

Artigo recebido em 24/03/2005 e aceito em 11/04/2005

## REESTRUTURAÇÃO INFORMACIONAL DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DE EXERCÍCIO - UMA PROPOSTA

(Trabalho colocado em 2º lugar no Prêmio Geraldo de La Rocque outorgado pelo CRC-RJ em 2005)

**Fabiano Simões Coelho**

Rio de Janeiro - RJ

Contador CRC-RJ 87.102/O

Mestre em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ<sup>1</sup>,  
Professor e Coordenador do (FGV) Fundação Getúlio Vargas  
Management e Consultor de empresas.

### RESUMO

O controle gerencial depende da capacidade dos administradores deterem informações acerca dos acontecimentos da empresa. Sem isso, não haverá controle suficiente para que se entenda o comportamento da empresa tendo, como conseqüência, comprometimento da gestão.

A contabilidade surge como principal instrumento para gerar tais informações, mas a mesma deve ser adaptada em conformidade com as necessidades empresariais. Uma de suas engrenagens, a Demonstração de Resultado de Exercício, pode ser moldada para prestar informações das decisões operacionais (receita obtida, mix de vendas, eficiência dos produtos e contribuição gerada) e decisões de investimentos (produtividade, ociosidade e rentabilidade), direcionando, assim, os esforços de maneira assertiva.

Para isso, o artigo propõe, de maneira gerencial, uma reestruturação do relatório, tornando-o apto a agregar valor informativo ao gestor.

**Palavras-chave:** Demonstração de Resultado de Exercício, custos, produtividade, gestão.

### ABSTRACT

The managerial control depends on the administrators' ability of holding information about the company's events. Without it, there won't be enough control to understand the company's behavior and, as a consequence, the management will be jeopardized.

Accountancy is the main tool to generate such information, but it must be adapted to business needs. One of its gears, the Statement of Income, can be adjusted to provide information about the operating decisions (earned income, mix of sales, efficiency of the products and Contribution Margin) and decisions of investments (productivity, idling and yield), focusing the efforts in an effective way.

In order to achieve that, the article proposes, in a managerial way, a restructuring of the report, making it able to provide the manager with informative value.

**Key words:** Statement of Income, costs, yield, management.

### 1 - INTRODUÇÃO

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinada a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade, com relação à entidade, objeto de contabilização.

Portanto, a informação gerencial, que alimenta parte dos usuários contábeis, deveria estar devidamente demonstrada nos relatórios contábeis. Só assim o gestor poderia confrontar os resultados das decisões reais com as decisões estratégicas estabelecidas. Decisões de investimentos, resultado com a captação de recursos, custo de oportunidade, mix de produtos, eficiência operacional e informações de desperdícios são exemplos que dificilmente são evidenciadas ao usuário de forma clara e em tempo hábil. Com isso, inúmeras vezes, testemunha-se a elaboração de relatórios gerenciais por outros profissionais que não os contadores, que acabam perdendo espaços primordiais dentro das organizações.

Não é propósito de este trabalho questionar todo o referencial teórico quanto ao pensamento e aplicação de nova cultura organizacional. O que será discutido é como utilizar o conhecimento que aflora a cada dia no mundo em consonância com a realidade empresarial. O objetivo deste trabalho, de forma mais objetiva, é sugerir um relatório baseado na Demonstração de Resultado de Exercício que permita melhor evidenciar parte da informação gerencial e agregar valor à tomada de decisão.

## **2 - A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA CONTÁBIL**

Talvez seja desnecessário explicar a importância da contabilidade em uma organização, afinal "o sistema contábil é o principal - e o mais confiável - sistema de informação quantitativo em (...) todas as organizações"<sup>1</sup>, pois é, basicamente, o único "meio de coletar, resumir, analisar e relatar informação acerca dos negócios"<sup>2</sup> de uma empresa.

Contudo, é necessário entender que o objetivo desta ciência "é fornecer um conjunto de relatórios financeiros para usuários indeterminados com relação à riqueza, ou relações econômicas da empresa"<sup>3</sup>. Muitos talvez expliquem que isso é complexo dado ao contingente de usuários contábeis, todavia "como não se conhecem os modelos decisórios de todos os usuários a opção mais lógica seria formar um arquivo ou um banco de dados contábeis capaz de fornecer relatórios úteis para as metas do maior número possível de usuários bem como ter capacidade de gerar relatórios específicos para finalidades específicas."<sup>4</sup>

Quando mencionamos a Demonstração de Resultado de Exercício isto fica mais evidente. Percebe-se uma preocupação excessiva com as informações geradas ao Governo em detrimento de informações gerenciais, como: limitar a depreciação a um item fixo, considerar como juros sobre capital próprio apenas o limite fiscal, manter intacta a estrutura funcional do D.R.E., entre outros fatores. É evidente que tais informações podem e devem ser computadas, no entanto, o ponto a ser considerado é que o contador pode criar inúmeras versões do mesmo relatório a fim de melhor gerar informações, afinal as entidades necessitam cada vez mais de "informações precisas sobre custos em todos os aspectos de sua empresa, do projeto e desenvolvimento à produção, marketing e entrega de serviços ao cliente pós compra"<sup>5</sup>.

"O ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos. Pressões competitivas mundiais, o crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e de manufatura mudaram a natureza de nossa economia e fizeram com que muitos fabricantes dos EUA mudassem drasticamente sua maneira de operar seus negócios."<sup>6</sup>

A Contabilidade de Custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle e tomada de decisões.

