisa revela que a hipótese levantada inicialmente foi confirmada, a empresa utiliza-se da gestão de custos para a tomada de decisões, como por exemplo, na necessidade de novos investimentos, na otimização dos custos e se possível na busca pela eliminação de gastos desnecessários.

Palavras-Chave: tomada de decisões, gestão de custos e empresas de mineração.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial	17
Quadro 2 - Custeio Variável x Custeio Absorção	36
Quadro 3 - Quantidade de empresas mineradoras por região	42
Quadro 4 - Elementos para construção civil e sua principal substância mineral	45

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - A contabilidade de custos como processador de informações	23
Figura 2 - Custeio por absorção	30
Figura 3 - Custeio variável	35
Figura 4 - Análise das variações entre o custo real e o custo-padrão	40
Figura 5 – Processo produtivo em uma mineração do interior da Bahia	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	- Custos Baseado em Atividades
CF	- Constituição Federal
CFEM	- Contribuição Financeira pela Exploração de Recursos
CMV	- Custo das Mercadorias Vendidas
CPV	- Custo dos Produtos Vendidos
DIPLAM	- Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento da Mineração
DNPM	- Departamento Nacional de Produção Mineral
DRE	- Demonstrativo do Resultado da Empresa
IBRAM	- Instituto Brasileiro de Mineração
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	- Índice de Desenvolvimento Humano
ISS	- Imposto sobre Serviços
MOD	- Mão de Obra Direta
ROM	- Run of Mine
PIB	- Produto Interno Bruto
PMB	- Produção Mineral Brasileira

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 A CONTABILIDADE E A GESTÃO DE CUSTOS	15
1.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	16
1.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	18
2. 2.1 Terminologia	23
2 MÉTODOS DE CUSTEIO	27
2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO	28
2.2 CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO	31
2.3 CUSTEIO ABC	35
2.4 CUSTO-PADRÃO	37
3 A IMPORTÂNCIA DAS MINERAÇÕES NO BRASIL.....	41
3.1 PRODUÇÃO MINERAL BRASILEIRA.....	41
3.2 MÃO DE OBRA NO SETOR MINERAL	42
3.3 MINERAÇÃO E O AVANÇO DOS MUNICÍPIOS	43
3.4 A IMPORTÂNCIA DOS RECURSOS MINERAIS.....	43
3.5 MINERAÇÕES NO SEMIÁRIDO BAIANO	45
2.1 MEIO AMBIENTE.....	45
4 ANÁLISE E DISCURSÃO DOS RESULTADOS.....	47
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

Com o começo do desenvolvimento do sistema capitalista no século XVIII, iniciou também uma grande inquietação em apurar custos para um melhor controle gerencial, principalmente auxiliando na tomada de decisões e na definição do preço de venda dos seus produtos. A partir daí, a Contabilidade de custos começou a evoluir, passando a produzir informações para os administradores na tomada de decisões. Deixando de ser utilizada apenas para estimar estoque e lucros globais, para se tornar peça fundamental no controle das decisões gerenciais.

Atualmente o mercado globalizado tem forçado as empresas a darem grande atenção aos custos envolvidos na produção. As grandes empresas estão cada dia mais interessadas em controlar os seus custos de forma eficaz e minuciosa, procurando por métodos que as ajudem a um melhor gerenciamento dos mesmos.

A gestão de custos em qualquer tipo de entidade é apresentada como um instrumento gerencial fundamental para o controle dos seus bens sejam eles financeiros materiais ou patrimoniais, a sua falta de gerenciamento pode provocar distorções na tomada de decisão, podendo ocasionar a insustentabilidade dos negócios.

Com o surgimento da globalização, a competitividade entre as empresas aumentou excessivamente, tornando o mercado cada vez mais exigente, o destaque e espaço só terão acesso às empresas que souberem acompanhar e lidar com essas sucessões de acontecimentos e modificações.

As empresas trabalham visando maior lucro e menor custo por isso torna-se indispensável uma adequação, propondo o departamento de custo o qual se tornou um dos mais necessários dentro da empresa. A razão da elaboração do referido trabalho é mostrar como uma das maiores mineradoras da América Latina utiliza a gestão de custos para a tomada de decisão.

Para o sucesso de qualquer empresa nos dias de hoje é necessário aperfeiçoar os seus processos incluindo o processo de gestão de custos, com boas estratégias e um bom planejamento, facilitando assim na tomada de decisões. Dessa forma para que uma empresa consiga manter-se no mercado de forma

competitiva, principalmente as empresas de mineração, devem sempre estar atentas principalmente com o controle dos seus custos.

O Brasil é o quinto maior país do mundo em extensão territorial e tem a sexta maior produção de minerais do mundo. O setor mineral é de grande importância para a economia, atualmente ele é responsável por mais ou menos cinco por cento do PIB (Produto Interno Bruto), seu volume de Produção Mineral em 2011 segundo pesquisa feita pelo DNPM (Departamento Nacional de Produção Mineral) e DIPLAM (Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento da Mineração) atingiu o valor de 53 bilhões de dólares. De acordo com o IBRAM (Instituto Brasileiro de Mineração) foi previsto um total de 43 bilhões de dólares para investimentos no setor mineral para 2009 a 2013.

A temática desse trabalho será a contabilidade e a gestão de custos, em uma mineração no semiárido da Bahia. Vivemos em um mundo capitalista, onde a maximização dos lucros é o principal objetivo das empresas e também em um mundo globalizado onde se concorre com todo o mundo, os produtos precisam de qualidade superior, competitividade, uma boa imagem e principalmente preço baixo, ou seja, custo baixo. E a contabilidade de custos se constitui atualmente numa ferramenta gerencial muito importante para as empresas tomarem suas decisões de forma clara e consciente principalmente as indústrias como minerações empresas do segundo setor, indústrias que transformam matéria prima em produtos manufaturados, nas avaliações dos seus resultados na geração de lucro, na suas tomadas de decisões e primordialmente no controle de custos. Diante disso surgiu o seguinte questionamento, a gestão de custos em uma Mineração do interior da Bahia influencia nas tomadas de decisões?

Levando o questionamento desta pesquisa, levanta-se a seguinte hipótese:

A empresa pesquisada utiliza-se da gestão de custos para a sua tomada de decisões, proporcionando a maximização do seu lucro.

O objetivo geral do trabalho consiste em analisar como a gestão de custos em uma Mineração do interior da Bahia influencia nas tomadas de decisões.

De forma específica pretendeu-se ainda:

- a) Descrever a importância da contabilidade e gestão de custos como ferramenta de apoio para tomada de decisão.

- b) Apresentar os métodos de custeio mais utilizados.
- c) Elaborar uma contextualização da atividade econômica de mineração no Brasil.
- d) Conhecer a atividade de mineração e qual o modelo mais adotado na gestão de seus custos e sua influencia na tomada de decisões.

A opção pela pesquisa na Mineração do interior da Bahia deveu-se, primeiramente por ser a maior geradora de renda e empregos para a região onde esta inserida e principalmente pelo fato de que o pesquisador faz parte do grupo de colaboradores da empresa, no setor de compras e observou a importância de uma boa gestão de custos para o desenvolvimento e crescimento de uma organização.

Sendo o tema de grande relevância, trazendo contribuições de esclarecimento e enriquecimento para estudante e pesquisadores da área. Nesse contexto a contabilidade de custos e seu estudo é peça fundamental para o controle, planejamento e tomada de decisão da organização, esses três pilares se utilizados de forma correta levam ao sucesso da entidade.

Para que se possa compreender com mais afinco a Contabilidade de Custos, faz-se necessária uma abordagem e estudo dos seus conceitos, que darão uma melhor idéia para justificar os fatos presentes.

A pesquisa científica exige a utilização de métodos, que para investigação devem ser escolhidos de forma que se cumpram os objetivos pretendidos. Como coloca Macieira e Ventura (2007), método pode ser definido como o caminho pelo qual se chega a certo resultado. Ainda segundo Marconi e Lakatos (2009, p.83),

Método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos validos e verdadeiros-, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

A fundamentação teórica ocorreu por meio de estudos bibliográficos de livros, revistas, artigos e meios eletrônicos. O estudo valeu-se também de pesquisa exploratória e estudo de caso. É exploratória por realizar um estudo prévio do principal objetivo da pesquisa, no sentido de oferecer uma visão geral de determinado fato, concentrando-se em algo que pretenda ser esclarecido.

Outro método utilizado foi o estudo de caso que segundo Martins (2008, p. 85), consiste em uma “pesquisa em determinado grupo, família ou comunidade para indagar em profundidade, para examinar algum aspecto particular.

Como destaca Goldenberg (1997, p.33):

O estudo de caso não é uma técnica específica, mas uma análise holística, a mais completa possível, que considera a unidade social estudada como um todo, seja um indivíduo, uma família, uma instituição ou uma comunidade, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos.

A técnica de coleta de dados no estudo de caso foi efetuada através de entrevista semi-estruturada realizada com o supervisor de custos responsável pelo gerenciamento de custos da mineração do interior da Bahia. No que diz respeito a abordagem, esta é qualitativa que busca uma análise mais profunda em relação ao fenômeno que está sendo estudado.

O presente trabalho monográfico encontra-se estruturado em cinco seções, são eles: na seção 1 é apresentado um estudo sobre a contabilidade e a gestão de custos, com conceitos de contabilidade gerencial, contabilidade de custos e gestão de custos com suas terminologias e importância dos custos na tomada de decisões, na seção 2 abordam-se os principais modelos de custos utilizados atualmente no suporte ao processo decisório das empresas, na seção 3 foram descritos a importância da mineração, na seção 4 análise e discussão dos resultados e na seção 5 as considerações finais.

1 A CONTABILIDADE E A GESTÃO DE CUSTOS

A contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial tendo entre seus objetivos a geração de informações. A contabilidade de Custos e a Gestão de Custos surgiram como uma evolução da contabilidade financeira desenvolvida durante o advento do Mercantilismo e que se sustentou até a Revolução Industrial no século XVIII. Estava centrada na apuração do estoque, ou seja, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) era determinado através da verificação dos estoques e das compras do período (Martins, 2003).

O impacto decorrente do avanço tecnológico nos processos produtivos implicou maior controle e gestão de custos e sua correta apropriação ao produto, de forma a garantir a manutenção da competitividade da organização no mercado. Neste contexto, os sistemas de custos foram desenvolvidos para fornecer informações que auxiliem no processo decisório e que evoluíram juntamente com as mudanças tecnológicas e a adoção de novas formas de administração (Souza; Clemente, 1998 p39).