Os dados de custos necessários para a determinação do lucro podem ser extraídos diretamente dos registros convencionais da Contabilidade. Quanto ao controle, pode a contabilidade, por classificações especiais, acumular custos por centros de responsabilidade, controlando seus desempenhos, e utilizar o sistema de custos-padrão, o qual permite uma comparação rica do real com o

orçado, bem como a separação dos custos em relação ao volume, consubstanciando os relatórios sobre entendimento do comportamento dos custos.

Com relação ao processo de decisão, a idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam. A diversidade de objetivos da contabilidade torna difícil estabelecer um só tipo de custo da produção, que se adapte a todas as necessidades. Cada utilização de custo requer, de fato, diferentes tipos de custos. Os dados de custos podem ser manipulados de formas diferentes, objetivando emprestar-lhes o significado exigido para a solução dos mais complexos problemas que enfrenta o gestor.

### 3 - OTIMIZAR A UTILIZAÇÃO DO D.R.E.

Um dos exemplos sugeridos diz respeito ao rico demonstrativo da Demonstração de Resultado de Exercício. Os valores apresentados neste relatório, de acordo com a Contabilidade Financeira, utilizam o método da competência. Esse método tem por objetivo mensurar as receitas obtidas e confrontar e apropriar todos os esforços necessários à organização para obter tal receita. De uma forma geral, o D.R.E. tem a seguinte estrutura de informação:

#### DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO'

Receita Operacional Bruta (de vendas ou serviços)	\$
(-) Deduções	\$
(=) Receita Operacional Líquida	\$
(-) Custo das Mercadorias / Produtos Vendidos (CMV / CPV )	\$
(=) Lucro Bruto	\$
(-) Despesas Operacionais (comerciais, administrativas, gerais)	\$
(=) LUCRO OPERACIONAL ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO	\$

Nunca é demais recordar que a D.R.E. possui como objetivo informar aos usuários contábeis uma série de informações, como: a rentabilidade da empresa no decorrer do tempo, o lucro gerado em cada processo, o resultado do período como medida de desempenho das atividades da empresa, o comportamento de cada linha ao longo do tempo, entre outras.

Entretanto, outras informações se perdem com tal estrutura. Informações de margem de contribuição, ociosidade, produtividade, eficiência não estão devidamente demonstradas. Desenvolveu-se, portanto, o seguinte relatório:

#### DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO PROPOSTA

Receita Operacional Bruta (de vendas ou serviços)	\$
(-) Devoluções, abatimentos ou descontos incondicionais	\$
(=) Receita Realizada	\$
(-) Custos Diretos Variáveis	\$
(-) Custos Indiretos Variáveis	\$
(-) Despesas Variáveis	\$
(=) Margem de Contribuição	\$
(-) Custos e despesas fixos Identificáveis	\$
(=) Margem Real de Contribuição	\$
(-) Custos e despesas fixos não Identificáveis	\$
(=) Lucro Operacional Padrão	\$
( + / - ) Resultado da gestão empresarial	\$
(=) EBIT = Lucro Operacional antes do Resultado Financeiro	\$

Um bom sistema de custo deve ser planejado de modo a permitir decisões eficientes e eficazes, em conformidade com o negócio, observando requisitos de

economicidade. Desta forma, o gestor, com a demonstração proposta acima, poderá melhor colher informações: (a) Operacionais, (b) de Investimentos e (c) eficiência de gestão.

#### **a) OPERACIONAIS**

As decisões operacionais serão facilitadas e melhor evidenciadas quando, da receita gerada pelos produtos, houver a subtração apenas dos insumos utilizados pelos mesmos, sejam no processo produtivo de forma direta (custo direto variável), de forma indireta (Custos indiretos variáveis) e no processo de suporte da organização (despesas variáveis). Na opinião de alguns contadores, as informações oriundas da abordagem variável são superiores e deveriam ser utilizadas nos relatórios contábeis, ao invés da abordagem por absorção<sup>8</sup>.

A utilização da abordagem variável permite que a empresa considere e responda pedidos individuais de maneira apropriada, decida quanto à produção e comercialização deverá recair sobre os produtos com maior margem de contribuição, saiba o limite máximo a que a firma pode reduzir o preço do produto a fim de conseguir qualquer contribuição para o negócio<sup>9</sup>, além de todas as decisões que envolvem a carteira de produtos, mix de vendas, planejamento, controle e sensibilidade decisória quanto à diferença entre lucro e contribuição.

#### **b) INVESTIMENTO**

Os custos indiretos fixos e as despesas fixas estão relacionados com a capacidade de produção instalada e projetada ao invés do número de unidades efetivamente produzido em um respectivo período. Em outras palavras, os custos para criar a *disponibilidade*, isto é, os equipamentos, o seguro, os salários dos gerentes e supervisores etc., representam custos relacionados a estar pronto para produzir<sup>10</sup>. Desta forma, a empresa permite localizar o quanto se consome de estrutura na produção de seus produtos, criando informações de produtividade, ociosidade e rentabilidade.

#### **c) EFICIÊNCIA DE GESTÃO**

Com o destaque das informações quanto às variações ocorridas do custeio padrão, bem como as ineficiências do processo, o gestor poderá melhor direcionar seus esforços de maneira mais precisa.

### **3.1 - Estrutura da D.R.E. Proposta**

Apesar do uso do método variável, o conceito de alocação continuará sendo aplicado, isto é, "associação de um ou mais itens de custos, ou de receita, a um ou mais segmentos de uma organização, de acordo com a causa, os benefícios obtidos, as responsabilidades ou outra medida lógica de utilização"<sup>11</sup>, visto que a evolução tecnológica provocou profundas mudanças nos processos empresariais, que motivaram a substituição de elementos de custos outrora diretos por uma variada gama de recursos cujos custos só podem ser alocados indiretamente aos objetivos de custos, fazendo com que os mesmos se tornassem mais relevantes e necessária sua conseqüente alocação para amparar os relatórios decisórios.