Atualmente uma boa gestão de custos é de fundamental relevância na busca da sobrevivência das empresas. As empresas buscam estratégias competitivas para enfrentar o mercado consumidor. A contabilidade de custos então tem papel de apoio para a evolução das técnicas de custos e melhora os resultados das empresas.

Quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma empresa, mais importante será dispor de um sistema de custos que lhe permita conhecer os mesmos e, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes. Assim conhecer e controlar o verdadeiro custo dos produtos, torna-se um diferencial competitivo.

Uma boa gestão de custos gera informações para um bom planejamento controle e tomada de decisões. Os objetivos atualmente de uma empresa são inúmeros, ou pelo menos devem ser muitos, ou seja, um acréscimo nas vendas, uma redução de custos, uma posição no mercado, a obtenção de um novo cliente, etc., para que esse processo seja colocado em prática é necessária a atuação da gestão (planejamento, execução e controle).

Dessa maneira, o processo de gestão e tomada de decisão tem como objetivo antecipar e detalhar os efeitos das alternativas possíveis sobre um determinado evento, tendo ciência de que as decisões devam ser tomadas sobre determinado evento.

1.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Seu surgimento se deu junto com a Contabilidade de Custos após a Revolução Industrial como um complemento da contabilidade financeira. Os EUA foram os primeiros a desenvolverem a Contabilidade Gerencial.

De acordo com Pamplona (1998, p.2), “As primeiras organizações americanas a desenvolverem sistemas de contabilidade gerencial foram as tecelagens de algodão mecanizadas e integradas, surgidas após 1812”.

Tanto a contabilidade de custo como a gerencial são utilizadas para auxiliar o controle e tomada de decisões. Para Atkinson (2000, p. 36), a Contabilidade Gerencial “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa”.

A Contabilidade Gerencial tem como objetivo gerar informações úteis e relevantes para seus gestores, auxiliando-os no processo de planejamento, controle e tomada de decisões nas organizações.

Segundo Sundem e Stratton (2004, p. 4) consideram que “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Garrison e Noreen (2001, p. 1) descrevem que “a contabilidade gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes, isto é, pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta”. Jiambalvo (2002, p. 2) expõe que “a meta da contabilidade gerencial é fornecer informações de que eles precisam [gerentes] para o planejamento, controle e tomada de decisão”.

Ludícibus (1998, p. 22) expõe que:

A contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, esta voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir Informações que se encaixem de maneira valida e efetiva no modelo decisório do administrador. [...] De maneira geral, portanto, pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial.

Padoveze (2007, p.24) menciona que “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações”.

Vários autores colaboram com maior ou menor aprofundamento no conceito de Contabilidade Gerencial, e todos concordam que a mesma auxilia na geração de informações para a tomada de decisões. Complementando podemos constatar que a mesma se dedica a geração de informações para os usuários internos de uma organização ou entidade.

Fontes	Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas decorrente desse uso.
Louderback et al. (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Quadro 1 - Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial
Fonte: Frezatti Aguiar Guerreiro (2006 p. 12).

Conforme o quadro acima Anderson e Cadwell (1989) conceitua e objetiva a contabilidade de custos como o processo de identificação, mensuração, acumulação e análise, preparação, interpretação e comunicação de informação financeira usada pelos gestores para o planejamento, avaliação e controle; Louderback, Anthony e Welsch concordam ao afirmar que a Contabilidade Gerencial fornece informações para dar apoio as necessidades dos gestores internos da organização; para Hansen e Mowen a mesma identifica, coleta, mensura, classifica, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento controle e processo decisório; Horngren, Foster e Datar afirmam que seu objetivo é medir e reportar informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores na tomada de decisões para conseqüentemente atingir seus objetivos; Horngren, Sundem e Stratton definem-na como o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações para auxilio dos gestores no alcance dos seus objetivos.

A Contabilidade Gerencial esta sempre se adaptando, tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente às mudanças tecnológicas, mudanças nas necessidades dos gestores e novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios (LOUDERBACK et al., 2000).

Observa-se que a contabilidade de custos esta inclusa na contabilidade gerencial. Tendo essa uma abrangência maior do que aquela.

A contabilidade é uma ciência responsável pela geração de informações através de dados para a tomada de decisões. Tendo várias ramificações uma delas é a Contabilidade Gerencial. Sendo a contabilidade gerencial um subsistema da contabilidade geral.

1.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu na Inglaterra com a Revolução Industrial, no século XVIII e sua mecanização, onde também iniciou-se uma preocupação em identificar os valores dos produtos fabricados e vendidos.

Segundo Dutra et al, (2003, p.18):

Com o descobrimento da bobina de Kay (1773), da máquina a vapor de James Watt (1769) e da fiandeira de Hargreaves (1764), iniciou-se a mecanização da produção, com crescimento espantoso, ao mesmo tempo em que a mão-de-obra começou a ser substituída pela máquina.

Foi a partir do desenvolvimento das empresas e da descoberta da máquina a vapor, do crescimento e do aumento dos produtos fabricados que foram aparecendo necessidades de informações até o momento não conhecidas e não utilizadas.

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou geral), que desenvolvida na era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais segundo Marion (2008, p.19).

Anteriormente a esse período, os produtos eram fabricados por artesãos que, via de regra, não constituíam pessoas jurídicas e pouco se preocupavam com o cálculo de custos. Conforme prova Eliseu (2008, p. 20) “ os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que pouca vezes constituíam entidades jurídicas ”.

Como afirma Dutra (2003 p.29):

Os sistemas simples, que eram controlados pelo próprio proprietário, transformaram-se e evoluíram, dificultando seu controle e ao mesmo tempo demandando técnicas gerenciais mais avançadas, originando os sistemas de controle de custos.

Com todas essas modificações a contabilidade financeira ou geral, não estava mais suprindo todas as necessidades dos proprietários daquela época. Dando início a uma busca por informações sobre o processo de produção, inicialmente com a finalidade de mensurar os estoques produzidos e determinar o resultado do exercício.

Com a modernização no processo industrial, houve grande crescimento da produção e com isso também o surgimento de empresas capitalistas, visando primordialmente o lucro.

Conforme Dutra (2003, p.18):

Com a descoberta das novas tecnologias, o aparecimento de sistemas complexos de produção e o conseqüente crescimento das empresas, houve a necessidade de maior controle, que proporcionasse maior segurança nas aplicações de capital e na manutenção dos sistemas produtivos com apresentação de resultados positivos em suas operações .

Com toda essa preocupação crescente na obtenção de lucro, apareceu também a preocupação com os custos de produção, sendo então essa a origem da contabilidade de custos. Mattos (2003, p.01),

Com o desenvolvimento, e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo de produção, os novos custos apareceram tornando-se bem mais complexos os métodos para medi-los. A complexidade destes métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação, foi que deu origem a contabilidade de custos.

A partir do surgimento do processo de industrialização, a contabilidade de custos vem crescendo e evoluindo, buscando respostas e conseqüentemente resultados positivos para seus usuários.

Segundo (Kaplan & Johson,1993) “à partir da I^a Guerra Mundial, com o incremento do processo produtivo, e conseqüente aumento da concorrência entre empresas, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle das empresas”. Sendo as informações de custos peças fundamentais para controlar gastos e aumentar a lucratividade de forma racional e real, gerando um notável controle gerencial.

Ainda como afirma Mattos (2003, p.04) “ aliado ao desenvolvimento experimentado pela contabilidade de custos nas empresas nas quais teve origem, ou seja, nas empresas de setor secundário ”. Desde então a mesma vem crescendo e se tornando também fonte de recursos indispensável para todos os setores da economia.

Segundo Viceconti (2003, p. 6) nos seus primórdios a contabilidade de custos, teve como principal função a avaliação dos estoques em empresas industriais. Nos dias atuais a contabilidade de custos vem gerando informações e ajudando na tomada de decisões e no planejamento.

Para Leone (2008, p. 22)

Fundamentalmente, a Contabilidade de Custos refere-se hoje as atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

De acordo com Maher, (2001, p.38) é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custo. Vale lembrar, porém que contabilidade de custos, é uma ramificação da chamada ciência contábil, ramificando-se em uma gama de especializações, sendo que cada uma delas estuda a contabilidade sobre uma ótica particular.

Como afirma Kroetz, (2001, p. 4)

A ciência contábil é uma, porém dividida em diversas especialidades (partes). Assim, não podemos esquecer que quando falamos de Contabilidade de Custos, estamos nos referindo a uma parte da Contabilidade, sem impossível dissociá-las.

Essas ramificações existem para facilitar o estudo e entendimento, a fim de compreender melhor sua organização, sem perder de vista a visão geral da contabilidade. Como cita Kroetz, (2001, p. 6) a contabilidade de custos centra sua atenção no estudo da composição e no cálculo dos custos, também observa o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivos. A contabilidade de custos tem como característica ser de caráter interno.

A contabilidade de custos então tem como principal função o controle, medição determinação e análise dos custos das atividades de produção. A contabilidade de custo foi desenvolvida para fornecer informações de custos para os usuários da contabilidade, sendo um valioso instrumento de gestão, fornecendo informações que possibilita à administração gerenciar suas atividades.

Para Kroetz, (2001, p. 15) seu objetivo é:

A apreensão, classificação, registro, análise e interpretação dos valores físicos e monetários das variações patrimoniais – ocorridas, projetadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional da entidade, com vistas à tomada de decisões de cunho administrativo, nos seus diversos níveis de comando.

De forma mais específica a contabilidade de custos tem diversos objetivos como o controle e avaliação do estoque, apuração dos custos dos produtos, formação do preço de venda, dando suporte para as tomadas de decisões gerenciais.

Suas finalidades são o controle dos custos dos produtos, em consequência CMV (custo das mercadorias vendidas) ou CPV (custo dos produtos vendidos), e com isso conseguindo medir o lucro dos produtos ou operações, fornecer informações sobre a tomada de decisões e controle das operações.

Em resumo a Contabilidade de Custos fornece informações para a determinação dos custos dos fatores de produção; a determinação de custos de qualquer natureza; a determinação dos custos dos setores de uma organização; a redução dos custos dos fatores de produção, de qualquer atividade da empresa; à administração, quando esta deseja tomar uma decisão, estabelecer planos ou solucionar problemas especiais; a determinação da época em que se deve desfazer de um equipamento, isto é quando as despesas de manutenção e reparos ultrapassarem os benefícios advindos da utilização do equipamento; a determinação do preço de venda dos produtos ou serviços (Mota 2002).

As finalidades da contabilidade de custos são muitas, e muito importantes, pois numa sociedade capitalista em que vivemos, ter um bom controle de custos e entendê-los é primordial para uma maximização dos resultados.

Segundo Leone (2000, p. 21),

A visão gerencial dos custos completa-se no momento em que visualizamos custos na empresa e/ou instituição como um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumulados de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais.

Logo em seguida, uma representação da contabilidade de custos como processador de informações conforme Leone (2000).

A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO PROCESSADOR DE INFORMAÇÕES

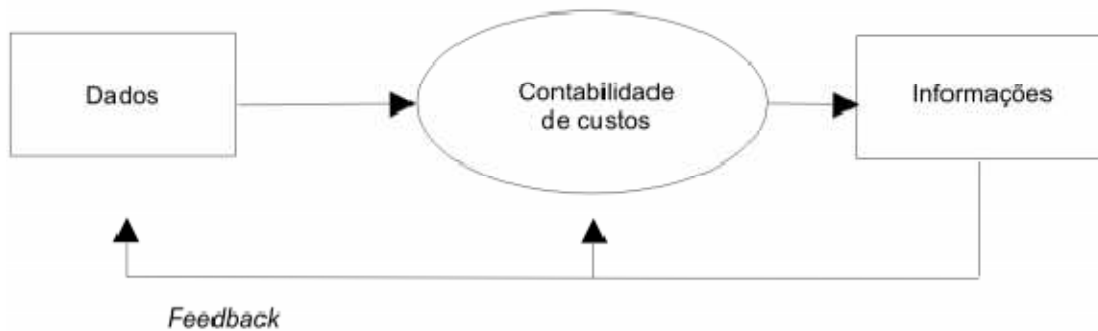


Figura 1: A contabilidade de custos como processador de informações.
Fonte: LEONE (2000,p 21)

A contabilidade de custos recebe ou coleta dados, analisa-os, classifica, interpreta e gera informações para os gestores para seu planejamento, controle e processo de tomada de decisão. Fazendo com que os mesmos consigam superar as suas dificuldades e obstáculos dos tempos atuais buscando cada vez mais sua redução, tempo esse que impõem aos administradores estratégias para superarem seus concorrentes.

2. 2.1 Terminologia

Para estudarmos a Contabilidade de Custo é importante a familiarização com os termos usuais da área. Na seqüência serão apresentados alguns conceitos entendidos como fundamentais.

Gasto é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de dinheiro (Eliseu Martins 2008).

Segundo Viceconti e Neves (2003 p. 10) gasto é a renúncia de um ativo pela entidade com a finalidade de obtenção de um bem ou serviço, representada pela entrega ou promessa de entrega de bens ou direitos. Gasto é um sacrifício financeiro feito pela empresa ou entidade para aquisição de um bem ou serviço com a entrega ou promessa de pagamento futuro.

Conforme Dutra (2003, p. 33)

Gasto é o valor pago assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização, considerando as diversas quantidades adquiridas, elaboradas ou comercializadas. O gasto é genérico, não necessitando, portanto, ter ligação com os objetivos sociais da empresa [...]

Sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer. Sacrifício este representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). É o ato primeiro, antevêem a despesa, ao custo, e ao investimento. Viceconti e das Neves, classificam os gastos em: Investimento, Custo ou Despesa.

Para Eliseu Martins (2003) custo é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de bens ou serviços. O mesmo também concorda ao afirmar que “ custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo no momento da utilização dos fatores de produção, para a fabricação de um produto ou serviço ”.

Custo é a parcela do gasto que é aplicado na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem Dutra (2003, p. 33). Para Viceconti e das Neves, (2003, p.12) gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção.

Todo custo se inicia como um gasto “ a matéria prima foi um gasto em sua aquisição e no momento de sua utilização na fabricação de um bem se torna custo da matéria prima como parte integrante do bem elaborado ” (Martins 2008).

Viceconti e das Neves (2003) e Martins (2008) concordam ao afirmar que investimento é um gasto com bem ou serviço ativado em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros. Investimento é o gasto que tem como contrapartida um ativo estocado na empresa. A matéria prima é um gasto contabilizado como investimento ate a sua utilização para a produção de um bem. Outro exemplo é uma maquina que é um gasto que se torna em investimento permanente.

Conforme Dutra (2003), despesa é o valor dos insumos não identificados com a produção e que são consumidos para o funcionamento da empresa, isto é, refere-se às atividades não produtivas da empresa, geralmente sendo separadas em Administrativa, Comercial e Financeira.

Conforme Viceconti e das Neves (2003 p.12) despesa é gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas

Martins (2003) e Leone (2008) classificam despesa como bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas, as empresas têm despesas para gerar receitas. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa.

Para Conforme Viceconti e das Neves (2003 p.13) perda é um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa. É um bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Para Ferreira (2010, p. 28)

Perda é o valor dos insumos consumidos de forma normal e anormal. Perda normal ou produtiva sucede do processo normal de produção e é tratada como custo. E a perda anormal ou improdutiva é o sacrifício patrimonial involuntário, ou seja, representa a redução do patrimônio por fatores alheios a vontade do empresário

As perdas decorrentes das atividades desenvolvidas são consideradas normais, devendo englobar o custo do produto fabricado. Já as perdas anormais provenientes de erros de produção, erros humanos ou incêndios são consideradas perdas do período, sendo contabilizadas como tal, incidindo diretamente no resultado do exercício diminuindo-o.

Temos ainda alguns outros conceitos de grande relevância como:

Desembolso: pagamento resultante de uma aquisição de bem ou serviço, podendo ser a vista pagamento imediato ou a prazo, Viceconti e das Neves (2003).

Doação: é um gasto voluntario efetuado sem intenção de obtenção de receita e sem qualquer ligação com as atividades para as quais a empresa foi criada, Dutra (2003 p.34).

Encargo: é o ônus geralmente determinado pela legislação trabalhista e previdenciária. Os encargos necessários à produção são tratados como custos, Ferreira (2010).

Receita: é a entrada de elementos para o ativo sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondente normalmente à venda de bens ou serviços, Dutra (2003).

2 MÉTODOS DE CUSTEIO

É a forma como as empresas agregam ao preço de venda seus custos de fabricação. Seu principal objetivo é a separação de custos variáveis e custos fixos e definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto. Custeio significa a apropriação de custos. Método de custeamento é o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos Padoveze, (2007, p 331).

Complementando ainda métodos de custeio são formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Segundo Eller (2000, p. 79), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”.

No ambiente atual em que empresas buscam diferentes formas de reduções de custos e diferenciações em serviços e produtos, torna-se indispensável à adoção de um sistema de custo que melhor atenda a realidade da empresa. Para o desenvolvimento de estratégias é necessário que conheçam os custos e despesas em detalhes, bem como os fatores que causam suas variações.

As empresas precisam coletar e registrar dados provenientes da execução de suas atividades operacionais e, ainda, definir forma de ordená-los de modo que, produza informações gerenciais para outros setores da administração (LEONE, 2009). Esse processo é denominado sistema de custeio. E é utilizado para geração de informações para a tomada de decisões.

Um sistema de custeio se inicia com a coleta de informações, depois seu registro, e logo em seguida a sua definição de como ordená-lo de modo que venha a gerar informações gerenciais para a utilização dos diretores e administradores.

Leone (2009, p.234) define sistema como um conjunto de componentes administrativos, de registros, de fluxos, de procedimentos e de critérios que agem e interagem de modo coordenado para atingir determinado objetivo, que, no caso, é o custeio da produção e do produto.

Essas informações geradas pelo sistema de custeio são de grande relevância dado o mercado cada vez mais competitivo. Tendo sua importância notada em diversos momentos como na ampliação fabril, na formação do preço de venda, na produção de novos produtos e cancelamento de fabricação de produtos antigos e redução de custos.

Em razão de todas essas utilidades, vários são os métodos de custeios criados e desenvolvidos no decorrer do tempo, dentre eles estão os principais como o Custeio Variável, Custo Absorção, Custeio Baseado em Atividade (ABC) e Custo-Padrão.

2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Procedimento no qual cada produto ou produção absorve parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados a fabricação, o próprio nome do critério é revelador dessa particularidade. É um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis), em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo Segundo Leone (2003). O mesmo é um método que tem sua aplicação baseada nos princípios contábeis.

Para Martins (2006, p.37):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, [...]. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

O custeio por absorção é um método muito utilizado pelas empresas, pois nele os produtos absorvem todos os custos incorridos pela fabricação, ou seja, considera tanto os custos diretos e indiretos quanto fixos e variáveis. (MEGLIORINI, 2007).

Esse método é o aceito pela legislação brasileira do Imposto de Renda e pelo Fisco, e válido também para a formação do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e avaliação do estoque. Os auditores o têm como básico. Quanto a sua forma de rateio existe críticas por considerá-lo arbitrário para fins gerenciais. Martins (2008) afirma que apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação dos estoques (para apuração do resultado e para o balanço).

A principal distinção existente no uso do custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

Complementando Megliorini (2007, p.20)

O primeiro passo para apuração dos custos é separar os gastos do período em despesas, e custos. As despesas não são apropriadas aos produtos, e sim lançadas na demonstração de resultado do exercício, por estarem relacionadas a geração de receita e à administração da empresa; os custos são apropriados aos produtos.

O passo seguinte consiste em separar os custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são apropriados aos produtos conforme as medições de consumo neles efetuadas; os custos indiretos são apropriados por meio de rateios.

As principais características do custeio por absorção são:

1. Engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos.
2. Necessita de critério de rateios, no caso de apropriação dos custos indiretos (gastos gerais de produção) quando houver dois ou mais produtos ou serviços.
3. É o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão (análise) de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas.

Na seqüência, uma representação gráfica que demonstra o processo de funcionamento do custeio por absorção.