Para o modelo proposto, destaca-se os seguintes itens: (a) Custos diretos variáveis; (b) Custos indiretos variáveis; (c) Custos indiretos fixos identificados; (d) Custos indiretos fixos não identificados; e (e) resultado da gestão empresarial.

a) Custos diretos variáveis

"Usando este critério, os administradores identificam a variável, ou as variáveis, que provocam o consumo de recursos"<sup>12</sup>, ou seja, a relação baseia-se no princípio de que quanto maior o uso, maiores os custos totais.

Concomitante, serão mensurados, quando possível, os gastos com insumos que tenham uma clara relação entre o produto e o insumo necessário, isto é, o uso do conceito de custo padrão dos produtos e serviços. Estas informações representam a eficiência operacional esperada e, ao serem ajustadas ao nível de atividade efetivamente incorrida, servem como base para comparar aos gastos reais, que serão apresentadas através das variações destacadas na linha Resultado com a Gestão Empresarial, item (e) descrito abaixo.

b) Custos indiretos variáveis

Qualquer material indireto, mesmo sendo bem controlado e apresentando um padrão bem estruturado, não terá uma correlação como o encontrado em um material direto com as mesmas características. Entretanto, apesar de não poder ser alocado por produto, os custos indiretos variáveis podem ser alocados por unidade, independente do produto.

c) Custos indiretos fixos identificados

A partir disto, tomar-se-á emprestado o conceito empregado na decisão de retirar ou adicionar produtos em linha, dividindo os custos fixos em: **identificados e não identificados.**

Custos fixos identificados são os que possuem atividades diretamente relacionadas com o produto e a não existência do mesmo implica, automaticamente, na não existência dessas atividades. O exemplo tradicional é referente aos custos fixos dedicados exclusivamente a uma única linha de produto. Como há correlação do gasto com o produto, não há necessidade de rateio dos mesmos, apenas da alocação direcionada.

d) Custos indiretos fixos não identificados

Custos fixos não identificados são aqueles que na retirada de um produto de linha seu valor se mantém constante ou próximo do anterior. Em resumo, não há relação direta entre os produtos comercializados pela empresa e as atividades empreendidas por esses centros de custos. A inclusão ou a exclusão de um produto de linha não tem relação com a pesquisa de marketing ou com pesquisa e desenvolvimento ou com os gastos com a diretoria. Assim, necessita-se usar direcionadores de custos para melhor se apurar o quanto cada produto consumiu no processo.

Um dos pontos propostos por este modelo é a adoção de mecanismos de alocação que sejam razoavelmente práticos e precisos. Recomenda-se, portanto, usar o método de Pareto para os custos indiretos fixos não identificados, traçando a curva "ABC" para apurar-se a relevância dos custos utilizados no processo.

Outro ponto importante é que o rateio a ser executado deve seguir esta relevância. Para os custos indiretos fixos não identificados relevantes (A e B), usar-se-á os critérios de Benefícios Recebidos e Custo Baseado em Atividades. Entretanto, não devem ser realizados com base na forma tradicional de contabilidade que aloca todos os custos aos produtos. Aqui será explorada técnica de gerenciamento de processos em que os custos serão alocados pela capacidade utilizável dos ativos (percebe-se que não é a capacidade máxima, por ser perigoso usar tal conceito, nem capacidade atual, que mascara ociosidades), assim, permite à empresa descobrir e delinear as ociosidades ocorridas. Qualquer eficiência ou ineficiência destes resultados será evidenciada no item Resultado com a Gestão Empresarial, item (e) descrito abaixo. Para os custos menos relevantes (C) será usado o conceito de Capacidade de Suportar.

#### d.1) Benefícios Recebidos

Este critério está intimamente relacionado com aquelas alocações dos custos fixos, cujas determinações das bases de alocação têm uma relação causal. Por exemplo:

- o custo do aluguel do imóvel de um negócio é alocado em função do metro quadrado **ocupado** por centro de custos; e

- o custo da depreciação de uma máquina, que produz vários produtos, é rateado em função da quantidade de horas de máquina **utilizada** por produto.

Neste último caso, percebe-se que, se alguma máquina estiver produzindo a plena capacidade ou sendo sub-utilizada, o montante da depreciação a ser rateado aos produtos em cada período não será alterado.

Por exemplo, uma empresa tem quatro produtos, A, B, C e D e seus custos totais (que montam \$50.000) serão divididos de maneira igual aos produtos, ou seja, cada um recebe \$ 12.500. Em um dado período, o produto D deixa de ser comercializado, assim, contabilmente, cada produto passa a receber \$ 16.667. Pela lógica de custos isso está coerente, mas gerencialmente não faz sentido em aumentar o custo dos produtos que continuam ser produzidos e, conseqüentemente, seus preços por causa da ociosidade gerada pelo produto D. Cabe a empresa saber aproveitar melhor a ociosidade causada pela descontinuidade de seu produto. Apesar do método não ser perfeito, ele tem certa lógica, tornando prática sua aplicabilidade.

#### d.2) Custo Baseado em Atividades

O custo ABC - *Activity Based Costing* é uma metodologia que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Tal modelo mostra as atividades que consomem recursos e agregam ou não valor ao produto ou serviço. Ele utiliza direcionadores de custos, que permitem a distribuição dos custos indiretos de produção ou do serviço e, de certa maneira, facilita a identificação dos custos das atividades que compõem os processos.