Quadro esquemático do custeio por absorção

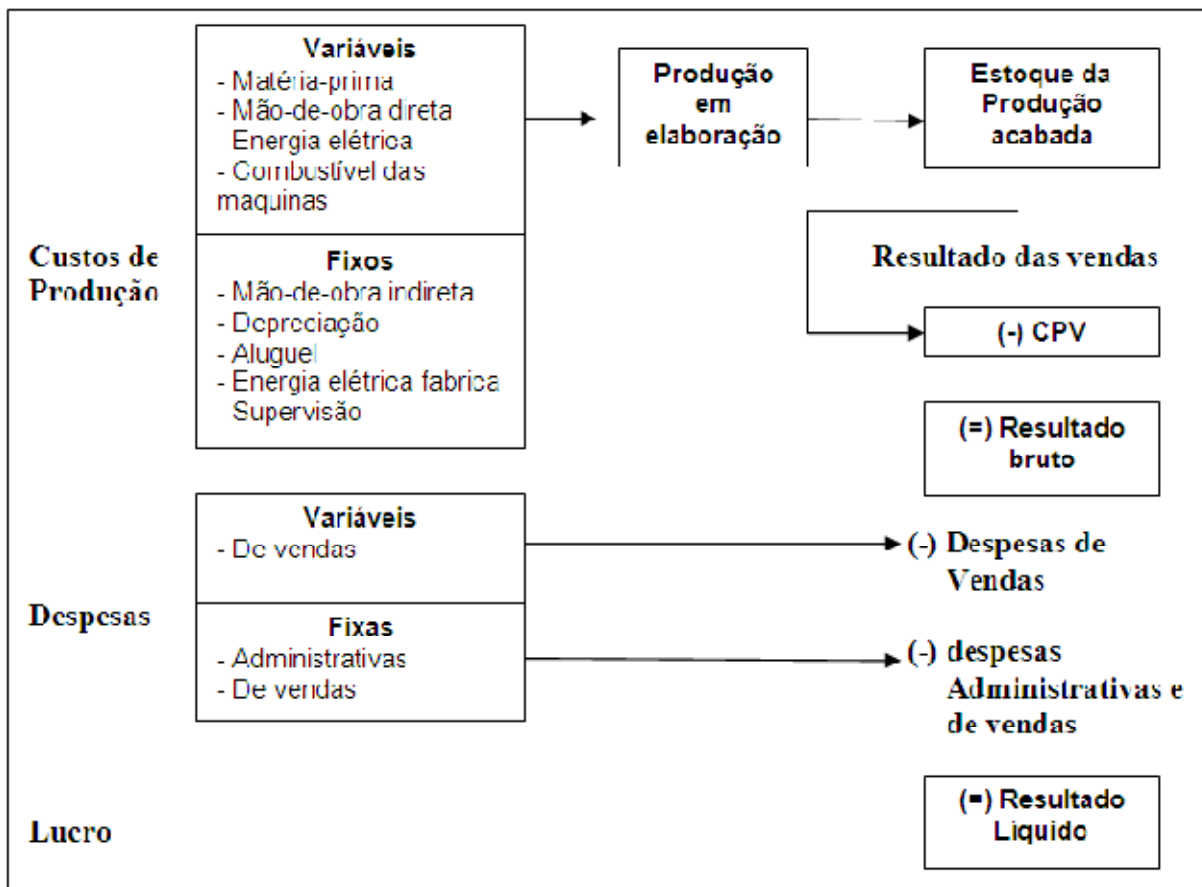


Figura 2: Custeio por absorção.
Fonte: Dutra (2003, p.227)

Observa-se na figura, que todos os custos (fixos e variáveis; diretos e indiretos) são incluídos no produto, havendo uma separação entre custos de produção e despesa, porém as mesmas não são apropriadas aos produtos e sim lançadas na demonstração de resultado do exercício.

Por fim o custeio por absorção é o único aceito pelos auditores externos e pelo fisco, o mesmo é tido como básico pela Contabilidade Financeira, sendo muito utilizado para a elaboração de demonstrativos, porém seu uso para fins gerenciais não é bem aceito, podendo levar a informações equivocadas. Observa-se também que com o método do custeio por absorção na grande maioria das vezes o resultado do exercício tende a sempre ser maior que no variável.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO

É um tipo de custeio que diferentemente do sistema por absorção, consiste em considerar como custos da produção do período apenas os gastos variáveis do período. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custos de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do exercício. Sendo assim o CPV, e os estoques finais dos produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis. Só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo para o resultado, conseqüentemente para os estoques também só vão custos variáveis (Martins 2008).

De acordo com Ferreira (2007, p. 82) custeio variável:

Também é conhecido como sistema de custeio direto, em virtude de os custos variáveis serem, como regra, diretos. Mas, em razão de nesse método ser apropriados à produção tanto os custos variáveis diretos quanto os variáveis indiretos, parece ser mais adequado à expressão sistema de custeio variável.

Padoveze (2004, p. 333) complementa que:

Apesar de normalmente ser chamado de custeio direto, a nomenclatura correta é custeio variável, por que esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. A nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos.

Esse método parte do princípio de que somente os custos claramente identificados com os produtos (chamados de diretos ou variáveis) devem ser apropriados. O custeio variável, segundo Megliorini (2007, p.113) é o método de custeio que consiste em apropriar aos produtos somente os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos. Lopes de Sá (1990, p. 108) diz que o custeio variável é “o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos”.

O mesmo “prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período.” (WERNKE, 2008, p. 29)

De acordo com Dutra, (2003, p. 229)

O custeio direto é baseado na margem de contribuição, conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, e possui a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro. A margem de contribuição mostra como cada um desses produtos contribui para, primeiramente, amortizar os custos e despesas fixas e depois, formar propriamente o lucro.

A Margem de Contribuição, é conceituada como diferença entre Receita e soma de Custo e Despesa Variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e depois, formar o lucro propriamente dito Eliseu (2008).

Com o uso desse método conseguiu-se obter a margem de contribuição de cada produto, o que vai possibilitar aos administradores uma melhor tomada de decisão. Conseguindo identificar ainda quais produtos mais contribuem para o lucro da empresa, decidir por incentivar ou reduzir as vendas de certos produtos ou, mesmo, excluir algum da linha de produção, decidir entre comprar e fabricar, definir descontos, negociação com clientes, etc (MEGLIORINI, 2007).

Complementando ainda Dutra (2003) afirma que o custeio direto fornece aos gestores respostas aos principais questionamentos, sobretudo no que diz respeito a preços de venda, descontinuidade de produtos, volumes de produção e vendas. Ele define a viabilização econômico-financeira de uma empresa, e é utilizado na composição do orçamento, bem como na análise do lucro marginal.

Observamos que o método em estudo possui algumas vantagens e desvantagens. Entre as vantagens esta sua importância para o enfoque gerencial; a não incidência em erros de rateios, permissão de análise da contribuição direta de cada produto para com os resultados, pela análise da margem de contribuição; obtenção de dados necessários para a análise da relação custo/ volume/resultado (PADOVESE, 2007).

Wernke (2008, p. 30) estão associadas ao custeio direto ou variável, como vantagens os seguintes aspectos:

- a) prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos;
- b) não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo.

A maior vantagem proporcionada por esse método é o cálculo da margem de contribuição, que é encontrada subtraindo-se os custos variáveis do preço de venda. O resultado desse cálculo (desde que seja um valor positivo) indica quanto cada produto contribui para o pagamento dos custos e despesas fixas (MARTINS, 2003).

Acrescenta-se como vantagem desse método o fato de que o lucro de um período não é afetado por variações de estoques, suas informações facilitam a rentabilidade de produtos, clientes e outros segmentos das operações e o cálculo do lucro operacional líquido do custeio variável é o que mais se aproxima do fluxo de caixa em relação ao calculado pelo método de custeio por absorção (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

As desvantagens em relação a este método conforme Wernke (2008, p. 30) deve-se ao fato de que o mesmo:

- a) não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques;
- b) exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável;
- c) com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas.

Entre as desvantagens, Padoveze (2000, p. 49),

- b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Para Leone (1997, p. 341) as desvantagens são as seguintes:

- a) as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;
- b) o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios;

c) os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

As principais desvantagens do custeio variável esta relacionada ao crescimento dos custos fixos na estrutura das empresas, em decorrência de investimentos em capacitação tecnológica e produtiva, bem como na dificuldade em identificar os custos fixos e variáveis, observando-se que existem custos semivariáveis e semifixos, além de que suas informações só serão totalmente seguras para tomada de decisões de curto prazo.

Para melhor visualização segue na figura, o método de custeio variável ou direto.

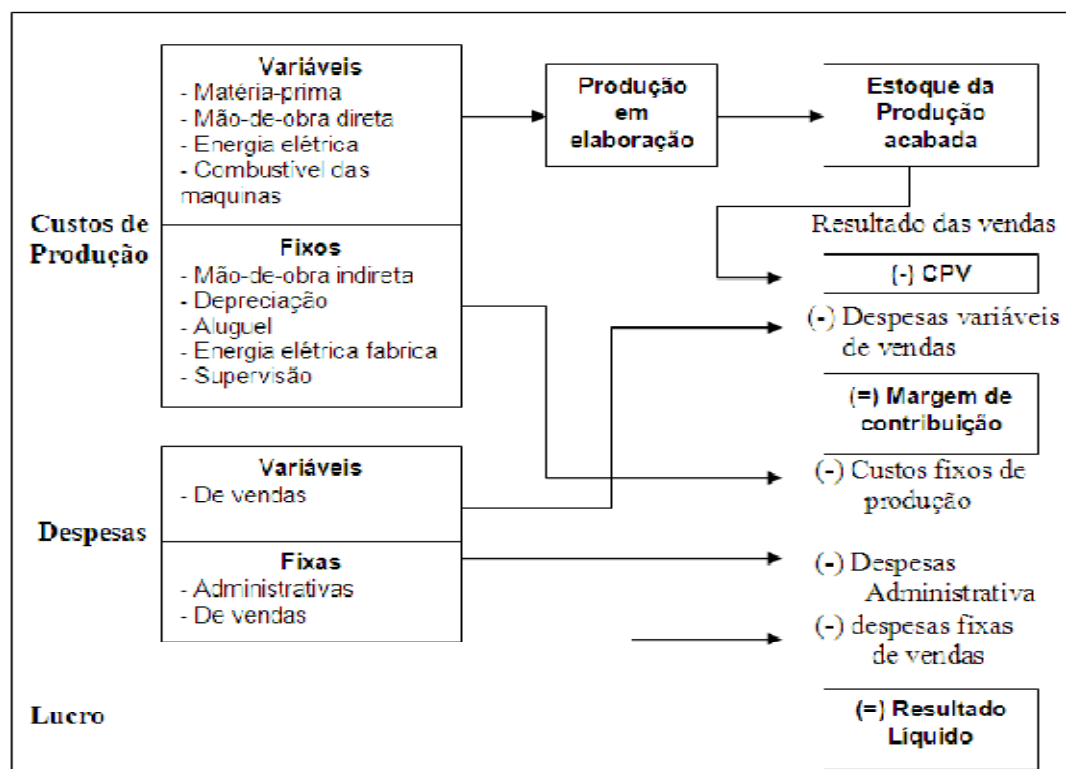


Figura 3: Quadro esquemático do custeio variável. Dutra (2003, p. 233).

Analisando a tabela, percebe-se a diferença significativa entre as duas formas de custeamento. No custeio variável foram considerados apenas os gastos diretos/variáveis, ou seja, somente os custos que ocorrem durante o processo de fabricação, desconsiderando os custos fixos/indiretos.