O custeio ABC, no entanto, em sua forma mais minuciosa, pode não ser aplicável na prática em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Ou seja, o custeio ABC é um método bastante preciso de alocação, entretanto o mesmo é também suficientemente oneroso para não ser aplicado em todos os tipos de custos. Não haverá grandes distorções de resultados para aqueles que possam se enquadrar no método dos Benefícios Recebidos. Para os custos não relevantes, o valor de implantação do método ABC o torna muito dispendioso, selecionado-se, assim, o método descrito abaixo. Portanto, sugere-se utilizar o custeio ABC para as atividades de mão-de-obra indireta utilizada no processo.

#### d.3) Capacidade de Suportar

Para os custos indiretos fixos não identificados irrelevantes, será utilizado o conceito de Capacidade de Suportar, isto é, a filosofia de que todos os produtos devem contribuir igualmente para pagar estes custos, proporcional à contribuição que cada produto tem à contribuição global.

#### e) Resultado da Gestão Empresarial

Este último ponto do relatório proposto irá acumular todos os resultados: (a) com as variações de custos padrões obtidas com os produtos; e (b) resultado com a gestão de investimentos da empresa, no que tange ociosidades e outros desperdícios do processo. É interessante que haja uma tentativa de melhor elucidar qualquer variável que ocorre unicamente por questões relativa a gerência da empresa. Parte-se do pressuposto de que ninguém sente falta daquilo que desconhece, ou seja, caso este resultado esteja perdido dentro de outras informações, o gestor não irá conseguir administrar seu empreendimento.

### 3.2 - Limitações

Existem diversas limitações do modelo que devem ser analisadas. A primeira é a percepção que muitas vezes os gastos utilizados no processo não ocorrem por conta de um produto e sim por uma atividade, departamento ou centro de custo. Outro refere-se a possibilidade da empresa possuir co-produtos, subprodutos e produtos conjuntos que afetarão a mensuração proposta, mas qualquer que seja as limitações elas não inviabilizam a essência do modelo, só exigem que o mesmo seja mais bem detalhado, elaborado e mensurado.

## 4 – APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO

Será admitido que uma empresa, a FSC Remédios Ltda, produz e vende apenas três tipos de remédios. Seu presidente solicitou ao departamento contábil informações do conteúdo informativo da D.R.E. até o Lucro Operacional, visto que ele desejava obter informações relativas apenas ao resultado com as atividades fins da empresa, não incluindo, assim, o resultado financeiro, informações de I.R. e C.S.S.L., nem informações do resultado não operacional. Seus produtos, bem como a quantidade média vendida, são:

<b>QUANTIDADE VENDIDA - PREÇO</b>			
<b>PRODUTO</b>	<b>Média Vendida</b>	<b>Preço Unit.</b>	<b>RECEITA</b>
Antipalazom	5.000,00	90,00	450.000,00
Cloretonol	8.000,00	100,00	800.000,00
Equipalazal	7.000,00	130,00	910.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>20.000,00</b>		<b>1.960.000,00</b>

Seus custos variáveis são estritamente controlados e estão definidos na tabela abaixo:

<b>CUSTOS VARIÁVEIS UNITÁRIOS</b>					
<b>PRODUTO</b>	<b>MP 01</b>	<b>MP 02</b>	<b>Embalagens</b>	<b>MOD</b>	<b>SOMA</b>
Preço para 100 gramas	\$ 20,00	\$ 30,00		\$ 30,00	
Antipalazom	\$ 12,00	\$ 12,00	\$ 4,50	\$ 7,50	36,00
Quiilos por unidade - padrão	60 g/unid	35 g/unid		0,25 Hs/unid	
Quiilos por unidade - real	60 g/unid	40 g/unid		0,25 Hs/unid	
Cloretonol	\$ 10,00	\$ 9,00	\$ 4,00	\$ 15,00	38,00
Quiilos por unidade - padrão	50 g/unid	30 g/unid		0,45 Hs/unid	
Quiilos por unidade - real	50 g/unid	30 g/unid		0,50 Hs/unid	
Equipalazal	\$ 14,00	\$ 21,00	\$ 5,00	\$ 18,00	58,00
Quiilos por unidade - padrão	60 g/unid	70 g/unid		0,60 Hs/unid	
Quiilos por unidade - real	70 g/unid	70 g/unid		0,60 Hs/unid	

A empresa arca ainda com: (a) Impostos de 20% da receita; e (b) descontos médios de 10 % da receita. Além disso, ela apresentou os custos indiretos na forma da curva de Pareto:

	<b>Discriminação da rubrica</b>	<b>Custo Mensal</b>	<b>Custo Acum.</b>	<b>% Custo Mensal</b>	<b>% Acum.</b>	
1	Depreciação Equipamento MP A	90.000,00	90.000,00	25,71%	25,71%	
2	Salários Indiretos da Fábrica	80.000,00	170.000,00	22,86%	48,57%	
3	Depreciação Equipamento MP C	55.000,00	225.000,00	15,71%	64,29%	A
4	Depreciação Equipamento MP D	30.000,00	255.000,00	8,57%	72,86%	
5	Energia Elétrica - Máquinas	20.000,00	275.000,00	5,71%	78,57%	
6	Depreciação Equipamento MP B	15.000,00	290.000,00	4,29%	82,86%	
7	Equipamento Antipalazon	12.000,00	302.000,00	3,43%	86,29%	
8	Embalamento Especial Antipalazon	11.000,00	313.000,00	3,14%	89,43%	
9	Encargos Salários de Fábrica	5.500,00	318.500,00	1,57%	91,00%	B
10	Energia Elétrica Fábrica	5.000,00	323.500,00	1,43%	92,43%	
11	Variação Cambial Cloretonol	3.500,00	327.000,00	1,00%	93,43%	
12	Embalagens Cloretonol	2.500,00	329.500,00	0,71%	94,14%	
13	Contrato de Segurança Interna	1.200,00	330.700,00	0,34%	94,49%	
...	.....	.....	.....	.....	.....	C
37	Seguro de Vida em Grupo	300,00	350.000,00	0,09%	100,00%	
	<b>TOTAIS</b>	<b>350.000,00</b>	<b>350.000,00</b>			