Verifica-se que somente os custos variáveis são atribuídos ao custo dos produtos fabricados, considerando os custos fixos como custos do período, não apropriando aos produtos (DUTRA, 2003).

O quadro a seguir faz um comparativo entre as diferenças dos dois métodos mais usados pelos administradores e usuários de informações contábeis o método de custeio variável e o método de absorção.

Custeio por Absorção	Custeio variável
Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto.	Apenas os custos variáveis são considerados
É necessário utilizar métodos de rateio, muitas vezes arbitrários, para atribuir os custos fixos aos produtos.	Não se utiliza métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesa e não como custo do produto.
Não identifica a margem de contribuição.	Identifica a margem de contribuição.
Importante para decisões de longo prazo.	Importante para decisões de curto prazo.

Quadro 2: Custeio Variável x Custeio Absorção.
Fonte: Autor (2012)

No custeio por absorção todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto, no variável apenas os variáveis são considerados; pelo método de absorção é necessário a utilização de métodos de rateio, no direto não é necessário, os custos fixos são considerados como despesa; por aquele não se encontra a margem de contribuição, por esse podemos encontrá-la; no custeio por absorção, há importância para decisões de longo prazo, no direto importante para decisões de curto prazo.

2.3 CUSTEIO ABC

O custeio baseado em atividades “denominado ABC, tem esta nomenclatura originada do inglês Activity Based Costing.” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p.

154). O autor ainda ressalta que o “método já era conhecido desde os anos 60. Porém, o início dos seus estudos, no Brasil, data de 1989.”

Esse sistema procura amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários a alguns sistemas, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção. Martins (2003, p. 87), informa que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

É um método de custeio que “descarta as distorções provocadas pelo rateio indiscriminado dos custos indiretos de fabricação, uma vez que todas as atividades de produção são consideradas importantes para determinar o custo do produto.” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 154). Colaborando ainda Martins (2009, p. 87) custeio baseado em atividades (ABC), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

De acordo com Ferreira (2007, p. 12) “o ABC também pode ser adotado para os custos diretos, mas, nesse caso, não teremos diferenças sensíveis em relação aos métodos tradicionais de custeio.” O autor complementa que “a diferença fundamental entre o ABC e os métodos tradicionais de custeio está no tratamento dado aos custos indiretos.”

A idéia de desse método é atribuir primeiramente os custos das atividades relevantes dos departamentos ou setores e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 155), relatam que o custeio ABC, “aloca os recursos a cada uma das atividades da empresa. A seguir ele atribui os CIF (custo indireto de fabricação) às atividades e, a seguir aos produtos.

Segundo Martins (2006, p. 103)

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro de uma empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividades aos produtos(unidade, linha ou famílias).

Direcionador de custo é o instrumento pelo qual é calculado o valor de custo de cada produto. É o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizados, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos (MARTINS 2008, p.96).

Esse método é comumente utilizado como complemento de algum outro sistema de custeio. O mesmo é uma excelente ferramenta de gestão para tomada de decisões. Proporcionando eficácia nas informações devido a ser um método muito minucioso.

Vários autores também identificam desvantagens em relação ao ABC, sendo um dos seus pontos fracos a sua complexidade, que implica em grande dispêndio de tempo e recursos. Suas vantagens se dão devido ao seu minucioso detalhamento, o que pode tornar-se inviável por exigir um grande número de informações, e na relação custo/benefício da sua implantação, pois o custo e a manipulação detalhada teriam que justificar seu benefício (MEURER, 2008).

Sua atuação consiste em dividir a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão custos. Calcular o custo de cada atividade, compreender seu comportamento, identificando as causas dos custos relacionadas com ela, e em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com a intensidade de uso (BORNIA, 2002).

Pelo método ABC os custos inicialmente são apropriados aos departamentos ou setores de produção, de acordo com as atividades desenvolvidas. Logo após, esses custos são alocados aos produtos através de direcionadores. No entanto, esse método de custeio é mais utilizado em empresas que tem o seu custo indireto maior ou igual ao custo direto, pois irá diminuir a sua arbitrariedade com relação ao custo do produto.

2.4 CUSTO-PADRÃO

Diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, levando em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos fornecimento de energia etc (MARTINS 2008). Podendo ser definido

como o custo traçado e calculado antes do processo de fabricação de acordo com as condições normais da empresa (MEGLIORINI, 2007).

O custo- padrão é um custo que será estabelecido pela empresa, como meta a ser alcançada, levando em consideração fatores de produção que a empresa realmente tem a sua disposição, como maquinas que possui e mão-de-obra de qualidade que detém. O mesmo só terá validade se usado junto com outro sistema de custeio, pois ele servira como uma base de comparação com o custeio real. Como afirma Martins (2008, p.317) o custo-padrão não elimina o Real, nem diminui sua tarefa; alias a implantação do Padrão só pode ser bem-sucedida onde já exista um bom sistema de Custo Real (quer Absorção, quer Variável ou outro).

Sua finalidade é o planejamento e controle dos custos, alem de seu efeito psicológico sobre o pessoal, podendo esse ser positivo ou negativo, ou seja se forem estabelecidos metas muito difíceis de serem alcançadas cada um já saberá que esse valor ou meta será inatingível, que todo esforço será em vão; porem se forem estabelecidos metas difíceis, mas não impossíveis, funcionará como um desafio de todos a ser alcançado.

Sobre isso, afirma Megliorini (2007, p.161), que a principal finalidade desse sistema de custo é:

[...] estabelecer um padrão de acompanhamento dos custos, criando condições para seu controle e a avaliação da eficiência do processo produtivo. Por meio dele podem-se estabelecer as medidas ou os padrões físicos e monetários dos recursos que serão utilizados. Confrontando o consumo real dos resultados que permite aos gestores manter os custos dentro de limites de variação aceitáveis.

Uma das principais vantagens desse método de custeio é a sua utilização para fins gerenciais. Oliveira e Perez Jr., (2007), o método estudado traz como vantagem a eliminação de falhas nos processos produtivos, aprimoramento dos controles; sendo uma ferramenta de avaliação do desempenho; contribui para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo; alem de proporcionar rapidez na obtenção de informações.

Seus objetivos seriam conforme Padoveze (2007. 345)

- 1 - determinar o custo que deve ser, o custo correto;
- 2 - avaliar as variações acontecidas entre o real e o padronizado;
- 3 - definição de responsabilidades e obtenção do comprometimento dos responsáveis por atividades padronizadas, servindo com elementos motivacionais;
- 4 - avaliação de desempenho e eficiência operacional;
- 5 - base para o processo orçamentário.

Sua função é servir como controle das atividades produtivas e administrativas, faz-se necessário conhecer e analisar as variações entre valores e as medidas-padrões com o real, identificando suas origens e motivos, e conseqüentemente, tomar as providencias cabíveis para eliminar os possíveis erros, falhas e ineficiências (OLIVEIRA; PEREZ JR. 2007).

Na figura abaixo há uma representação das etapas para análise das variações entre o custo real e o padrão.

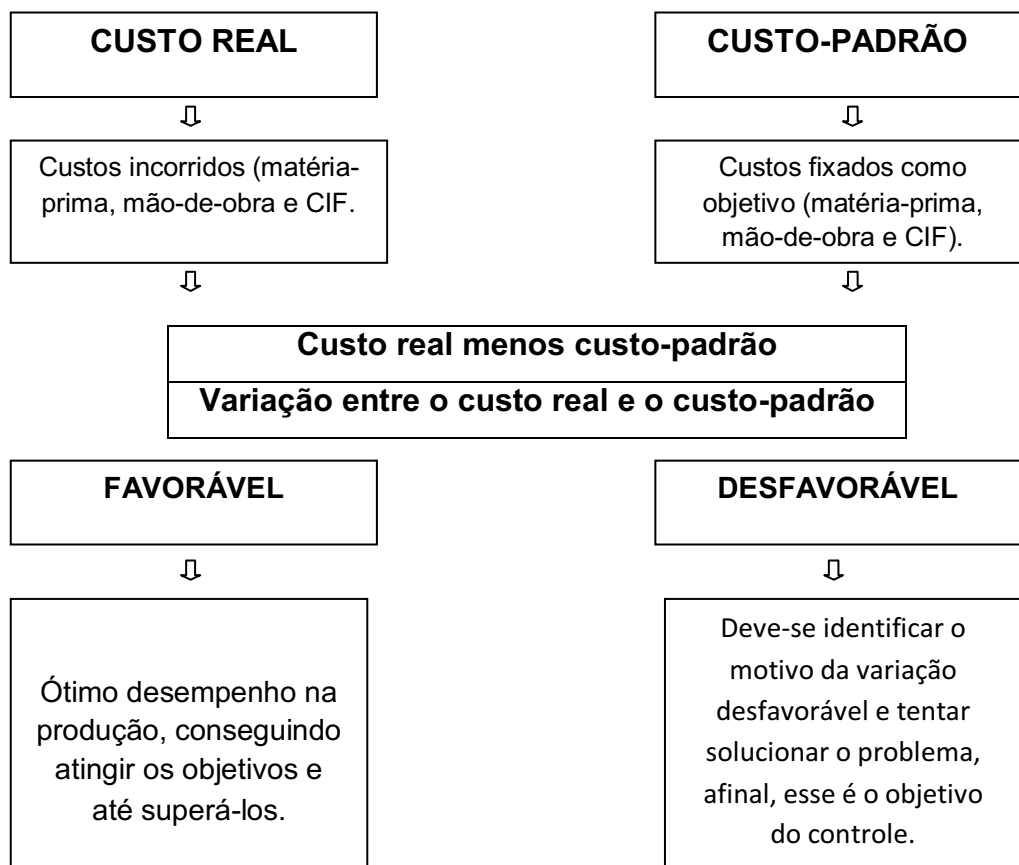


Figura 4: Análise das variações entre o custo real e o custo-padrão.
Fonte: Oliveira; Perez Jr. (2007, p.266)

Conforme demonstrado na figura será apurado o custo real e o custo-padrão, dependendo do resultado da variação ela poderá ser favorável. Custo Real inferior ao Custo-Padrão ou desfavorável. Custo Real superior ao Custo-Padrão, ser favorável a empresa está em ótima situação, conseguindo atingir seus objetivos e metas, se não estará ocorrendo algum problema é a empresa deveser tentar solucionar, afinal, esse é o objetivo do controle.

Para Martins (2003, p. 320) “o Custo- Padrão não precisa ser obrigatoriamente inserido na contabilidade. Pode esta trabalhar com base

apenas nos valores Reais [...]”, portanto o processo de comparação entre Real e Padrão poderá ser feita em relatórios extracontábil, em relatórios especiais.