A empresa apresenta, ainda, as despesas indiretas também escalonadas de forma a obtenção da curva de Pareto, como segue:

	<b>Discriminação da Rubrica</b>	<b>Despesa Mensal</b>	<b>Desp. Mensal Acum.</b>	<b>% Despesa Mensal</b>	<b>% Acum.</b>	
1	Salários Administração	70.000,00	70.000,00	42,42%	42,42%	
2	Depreciação Administração	50.000,00	120.000,00	30,30%	72,73%	
3	Aluguel, Água e Esgoto	8.000,00	128.000,00	4,85%	77,58%	A
4	Encargos Salários - Administração	6.500,00	134.500,00	3,94%	81,52%	
5	Energia Elétrica Administração	6.000,00	140.500,00	3,64%	85,15%	
6	Almoxarifado Administração	2.000,00	142.500,00	1,21%	86,36%	
7	Despesas mensais Site	2.000,00	144.500,00	1,21%	87,58%	
8	Internet	1.500,00	146.000,00	0,91%	88,48%	
9	Consumo de Telefone	1.500,00	147.500,00	0,91%	89,39%	
10	Serviços Contábeis	1.200,00	148.700,00	0,73%	90,12%	
11	Auxiliar Administrativo	1.200,00	149.900,00	0,73%	90,85%	B
12	Auxiliar Logístico	1.000,00	150.900,00	0,61%	91,45%	
13	Despesas diversas	1.000,00	151.900,00	0,61%	92,06%	
14	Auxílio Educação	1.000,00	152.900,00	0,61%	92,67%	
15	Vale Transporte	1.000,00	153.900,00	0,61%	93,27%	
16	Água Mineral	900,00	154.800,00	0,55%	93,82%	
17	Seguro de Vida em Grupo	900,00	155.700,00	0,55%	94,36%	
18	Testes de Mangueiras de Incêndio	900,00	156.600,00	0,55%	94,91%	
19	Gastos de Plantas Ornamentais	750,00	157.350,00	0,45%	95,36%	
20	Despesas Extraordinárias	750,00	158.100,00	0,45%	95,82%	C
...	.....	.....	.....	.....	.....	
54	Consumo de Gás	250,00	165.000,00	0,14%	100,00%	
	<b>TOTAIS</b>	<b>165.000,00</b>	<b>165.000,00</b>			

**m² UTILIZADO DA EMPRESA FSC**

<b>PRODUTO</b>	<b>Produção</b>	<b>Administração</b>
Antipalazon	5.000 unid	50 m²
Cloretonol	8.000 unid	50 m²
Equipalazal	7.000 unid	50 m²
<b>TOTAL DE HORAS</b>	<b>20.000 unid</b>	<b>150 m²</b>

A empresa estruturava seus relatórios com base no método tradicional de contabilidade, cujo rateio dos custos indiretos se dá pela quantidade comercializada de cada produto e o rateio das despesas está relacionado ao metro quadrado da administração, obtendo, assim, o seguinte relatório segundo as regras fiscais:

	<b>Antipalazom</b>	<b>Cloretonol</b>	<b>Equipalazal</b>	<b>TOTAL</b>
RECEITA BRUTA	450.000,00	800.000,00	910.000,00	2.160.000,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDA	90.000,00	160.000,00	182.000,00	432.000,00
- Impostos	90.000,00	160.000,00	182.000,00	<b>432.000,00</b>
RECEITA BRUTA	360.000,00	640.000,00	728.000,00	1.728.000,00
(-) CUSTOS PROD VEND	167.500,00	444.000,00	528.500,00	1.240.000,00
- Diretos	180.000,00	304.000,00	406.000,00	<b>890.000,00</b>
- Indiretos (rateados)	87.500,00	140.000,00	122.500,00	<b>350.000,00</b>
LUCRO BRUTO	92.500,00	196.000,00	199.500,00	488.000,00
(-) DESPESAS	100.000,00	135.000,00	146.000,00	381.000,00
- Descontos Incondicionais	45.000,00	80.000,00	91.000,00	<b>216.000,00</b>
- Despesas (rateadas)	55.000,00	55.000,00	55.000,00	<b>165.000,00</b>
<b>LUCRO</b>	<b>(7.500,00)</b>	<b>61.000,00</b>	<b>53.500,00</b>	<b>107.000,00</b>

Entretanto, para Diretoria, algumas informações estavam distorcidas ou não estavam contidas no relatório. Questionado pela Diretoria, o contador informa que os objetivos de custeamento segundo a Lei 6.404/76 estavam perfeitamente atendidos, mas que, realmente, para os objetivos gerenciais desejados, havia necessidade de reestruturação do demonstrativo.

Para esta modificação, o primeiro passo foi identificar os custos e despesas variáveis, sejam eles diretos e indiretos. Para os custos diretos, estabeleceu-se uma separação, inclusive, dos custos reais para com os custos padrões. Quanto aos custos indiretos variáveis, apesar de não haver correlação com os produtos, há correlação com as unidades produzidas, em: (a) Energia elétrica máquinas - \$ 0,50 por unidade produzida, independente dos produtos; e (b) Mão de Obra Indireta - \$ 1,00 por unidade produzida, independente dos produtos.

	<b>Antipalazom</b>	<b>Cloretonol</b>	<b>Equipalazal</b>	<b>TOTAL</b>
RECEITA	450.000,00	800.000,00	910.000,00	2.160.000,00
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	315.000,00	544.000,00	675.500,00	1.534.500,00
- Descontos	45.000,00	80.000,00	91.000,00	<b>216.000,00</b>
- Impostos	90.000,00	160.000,00	182.000,00	<b>432.000,00</b>
- Custos Dir. Variáveis - Padrão	172.500,00	292.000,00	392.000,00	<b>856.500,00</b>
- Custos Indir. Variáveis	7.500,00	12.000,00	10.500,00	<b>30.000,00</b>
<b>MARGEM de CONTRIBUIÇÃO</b>	<b>135.000,00</b>	<b>256.000,00</b>	<b>234.500,00</b>	<b>625.500,00</b>

O segundo passo seria a alocação seria localizar os custos indiretos fixos identificados e, para os não identificados, rateá-los aos produtos usando as técnicas de Benefício Recebido, Custo Baseado em Atividades e Capacidade de Suportar, como segue:

**RATEIO DA DEPRECIACÃO SEGUNDO A CAUSA-EFEITO DA UTILIZAÇÃO DE HORAS MÁQUINAS NO MÊS**

PRODUTO	Máquina A	Máquina B	Máquina C	Máquina D	SOMA
Antipalazom	150 horas	90 horas	30 horas	50 horas	290 horas
Cloretonol	100 horas	110 horas	40 horas	100 horas	280 horas
Equipalazal	150 horas		80 horas	100 horas	280 horas
<b>TOTAL HORAS</b>	<b>400 Horas</b>	<b>200 Horas</b>	<b>150 Horas</b>	<b>250 Horas</b>	<b>1.000 Horas</b>
<b>CAPACIDADE</b>	<b>600 Horas</b>	<b>300 Horas</b>	<b>200 Horas</b>	<b>300 Horas</b>	<b>1.400 Horas</b>
<b>TOTAL (R\$)</b>	<b>90.000,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>55.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>190.000,00</b>
Antipalazom	<b>22.500,00</b>	<b>4.500,00</b>	<b>8.250,00</b>	<b>5.000,00</b>	<b>40.250,00</b>
Cloretonol	<b>15.000,00</b>	<b>5.500,00</b>	<b>11.000,00</b>	<b>10.000,00</b>	<b>41.500,00</b>
Equipalazal	<b>22.500,00</b>		<b>22.000,00</b>	<b>10.000,00</b>	<b>49.500,00</b>
Ociosidade	30.000,00	5.000,00	13.750,00	5.000,00	53.750,00
<b>TOTAL</b>	<b>90.000,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>55.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>190.000,00</b>

**RATEIO ENERGIA ELÉTRICA TOTAL (máquina - parte fixa - e Fábrica) SEGUNDO A CAUSA-EFEITO DA UTILIZAÇÃO DAS MÁQUINAS E DE SEUS CONSUMOS**

PRODUTO	Máquina A	Máquina B	Máquina C	Máquina D	SOMA
Consumo Energia Elétrica 100 kw	100 kw	150 kw	150 kw	100 kw	500 kw
Antipalazom	150 horas	90 horas	30 horas	50 horas	290 horas
Cloretonol	100 horas	110 horas	40 horas	100 horas	280 horas
Equipalazal	150 horas		80 horas	100 horas	280 horas
<b>TOTAL DE HORAS</b>	<b>400 Horas</b>	<b>200 Horas</b>	<b>150 Horas</b>	<b>250 Horas</b>	<b>1.000 Horas</b>
Antipalazom	<b>2.250,00</b>	<b>1.350,00</b>	<b>450,00</b>	<b>750,00</b>	<b>4.800,00</b>
Cloretonol	<b>1.500,00</b>	<b>1.650,00</b>	<b>600,00</b>	<b>1.500,00</b>	<b>5.250,00</b>
Equipalazal	<b>2.250,00</b>		<b>1.200,00</b>	<b>1.500,00</b>	<b>4.950,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>6.000,00</b>	<b>3.000,00</b>	<b>2.250,00</b>	<b>3.750,00</b>	<b>15.000,00</b>