O Custo- padrão é um instrumento muito poderoso para que a empresa consiga controlar seus custos comparando os que deveria ser (custo-padrão) com os que efetivamente ocorrerem (custo-real). Colaborando Martins (2003, p. 321) “a melhor arma de controle em Custos é o uso do Custo- padrão”. Conseguindo também com o mesmo detectar as ineficiências, e se bem utilizado serve como arma de controle, de instrumento psicológico, para melhoria do desempenho do pessoal, buscando sempre o alcance de metas.

3 A IMPORTÂNCIA DAS MINERAÇÕES NO BRASIL

A economia do Brasil sempre teve uma relação estreita com a extração mineral. Desde os tempos de colônia, o Brasil transformou a mineração - também responsável por parte da ocupação territorial - em um dos setores básicos da economia nacional. Atualmente, é responsável por cinco por cento do PIB (Produto Interno Bruto).

O setor mineral portanto é de grande relevância para o desenvolvimento do nosso país, o subsolo brasileiro representa um importante depósito mineral. Entre as substâncias encontradas, destaca-se minério de ferro, cujo Brasil se configura como o segundo maior produtor mundial no mineral citado acima. Lembrando também que a atividade mineral é responsável pela criação de inúmeros empregos diretos e indiretos.

3.1 PRODUÇÃO MINERAL BRASILEIRA

A Produção Mineral Brasileira esta prevista para atingir um novo recorde ao totalizar US\$ 53 bilhões (valor estimado) segundo o IBRAM 2012. Assim sendo a PMB mostrará uma recuperação diante do recuo ocasionado pelos efeitos da crise econômica internacional de 2009, fenômeno que estimulou retração na demanda por matérias-primas de origem mineral.

O DNPM - Departamento Nacional de Produção Mineral registrou em 2010, por meio do Relatório Anual de Lavra, 7.932 empresas, sendo:

REGIÃO	EMPRESAS
CENTRO OESTE	942
NORDESTE	1.258
NORTE	439
SUDESTE	3392
SUL	1901

Quadro 3: Quantidade de empresas mineradoras por região
 FONTE: Departamento Nacional de Produção Mineral, (2010, p.3)

Como observado a região com maior quantidade de minerações é a região sudeste, principalmente o estado de Minas Gerais, logo após temos a região sul e a

região nordeste com uma quantidade expressiva de minerações possuindo um mil duzentos e cinquenta e oito minerações, logo após temos a região centro oeste e norte que possui quatrocentos e quarenta e duas empresas sendo o estado do Pará o segundo maior produtor de minério.

Os maiores estados produtores de minérios em 2010, de acordo com o recolhimento da CFEM – Contribuição Financeira pela Exploração de Recursos

Minerais são: Minas Gerais (48%), Pará (28%), Goiás (5%), São Paulo (4%), Bahia (2,7%), Mato Grosso do Sul (1,8%), Sergipe (1,7%) e outros (8,8%). Em 2010, a arrecadação da CFEM alcançou novo recorde : R\$ 1 bilhão, ou seja 46% superior à de 2009, que foi de R\$ 742 milhões. Em 2011, arrecadação alcançou R\$ 1,5 bilhão e a previsão para 2012 é de R\$ 2 bilhões segundo dados do IBRAM.

O CFEM esta previsto na CF 88 (Art. 20, IX,§1º) e instituído pela lei 7990/89. Este tributo é devido aos Estados, municípios, Distrito Federal e a órgãos da administração direta da União, como uma contraprestação pela utilização econômica de recursos minerais de seus respectivos territórios. A distribuição das receitas apuradas com o recolhimento da CFEM se divide em 23% para os Estados e Distrito Federal; 65% para os Municípios e 12% para outros órgãos.

O primeiro lugar na lista de produtos que geram as maiores rendas nas exportações brasileiras esta o ferro, tendo uma porcentagem de 82% entre os principais produtos importados e exportados. Podemos observar então que o setor mineral e importante gerador de contribuições principalmente para os municípios. Tendo alguns que chegam a receber ate R\$ 50 milhões por ano.

3.2 MÃO DE OBRA NO SETOR MINERAL

O total de mão de obra empregada na mineração em 2011 alcançou 165 mil trabalhadores. Estudos feitos pela Secretaria Nacional de Geologia, Mineração e Transformação Mineral, do Ministério de Minas e Energia mostram que o efeito multiplicador de empregos é de 1:13 no setor mineral, ou seja, para cada posto de trabalho da mineração, são criadas 13 outras vagas (empregos diretos) ao longo da cadeia produtiva, além dos empregos indiretos.

Portanto, pode-se considerar que o setor mineral, em 2011, emprega cerca de 2,1 milhões de trabalhadores (diretos), sem levar em conta as vagas geradas nas fases de pesquisa, prospecção e planejamento e a mão de obra ocupada nos garimpos.

3.3 MINERAÇÃO E O AVANÇO DOS MUNICÍPIOS

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos Municípios onde ocorre a mineração é maior do que a média do IDH dos Estados aos quais pertencem.

Mesmo distante dos grandes centros urbanos ou em áreas onde se concentram bolsões de pobreza, a presença de um empreendimento mineral é fator concreto de estímulo ao desenvolvimento sustentável dessas localidades.

Segundo estudo divulgado pela Fundação João Pinheiro 2011, órgão de pesquisa do governo de Minas Gerais, é taxativo: de dez cidades com melhor qualidade de vida naquele Estado, oito tem economia baseada na mineração.

A mineração se articula e capitaliza outras atividades produtivas, o que gera desenvolvimento onde os investimentos públicos são bem administrados. Entre as explicações para o boom oriundo da mineração esta a arrecadação crescente de tributos e encargos (como ISS, ICMS e royalties sobre o setor), o que abre espaço para mais investimentos essenciais à qualidade de vida da população. O PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) já havia identificado essa realidade: o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) das cidades que contam com mineração é sempre superior até ao de seus Estados.

3.4 A IMPORTÂNCIA DOS RECURSOS MINERAIS

Os bens minerais têm uma importância significativa para a sociedade, a tal ponto que as fases de evolução da humanidade são divididas em função dos tipos de minerais utilizados: idade da pedra, período em que os homens criaram ferramentas de pedra, sendo a tecnologia mais avançada naquela época; idade do bronze, período da civilização no qual ocorreu o desenvolvimento desta liga

metálica, resultante da mistura do cobre com estanho; idade do ferro refere-se ao período em que ocorreu a metalurgia do ferro, material esse superior ao bronze em relação à dureza.

Nenhuma civilização pode desconsiderar o uso dos bens minerais, principalmente quando se pensa em qualidade de vida, uma vez que as necessidades básicas do ser humano - alimentação, moradia e vestuário – são atendidas essencialmente por estes recursos.

Segundo o serviço geológico do Paraná uma pessoa consome direta ou indiretamente cerca de 10 toneladas/ano de produtos do reino mineral, abrangendo 350 espécies minerais distintas. A construção de uma residência é um exemplo.

Elemento construtivo	Principais substâncias minerais utilizadas
Tijo	Argila
bloco	areia, brita, calcário
fiação elétrica	cobre, petróleo
lâmpada	quartzo, tungstênio, alumínio
vidro	areia, calcário, feldspato
azulejo	caulim, calcário, feldspato, talco
pintura - tinta	calcário, talco, caulim, titânio, óxidos metálicos
caixa de água	calcário, argila, gipsita, amianto, petróleo
pias	mármore, granito, ferro, níquel, cobalto
telha cerâmica	argila
pregos e parafusos	ferro, níquel

Quadro 4: Elementos para construção civil e sua principal substância mineral

Fonte adaptada: MINEROPAR Serviço Geológico do Paraná

Como mostra a tabela vários elementos utilizados na construção de uma casa vêm dos recursos minerais como o tijolo, que tem como principal substância mineral utilizada a argila; o bloco derivado da areia, brita e calcário; a fiação elétrica do cobre e petróleo; a lâmpada do alumínio; o azulejo do calcário, caulim, feldspato e talco; a tinta do calcário, talco, caulim, titânio e óxidos metálicos; a caixa de água do calcário, argila gipsita, amianto e petróleo; as pias do mármore, granito, ferro, níquel e cobalto; a telha cerâmica da argila, e pregos e parafusos derivam de ferro e níquel.

O crescimento sócio-econômico implica em maior consumo de bens minerais, tornando importante garantir a disponibilidade dos recursos demandados pela

sociedade. Existe portanto, uma relação direta entre desenvolvimento econômico, qualidade de vida e consumo de bens minerais.

Como indústria de base, induz à formação da cadeia produtiva, do processo de transformação de minérios até os produtos industrializados. Na medida em que proporciona a interiorização da população, cria demandas por infra-estrutura e serviços, induz a instalação de indústrias de transformação e de bens de capital, gera empregos e renda, reduzindo as disparidades regionais. A mineração é reconhecida internacionalmente como atividade alavancadora do desenvolvimento, tendo grande participação no desenvolvimento econômico de muitas das principais nações do mundo.

3.5 MINERAÇÕES NO SEMIÁRIDO BAIANO

A região semiárida do Estado da Bahia destaca-se como o principal produtor de Cr (cromo) “elemento de número atômico 24, metálico, duro, maleável, que forma inúmeras ligas” (Aurélio 2004 p.208) do país, sendo responsável por mais de 90 % da produção brasileira de minério de cromo, sendo ainda detentor das maiores reservas nacionais. As principais minas e jazidas de cromita estão localizadas nos municípios de Campo Formoso, Santa Luz e Andorinha.

As minas de maiores relevância na região do Semiárido Baiano são: mina de Ipueira e Pedrinhas, localizada na cidade de Andorinha e Campo Formoso com explorações de cromo de forma subterrânea e a céu aberto respectivamente; mina da Caraíba que se encontra no município de Jaguarari, com explorações a céu aberto e de forma subterrânea, com a exploração do minério de cobre; mina de Jacobina com explorações subterrâneas e produção de ouro; garimpos da Carnaíba e Socotó nos municípios de Pindobaçu e Campo Formoso respectivamente, com a extração de esmeraldas de forma subterrânea.

2.1 MEIO AMBIENTE

A imagem da mineração como uma atividade de ataque ao meio ambiente e aos interesses do desenvolvimento sustentado tem suas raízes na intensa demanda

pelos bens minerais que vigorou no passado, associada à falta tanto, de soluções tecnológicas adequadas, quanto de prioridade para a conservação ambiental na agenda dos governos. Esta combinação de fatores provocou o desenvolvimento de uma indústria mineral predatória, bastante difundida no Brasil até épocas recentes da nossa história.