**ABC EM SALÁRIOS E EMPREGADOS PRODUÇÃO - ESTABELECIMENTO DAS ATIVIDADES E INSUMOS UTILIZADOS**

**MENSURAÇÃO DE QUANTO CADA ATIVIDADE CONSUME - ABC DOS SALÁRIOS / ENCARGOS FÁBRICA**

**TOTAL CONSUMIDO POR SALÁRIOS E EMPREGADOS - \$ 65.500,00 - PARTE FIXA**

PREPARAÇÃO	30,00%	ACABAMENTO	20,00%	OUTROS (O)	10,00%	TOTAL	100,00%
<b>PRODUTO</b>	<b>PREPARAÇÃO</b>	<b>MONTAGEM</b>	<b>ACABAMENTO</b>	<b>REPAROS (R)</b>	<b>OUTROS (O)</b>		
Antipalazom	1.500 VEZES	5.000 VEZES	2.500 VEZES	10 VEZES	10 VEZES	10 VEZES	10 VEZES
Cloretonol	2.000 VEZES	2.000 VEZES	1.500 VEZES	10 VEZES	10 VEZES	10 VEZES	10 VEZES
Equipalazal	2.000 VEZES	4.000 VEZES	2.000 VEZES	10 VEZES	10 VEZES	10 VEZES	10 VEZES
ATIVIDADES TOTAIS (VEZES)	5.500 VEZES	11.000 VEZES	6.000 VEZES	30 VEZES	30 VEZES	30 VEZES	30 VEZES
CAPACIDADE	6.000 VEZES	12.000 VEZES	8.000 VEZES	40 VEZES	40 VEZES	40 VEZES	40 VEZES
<b>CUSTO TOTAL (R\$)</b>	<b>19.650,00</b>	<b>19.650,00</b>	<b>13.100,00</b>	<b>6.550,00</b>	<b>6.550,00</b>		

**ABC EM SALÁRIOS E EMPREGADOS NA PRODUÇÃO - EXECUÇÃO DA ALOCAÇÃO**

PRODUTO	PREPARAÇÃO	MONTAGEM	ACABAMENTO	(R) + (O)	SOMA
Antipalazom	4.912,50	8.187,50	4.093,75	3.275,00	20.469,00
Cloretonol	6.550,00	3.275,00	2.456,25	3.275,00	15.556,00
Equipalazal	6.550,00	6.550,00	3.275,00	3.275,00	19.650,00
Ociosidade	1.637,50	1.637,50	3.275,00	3.275,00	9.825,00
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>19.650,00</b>	<b>19.650,00</b>	<b>13.100,00</b>	<b>13.100,00</b>	<b>65.500,00</b>

**RATEIO DO TOTAL CUSTOS "C" - CAPACIDADE DE SUPORTAR**

	PRODUTO	MCT	% MCT	Custos "C"
1	Antipalazom	135.000,00	21,58%	4.424,00
2	Cloretonol	256.000,00	40,93%	8.391,00
3	Equipalazal	234.500,00	37,49%	7.685,00
	<b>TOTAL</b>	<b>625.500,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>20.500,00</b>

	Antipalazom	Cloretonol	Equipalazal	TOTAL
<b>RECEITA</b>	450.000,00	800.000,00	910.000,00	2.160.000,00
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	315.000,00	544.000,00	675.500,00	1.534.500,00
- Descontos	45.000,00	80.000,00	91.000,00	216.000,00
- Impostos	90.000,00	160.000,00	182.000,00	432.000,00
- Custos Diretos Variáveis - Padrão	172.500,00	292.000,00	392.000,00	856.500,00
- Custos Indiretos Variáveis	7.500,00	12.000,00	10.500,00	30.000,00
<b>MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO</b>	135.000,00	256.000,00	234.500,00	625.500,00
(-) CUSTOS FIXOS IDENTIFICADOS	23.000,00	6.000,00		29.000,00
MARGEM REAL DE CONTRIB.	112.000,00	250.000,00	234.500,00	596.500,00
(-) <b>CF NÃO IDENTIFICADOS</b>	69.943,00	70.697,00	86.785,00	227.425,00
- RATEIO HORA MÁQUINA	40.250,00	41.500,00	54.500,00	136.250,00
- ABC SALÁRIOS/ENCARGOS	20.469,00	15.556,00	19.650,00	55.675,00
- RATEIO ENERGIA ELÉTRICA	4.800,00	5.250,00	4.950,00	15.000,00
- RATEIO DOS "C"	4.424,00	8.391,00	7.685,00	20.500,00
<b>RESULTADO DOS PRODUTOS</b>	42.057,00	179.303,00	147.715,00	369.075,00
(-) DF NÃO IDENTIFICADAS				165.000,00
LUCRO OPERACIONAL PADRÃO				204.075,00
(-) RESULTADO DA GESTÃO EMPRES.				(97.075,00)
Ociosidade das máquinas				(53.750,00)
Ociosidade Atividades Fábrica				(9.825,00)
Ineficiência Materiais e MOD	(7.500,00)	(12.000,00)	(14.000,00)	(33.500,00)
<b>EBIT - LUCRO OPER. ANTES RF</b>				107.000,00

#### 4.1 - Considerações

A proposta não tem aplicabilidade simplória, mas permite precisão decisória. O gestor poderá melhor separar o impacto das decisões:

a) operacionais, pois terá a visão da contribuição de cada produto vendido, podendo melhor gerenciar mix de produtos, valor agregado dos mesmos e controle dos materiais utilizados nos produtos;

b) de investimentos, pois poderá mensurar a capacidade ociosa de seus ativos e controle do processo produtivo. Deve-se ter em mente que os ativos têm que gerar receita e devem ser administrados para tal. Em caso de ociosidade, cabe ao gestor criar novos produtos ou estimular os atuais ou reduzir o tamanho do ativo, pois o mesmo não é necessário para as atuais circunstâncias; e

c) do impacto da gestão empresarial com a devida análise do resultado gerado pela administração. Cabe com o relatório traçar informações para que realizem estudos como redesenhar os produtos oferecidos, buscar alternativas de melhor aproveitar a capacidade (a partir do aumento da quantidade de venda ou adoção de mais um produto em sua linha produtiva), esboçar mecanismos de melhorias operacionais atrelados a ferramentas de gerenciamento de processos (seis-sigma, Sistema Toyota de Produção, etc), mapear necessidades de treinamentos e desenvolvimento de conhecimento frente às ineficiências ocorridas ou previstas, simplificação dos procedimentos produtivos para originar ociosidades, direcionar alternativas de mercados como exportação, entre outras infinitas decisões.