A realidade atual está mudando, entretanto, principalmente por efeito de uma fiscalização ambiental cada vez mais eficiente e priorizada pelo poder público, bem como pela disponibilidade de tecnologias de controle e recuperação ambiental mais adequadas às necessidades da indústria mineral. Ambas, fiscalização e tecnologia, são favorecidas pelo fato de que a mineração afeta geralmente pequenas extensões geográficas, dentro de áreas controladas pelo governo federal.

Outras atividades econômicas, tais como a agricultura e a implantação de infra-estrutura urbana, afetam mais fortemente a integridade dos ecossistemas, aplicando produtos químicos e erradicando espécies em escala regional, o que as torna mais agressivas e de difícil recuperação.

Temos, portanto, que a mineração não apenas é uma atividade econômica de impactos ambientais essencialmente localizados, como ainda apresenta maiores possibilidades de gestão do risco e facilidade de fiscalização por parte do poder público. À medida que a indústria mineral se modernizar e que o controle se tornar mais efetivo, esta imagem tornar-se-á coisa do passado.

4 ANÁLISE E DISCURSÃO DOS RESULTADOS

A Mineração do interior da Bahia foi fundada em 23 de fevereiro de 1961, iniciou suas atividades no município de Campo Formoso, Bahia, no ramo de mineração, com o objetivo de produzir ferro cromo. Líder em seu segmento, estar entre as 500 maiores empresas do país e as 20 maiores da Bahia, com faturamento anual superior a U\$ 500 milhões.

A Mineração do interior da Bahia opera, atualmente, na exploração de cromita em dois grupamentos mineiros, situados na região Centro-Norte do estado da Bahia, distando 90 km um do outro: o distrito cromitífero do Vale do Jacurici, com 15 minas, com extensão norte/sul, da ordem de 120 km; e o de Campo Formoso, com 9 minas. Suas minas principais são a de Pedrinhas, em Campo Formoso, e a Ipueira, localizada no município de Andorinha.

A Mina Pedrinhas está localizada em Campo Formoso, iniciou sua operação em 1961 pelo método de lavra a céu aberto, continuando até os dias de hoje.

Praticamente todas as operações do ciclo operacional ocorrem em superfície, por este motivo, a definição "Mina a céu aberto". São utilizados equipamentos como caminhões, carregadeiras, escavadeiras, tratores e carretas de perfuração, entre outros, operados por profissionais especializados, que executam o projeto baseados na melhor recuperação possível do minério, maior rentabilidade e manutenção da estabilidade global da abertura.

No caso das minas subterrâneas, acontecem normalmente em corpos mais profundos, onde a lavra a céu aberto apresentaria relações muito altas e por isso antieconômicas. Toda a concepção do projeto e sua implantação é precedida de uma intensa atividade de pesquisa, para determinação das características espaciais, geológicas e geomecânicas das rochas presentes, visto que é uma atividade que requer alta profissionalização e grande desembolso financeiro principalmente com infraestrutura e equipamentos, dada a sua especificidade.

A mina Ipueira, localizada no município de Andorinha, iniciou sua produção de minério de cromo em 1973 a céu aberto e atualmente 100% é subterrânea, utilizando os métodos de lavra abatimento por subnível (*sublevel caving*) e realces abertos (*sublevel open stope*).

A pesquisa foi baseada em entrevista com o supervisor de custos da mineração com intuito de responder a problemática levantada. Primeiramente verificamos que a empresa desde o ano de 2000, utiliza-se de sistemas de informações, ou seja, ferramentas de gestão informatizada, devido ao grande número de atividades e a complexidade das mesmas, O software é desenvolvido pela Datasul, ele absorve as informações alimentadas pelos usuários (conseqüentemente cada usuário devera indicar o seu centro de custo onde esse gasto deverá ser alocado) e gera relatórios gerenciais para os gestores auxiliando-os nas tomadas de decisões e minucioso controle dos custos.

Destaca-se aqui dois relatórios gerados pelo sistema Datasul, porém antes faz se necessário o conhecimento do processo produtivo da empresa em estudo.

Processo produtivo da Mineração do interior da Bahia:

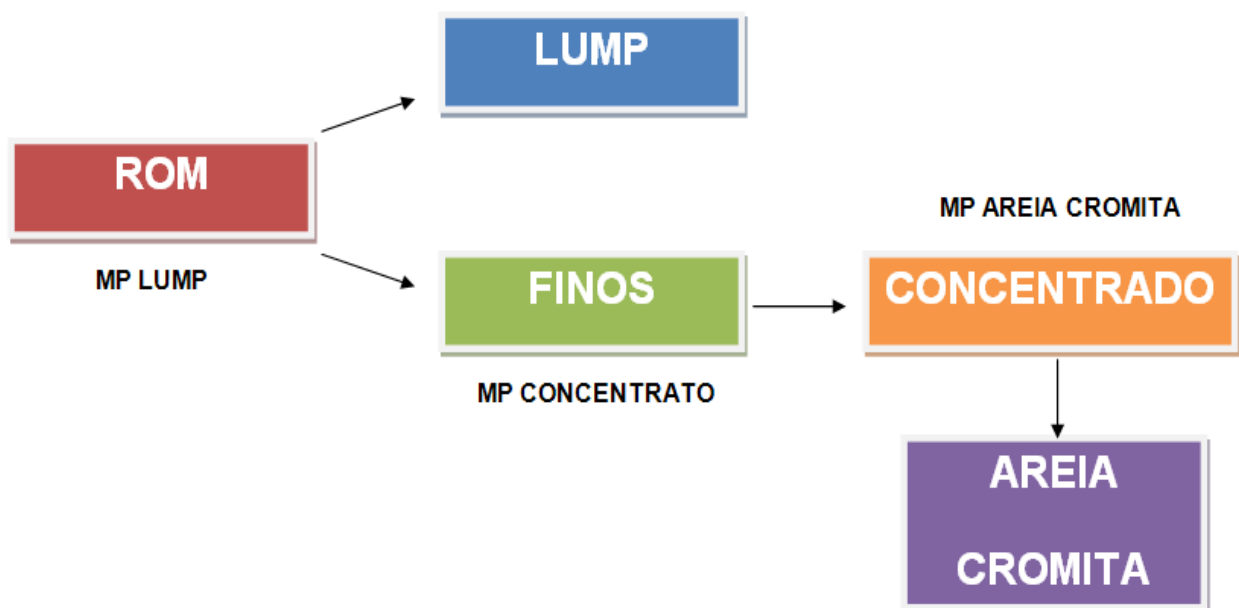


Figura 5: Processo produtivo em uma mineração no interior da Bahia.
Fonte: Mineração do interior da Bahia.

O processo produtivo na empresa acontece da seguinte forma, inicia-se com a extração do ROM (matéria-prima) de todos os produtos. Esse ROM é levado para a seleção mecanizada onde é selecionado extraíndo o produto LUMP, e a matéria prima finos de ROM, que é transportada para a usina de beneficiamento, onde sofre

um processamento, gerando assim o produto concentrado de cromita, que depois de acabado servirá de matéria prima para a produção de areia de cromita.

O sistema gerencial utilizado pela organização gera então o relatório de custo por setor, e o relatório de custo por produto.

- **Relatório de custo por setor:** mostrará todos os custos por setores em que haverá produção, por exemplo, setores com o subsolo com a extração, mecanizada com a seleção, concentração com o beneficiamento. Portanto os custos ficaram divididos por setores da empresa.
- **Relatório de custo por produto:** apresenta o custo individual dos produtos: Lump, concentrado e da areia de cromita, que são os três produtos gerados pela empresa; com seus respectivos gastos, quantidade produzida e custo unitário.

Esses custos dos produtos são definidos através das apropriações dos gastos feitos pelos usuários, onde o mesmo irá adicionar o seu centro de custo correspondente.

Alem dos relatórios gerados pelo Datasul, os gestores utilizam-se de relatórios elaborados por planilhas no Excel, como relatórios de Materiais, MOD e serviços, mostrando as suas variações de um mês para outro, os mesmo são gerados mensalmente pelo setor de custo da empresa. Eles servirão de análise para os gestores, facilitando assim o seu controle e auxiliando na tomada de decisões.

Verificamos também com essa pesquisa que toda a contabilidade da empresa é feita pela sua matriz que fica na cidade de Pojuca região próxima a capital Baiana, e que na sua filial é feito apenas o controle dos custos das Minas Ipueira em Andorinha e Pedrinhas localizada na cidade de Campo Formoso através de planilhas geradas no Excel e relatórios gerados pelo Datasul como vimos anteriormente. Diante disso os gestores analisam os custos de duas formas por produto e por setor.

Outro ponto relevante no estudo feito na mineração é que na sua filial Mina Ipueira (Andorinha) todos os gastos são considerados como custos de produção devido entender que se relacionam a atividade produtiva da empresa, que é a

extração do minério de Cromo, principal produto comercializado. Custo é todo gasto que esta relacionado a produção de um bem. E que suas despesas estão centralizadas na sua matriz com as diretorias Financeira, Administrativa, Comercial e Gerencial.

Quando perguntado se a gestão de custo influencia na tomada de decisões a resposta foi sim, ela influência na necessidade de investimentos, para viabilização dos processos, e dar base para otimização dos custos na busca pela eliminação de gastos desnecessários. A exemplo disso foi percebido em uma das análises feitas pelos gestores o gasto excessivo com o transporte interno de concentrado, o qual era feito por uma empresa terceirizada, gerando assim excessivos gastos, após verificado, a organização estudada buscou formas para reduzi-lo e atualmente esse transporte é feito por carros da própria empresa.

Sobre o modelo gerencial de custos utilizados pela empresa, a mesma utiliza-se de um modelo misto entre absorção e por atividade também conhecido como custo ABC. São os métodos de custeio que determinam a forma de valoração dos objetos de custeio, tendo como foco principal a apuração do custo dos produtos, considerando que os produtos sejam geradores de custos (MEGLIORINI, 2007).

O custeio por atividade é utilizado para acompanhamento e controle das atividades, alocando os custos em centros de custos como já foi visto, cada setor tem o seu centro de custo, onde é possível verificar as variações em tempo hábil e evitando assim distorções com a utilização do custeio por absorção e seus rateios muitas vezes arbitrários. Utilizando-se de centros de custos a empresa procura conhecer os custos das varias atividades da empresa por setores e entender o seu comportamento para encontrar bases que representem as relações entre os produtos e as atividades, dessa forma os custos são alocados nas varias atividades da empresa para depois ser transferido para os produtos por critérios que representem as relações entre as atividades e os custos decorrentes das mesmas. A empresa faz uma analise minuciosa de todas as atividades da empresa, buscando dar ênfase ao valor de cada atividade enxergando os pontos críticos e favoráveis a situação.