Por fim, percebe-se com o exemplo sobre os tipos de rateios que podem ser empregados. Sempre há discussão na teoria sobre qual método de rateio (absorção, custeio ABC e variável) o gestor deveria usar como se os mesmos fossem excludentes. O controle gerencial depende da natureza da atividade desempenhada em cada setor, ou seja, cada departamento, cada entidade têm características próprias que tornam qualquer padronização de modelos míope. O que não pode é ocorrer rateios que mascarem resultados e tornem invisíveis os problemas operacionais.

## 5 - CONCLUSÃO

O controle organizacional é imprescindível ao sucesso do empreendimento. Seu principal mecanismo, a Contabilidade, bem como todas suas engrenagens, faz com que haja uma maior precisão na identificação dos problemas internos de uma organização.

Muitos profissionais podem criticar o relatório proposto por este artigo, por ferir os princípios contábeis, por não ser aceito pelo fisco, dentre outras inúmeras razões reais e razoáveis, mas deve-se lembrar que o sistema contábil pode ser separado em Contabilidade Geral e Gerencial. Geral é "aquela necessária a todas as empresas, que fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória para fins fiscais"<sup>13</sup>. Tal contabilidade precisa estar apoiada em regras que permitam comparabilidade e confiabilidade das informações ao usuário externo e, por isso, se baseiam nos princípios contábeis.

Já a Contabilidade gerencial "representa o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas."<sup>14</sup>, sendo "uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas"<sup>15</sup>, além de ser "uma ferramenta que permite aos gestores do negócio saber se tem capacidade ou não de competitividade no mercado."<sup>16</sup>

Desta forma, uma das formas de gerar as informações e maximizar o valor dos relatórios contábeis é a criação de modelos, versões e estruturas que facilitem a tomada de decisão do gestor, valorizando, portanto, a classe contábil frente às profissões existentes.

O contador deve encarar as necessidades dos usuários contábeis como o produto a ser vendido. Deve ter sensibilidade para que a empresa possa melhor moldar os relatórios contábeis para seus objetivos, em que "um sistema de informações de contabilidade de custos também molda a empresa"<sup>17</sup>, partindo sempre da premissa: (a) o gestor não sente falta daquilo que não sabe; e (b) o que não é medido não é gerenciado.

## 6 - BIBLIOGRAFIA

ANTHONY, Robert N. Contabilidade gerencial. Tradução de Management accounting principles, por Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1975.

ATKIN, B. Financial Planning and Control, Pricing Policy, Gower, 1988, Second Edition.

ATKINSON, A.A., BANKER, R.D, KAPLAN, R.S. e YOUNG, S.M. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

DECOSTER, D.T. e E.L. Schafer. Management Accounting: A Decision Emphasis, Wiley/Hamilton, 1976.

GARRISON, R.H., Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making, BPI, 1988, Fifth Edition.

HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. et BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T., et al. Contabilidade de custos. 9 ed., por José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. , FOSTER. George, DATAR, Srikant M. Cost accounting: a managerial emphasis. 9. ed. 1012p. New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5ª Edição. Ed. Atlas, São Paulo, 1997.

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1988.

(Footnotes)

1ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999. p. 104

5ª Edição. Ed. Atlas, São Paulo, 1997. p. 23

7 Para fins de exemplo, limitaremos a D.R.E. até a linha do Resultado Operacional

9. ed. 1012p.

New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1997. p. 475

Jornal do Comércio - 26.01.2005 - [www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/gestaocontabil.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/gestaocontabil.htm)

<sup>1</sup> HORNGREN, Charles T., et al. Contabilidade de custos. Tradução de "Cost accounting" 9 ed., por José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. p.2

<sup>2</sup> ANTHONY, Robert N. Contabilidade gerencial. Tradução de Management accounting principles, por Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1975. p.17

<sup>3</sup> HENDRIKSEN, Eldon S. et BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999. p. 104

<sup>4</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5ª Edição. Ed. Atlas, São Paulo, 1997. p. 23

<sup>5</sup> HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. p. 54

<sup>6</sup> HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Op cit. p. 30

<sup>7</sup> Para fins de exemplo, limitaremos a D.R.E. até a linha do Resultado Operacional

<sup>8</sup> DECOSTER, D.T. e E.L. Schafer. Management Accounting: A Decision Emphasis, Wiley/Hamilton, 1976. p. 20.

<sup>9</sup> ATKIN, B. Financial Planning and Control, Pricing Policy, Gower, 1988, Second Edition. p. 70

<sup>10</sup> GARRISON, R.H., Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making, BPI, 1988, Fifth Edition. p.27

<sup>11</sup> HORNGREN, Charles T., et al. Contabilidade de custos. 9 ed., por José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. p. 494

<sup>12</sup> HORNGREN, Charles T., FOSTER. George, DATAR, Srikant M. Cost accounting: a managerial emphasis. 9. ed. 1012p. New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1997. p. 475

<sup>13</sup> MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1988. p. 20

<sup>14</sup> ATKINSON, A.A., BANKER, R.D, KAPLAN, R.S. e YOUNG, S.M. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2000. p. 36

<sup>15</sup> ATKINSON, A.A., BANKER, R.D, KAPLAN, R.S. e YOUNG, S.M. Op cit. p. 36

<sup>16</sup> Habilidades para adicionar valor à companhia Jornal do Comércio - 26.01.2005 - [www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/gestaocontabil.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/gestaocontabil.htm)

<sup>17</sup> HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Op cit. p. 37