O relato acima tem relação com o que diz Martins (2006) que o ABC é uma ferramenta que permite visualizar os custos por atividade e sua relação com o produto. Sua utilização necessita da definição de das atividades relevantes dentro

dos departamentos, bem como dos direcionadores de custo de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

Utilizando-se dos sistemas de custos por atividade é notável a sua importância para a tomada de decisões, os gestores conseguem identificar os custos separadamente por setores e com isso enxergar quais as atividades geradoras de maiores custos e conseqüentemente uma forma para amenizá-los, conseguindo assim administrá-los de forma mais eficiente e eficaz, possibilitando assim uma maior lucratividade.

Fica claro que o sistema de custeamento ABC é uma grande ferramenta para um controle gerencial eficiente, observando ainda que ele não é apenas um sistema para valorar estoques, mais sendo muito eficaz para proporcionar informações gerenciais para aqueles que lidam com o poder de decisão.

Como já vimos a Mineração do interior da Bahia utiliza-se de um modelo misto de custeio por absorção e ABC. A explicação segundo o supervisor de custos da Mineração do interior da Bahia para o uso do método de custeio por absorção além de ser o sistema permitido pela legislação brasileira, ele é utilizado para que as decisões sejam tomadas com base em informações mais próximas do custo contábil possível, podendo assim com esse método perceber com antecedência qual será o custo antes mesmo que a contabilidade conclua os procedimentos contábeis. Esse método torna-se viável na mineração pelo motivo de que os custos indiretos são de forma geral significativamente inferiores aos diretos. Logo o custo unitário total não sofrera distorções. Já que como sabemos a desvantagem do custeio por absorção é o rateio muitas vezes arbitrário dos custos indiretos, nesse caso de forma especifica os custos indiretos na mineração são irrelevantes se comparados aos diretos.

A Mineração do Interior da Bahia como qualquer outra empresa que trabalha de forma responsável mostra-se sempre apreensiva em estar agindo dentro dos preceitos legais. Por isso mesmo a empresa demonstra-se preocupada com o Fisco e conseqüentemente reforça sempre a idéia da utilização do custeio por absorção como o aceito pela legislação brasileira.

Essa inquietação esta de acordo com o que descreve Martins (2006), pois o mesmo é o que obedece aos princípios da Contabilidade além de ser o método aceito pela legislação fiscal. Conforme Elizeu é uma metodologia adotada pela

Contabilidade Financeira, portanto válida tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, como também, na maioria dos países, para fins Fiscais. Apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial é obrigatório para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço).

Nesse método acontece a separação dos gastos. Os custos são apropriados aos produtos, para, no momento da venda, serem confrontadas com as receitas geradas e as despesas lançadas diretamente no resultado do período.

Conforme foi visto sobre a utilização mista dos custeios por absorção e ABC é possível, pois os métodos de custeios não são excludentes, podendo ser usados de forma simultânea. O custo por atividade é usado de forma complementar ao custeio por absorção e não como uma substituição. Isso é comum na maioria das organizações que tem seu sistema de custeio oficial o absorção que é utilizado na elaboração de relatórios financeiros externos e o ABC, usado internamente para fins gerencias na tomada de decisões e para controle das atividades.

O supervisor quando perguntado quais os principais objetivos que desejam ser alcançados com o estudo dos custos da empresa cita que toda empresa sonha com a constante redução de seus custos e quando não possível reduzir tenta a otimização, buscando uma maior lucratividade. Cabe lembrar aqui que as informações geradas pelo setor de custos da empresa geralmente são sigilosos, fazendo com que as mesmas sejam restritas aos gestores dos processos decisórios.

Na formação do preço de venda, o custo não deixa de ser um parâmetro, mas não é o único para a sua formação, já que o produto da empresa é uma Commodity, onde o preço de venda é definido pelo mercado através da lei da oferta e da procura. Porém como verificamos mesmo a empresa não tendo poder de decisão sobre o seu preço de venda a organização esta sempre regulando os custos de produção para que o produto fique competitivo.

Quando perguntado sobre os custos com o meio ambiente, visto que a exploração mineral é uma atividade que de certo modo provoca alterações ambientais, há empresa mantém uma grande preocupação. Os custos com a área ambiental segundo o supervisor da empresa são significantes e efetuados com a recuperação das áreas de depósitos de rejeito, originados da extração da mina, e

com o controle de poeira, feita através de aspersores para irrigação, além de manter um custo com a manutenção de um canteiro de mudas nativas para o reflorestamento das áreas degradadas, e investimentos na reutilização dos recursos hídricos.

CONCLUSÃO

Este trabalho foi feito com o intuito de analisar como funciona o setor de custo de uma mineração e verificar se as informações geradas influenciam nas tomadas de decisões. Verifica-se que a Contabilidade como um todo destacando a de Custos é uma ferramenta essencial de apoio para a tomada de decisão.

Toda empresa independentemente do seu tamanho para alcançar o seu sucesso precisa primeiramente de um método de custeio que se adéque as suas necessidades. Vários são eles e após estudo observamos que a entidade pesquisada utiliza-se de um misto entre os métodos de custeio por absorção e ABC, lembrando bem que os mesmos não são excludentes. Podendo ambos serem usados de forma conjunta, aquele usado para elaboração de relatórios externos, (Balanço Patrimonial, DRE, entre outros), enquanto esse mostra a sua importância para relatórios internos que irão auxiliar no planejamento, controle e eficiente tomada de decisões.

Desse modo, e quanto ao problema que norteou o presente trabalho, foram traçados alguns objetivos para que pudéssemos responder com segurança a indagação. Primeiramente discutiu-se a contabilidade e a gestão de custos, logo em seguida analisamos os métodos de custeio mais utilizados pelas organizações mostrando suas características, vantagens e desvantagens nas suas aplicações.

Através de um estudo de caso com a utilização de uma entrevista semi-estruturada identificou-se como já foi citado a utilização de um misto entre os métodos de custeio ABC e Absorção essa interação faz com que os gestores tenham mais segurança e tranquilidade para um bom planejamento e controle dos custos, verificou-se principalmente a influencia da gestão de custos na tomada de decisões,

Assim conforme a hipótese levantada inicialmente percebeu que foi confirmada, a empresa utiliza-se da gestão de custos para a tomada de decisões, como por exemplo, na necessidade de novos investimentos, na otimização dos custos e se possível na busca pela eliminação de gastos desnecessários.

Como fator limitante da pesquisa teve: a questão dos dados sobre os custos da Mineração do interior da Bahia serem sigilos, sendo analisados apenas pelos

gestores dos processos decisórios da empresa, como os diretores, dificultando assim um estudo mais aprofundado.

Observou-se também que a empresa promove ações que minimiza os impactos ambientais causados pela sua atividade, mesmo aumentando os seus custos. A empresa mostra-se preocupada com a preservação do meio ambiente e com a redução do impacto ambiental gerado pela mesma.

Portanto, como não é o objetivo deste trabalho o esgotamento do tema, sugere-se para trabalhos futuros um estudo mais específico e aprofundando sobre o custo ambiental de uma mineração, haja vista a sua relevância, visto que a questão ambiental está sendo cada vez mais discutida.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S, e YOUNG, S.M. 2000. **Contabilidade gerencial**. São Paulo, Atlas, 633.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- DNPM. Disponível em: <http://www.dnpm.gov.br/>. Acesso em 20 jan 2012.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação do preço: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ELLER, R. **Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 126. Nov./dez. 2000.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2010.
- FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. **Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países**. In: ENANPAD. 30., 2006, Salvador.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. Tradução e revisão técnica Antônio Zoratto Sanvicente. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- HORNGREN; SUNDEM; STRATTON. **Contabilidade gerencial**. 12a edição. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.
- IBRAM. Disponível em: <http://www.ibram.org.br/>. Acesso em 20 fev 2012.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Ed. Record, 1997.
- KAPLAN, Robert S. & JOHNSON, H. Thomas. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro;Campus,1993.
- KROETZ, C. E. S, **Apostila de Contabilidade de Custos I**. Disponível na internet: <<http://www.netsaber.com.br/apostilas/apostilas/1029.pdf>>. Acesso em 26mar/2012.
- LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de contabilidade**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1990

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: Criando valor para a administração. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, José Geraldo. **Custo de Produção**. Disponível em: <http://www.gea.org.br/scf/aspectosteoricos.html>. Acesso em 10 mar 12.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MEURER, C. **Vantagens e Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio ABC**. 5. ed. UNICENTRO - Revista Eletrônica Lato Sensu, 2008. Disponível: http://web03.unicentro.br/especializacao/Revista_Pos/P%C3%A1ginas/5%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Aplicadas/PDF/21-Ed5_CA-Vanta.pdf. Acesso em 17 de jan de 2012.

MINEROPAR. Disponível em: <http://www.mineropar.pr.gov.br/>. Acesso em 25 jan 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos Para Não Contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

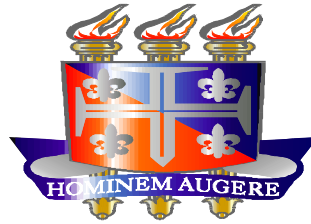
PAMPLONA, Edson de O. **A Contabilidade Gerencial**. Disponível em: <http://www.iem.efei.br/edson/> Acesso em: 14 mar. 2012.

SOUZA, A. e CLEMENTE, A. 1998. **Contextos, paradigmas e sistemas de custeio**. In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 5, 1998, Fortaleza. Anais... São Leopoldo/RS.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES Silvério das. **Contabilidade decustos**: um enfoque direto e objetivo. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, Rodney. . **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p.

APÊNDICE A – ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA



UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA - UNEB
DAPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ENTREVISTA PARA CONSOLIDAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO –
MONOGRAFIA**

ACADÊMICO: JÂNIA DE SOUZA OLIVEIRA

1. A empresa utiliza-se de ferramentas de gestão informatizada? Caso sim, quais os relatórios de custos gerados por esse sistema e com que frequência?
2. Onde é feita a contabilidade da empresa?
3. A gestão de custos influencia na tomada de decisões?
4. Qual o modelo gerencial de custo utilizado pela empresa? Explique a sua utilização.
5. Quais os principais objetivos que desejam ser alcançados com o estudo dos custos da empresa?
6. Quem são os usuários das informações geradas pelo setor de custos da empresa?
7. Como é definido o preço de venda dos produtos da mineração?
8. Existe algum custo com meio ambiente na mineração? Caso sim, quais?

