



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TAYNAM DA SILVA ARANTES

**A APLICABILIDADE DO CUSTEIO RKW NA APROPRIAÇÃO
DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO**

**Aracaju – SE
2013.2**

TAYNAM DA SILVA ARANTES

**A APLICABILIDADE DO CUSTEIO RKW NA APROPRIAÇÃO
DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO**

**Artigo apresentado à Coordenação do
Curso de Bacharelado em Ciências
Contábeis da Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe -
FANESE, como requisito parcial e
obrigatório para obtenção do grau de
bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Prof. Edgard Dantas Santos
Júnior**

**Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos
dos Santos Figueiredo Barreto.**

**Aracaju – SE
2013.2**

TAYNAM DA SILVA ARANTES

**A APLICABILIDADE DO CUSTEIO RKW NA APROPRIAÇÃO
DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: _____

Prof. Edgard Dantas Santos Júnior
Orientador

Avaliador

Avaliador

Taynam da Silva Arantes

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2013.

RESUMO

Com o crescimento tecnológico contínuo e as consequentes dificuldades que surgem na gestão empresarial, este trabalho tem como tema a metodologia de custeio RKW e sua aplicabilidade na formação de preço de venda dos produtos. E por ter sido observada essa dificuldade surgiu a problemática desta pesquisa: Como o método de custeio RKW pode ser utilizado para a formação de preço de venda e até que ponto é viável sua utilização? Esta pesquisa teve o objetivo geral de analisar o sistema de custeio RKW como metodologia de apropriação de custos e formação de preço e como objetivos específicos: verificar os principais métodos de custeio; identificar as formas com que os preços dos produtos podem ser calculados; analisar a viabilidade da formação de preço pelo sistema de custeio RKW; demonstrar através de exemplo fictício como o custeio RKW pode ser utilizado para a formação de preço. Com base nestes objetivos a metodologia adotada foi quanto à natureza, aplicada; quanto à abordagem do problema, qualitativa; quanto aos objetivos, exploratória e quanto aos procedimentos técnicos, pesquisa bibliográfica. Concluiu-se que em empresas cujas despesas sejam relativamente baixas em relação ao seu faturamento o custeio RKW pode ser utilizado para a formação de preço, já como ferramenta de mensuração e acompanhamento dos custos este não oferece desempenho satisfatório por não tratar de forma diferenciada os custos e despesas.

Palavras-chave: Contabilidade de Custo. RKW. Formação de Preço.

LISTA DE SIGLAS

ABC – Activity Based Costing
CPV – Custo do Produto Vendido
RKW – Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Estrutura Física.....	20
Tabela 2 - Programação de Produção Mensal.....	20
Tabela 3 - Despesas Mensais.....	20
Tabela 4 - Consumo dos Custos por Unidade de Produto.....	20
Tabela 5 - Custos Variáveis de Venda.....	21
Tabela 6 - Custo Fixo Total.....	21
Tabela 7 - Custo Fixo Unitário.....	21
Tabela 8 - Custo Fixo Total de Acordo com o Custeio RKW.....	22

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE SIGLAS

LISTA DE TABELAS

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa.....	8
1.2 Problemática.....	8
1.3 Objetivo Geral.....	8
1.4 Objetivo Específico.....	8
1.5 Justificativa.....	9
1.6 Metodologia.....	9
1.6.1 Classificação da Pesquisa.....	10
1.6.1.1 do ponto de vista de sua natureza.....	10
1.6.1.2 do ponto de vista da abordagem do problema.....	10
1.6.1.3 do ponto de vista do objetivo da pesquisa.....	10
1.6.1.4 do ponto de vista dos procedimentos técnicos.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 Contabilidade Gerencial.....	11
2.2 Contabilidade de Custos.....	11
2.2.1 Nomenclaturas utilizadas em custos.....	12
2.2.1.1 gastos.....	12
2.2.1.2 desembolso.....	13
2.2.1.3 investimento.....	13
2.2.1.4 despesas.....	13
2.2.1.5 perda.....	13
2.2.1.6 custo.....	13
2.2.2 Classificação dos custos.....	14
2.2.2.1 custo direto.....	14
2.2.2.2 custo indireto.....	14
2.2.2.3 custo fixo.....	14
2.2.2.3 custo variável.....	14
2.2.3 Principais métodos de custeamento.....	15
2.2.3.1 custeio por absorção.....	15
2.2.3.2 custeio variável.....	16
2.2.3.3 custeio ABC.....	17
2.2.3.4 custeio RKW.....	18
2.2.4 Formação de Preço.....	19
2.2.4.1 formação de preço com base no custeio RKW (exemplo fictício).....	20

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22
-----------------------------	----

REFERÊNCIAS

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO

1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa

Em tempos de globalização as empresas procuram exaustivamente conhecer o mercado e se adaptar as suas variações, a fim de que os resultados gerados atendam aos quesitos necessários para a continuidade de suas atividades. Dentro dessa perspectiva, esse trabalho norteou os sistemas de apropriação de custos e seus efeitos na formação do preço final do produto no que se refere ao ponto de vista da contabilidade gerencial.

1.2 Problematização do Tema

A Gestão de Custos por ser uma das funções da contabilidade tem por objetivo subsidiar a tomada de decisão, porém, além disso, ela serve como um dos parâmetros e base para a formação do preço de venda dos produtos, efetivamente, com a existência de vários métodos de apuração dos custos e formação de preço como: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio ABC, Custeio RKW, dentre outros, faz-se mister que as organizações conheçam com detalhes cada um deles, a fim de utilizar o mais adequado a sua atividade. Dentro deste contexto surge a problemática deste trabalho, que leva à seguinte indagação: como o método de custeio RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) pode ser utilizado para a formação de preço de venda e até que ponto é viável sua utilização?

Buscando responder este questionamento traçaram-se os seguintes objetivos expostos a seguir:

1.3 Objetivo Geral

Os objetivos em linhas gerais transparecem aonde se quer chegar com a pesquisa em questão. Medeiros (2010) conceitua objetivo geral como aquilo que o pesquisador deseja alcançar com sua investigação, Beuren (2009, p.65) corrobora com esta afirmação: "O objetivo geral indica uma ação ampla do problema, por isso mesmo ele deve ser elaborado com base na pergunta de pesquisa".

Assim sendo, o objetivo geral deste trabalho foi analisar o sistema de custeio RKW como metodologia de apropriação de custos e formação de preço.

1.4 Objetivos Específicos

Ainda Segundo Beuren (2009, p.65), “os objetivos específicos devem descrever ações pormenorizadas, aspectos específicos para alcançar o objetivo geral estabelecido”.

De acordo com as afirmações acima citadas foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- Verificar os principais métodos de custeio;
- Identificar as formas com que os preços dos produtos podem ser calculados;
- Analisar a viabilidade da formação de preço pelo sistema de custeio RKW;
- Demonstrar através de caso prático como o custeio RKW pode ser utilizado para a formação de preço.

1.5 Justificativa

O cenário econômico atual é complexo e altamente competitivo, exigindo dessa forma um amadurecimento constante das empresas e dos profissionais que formam a área de custos. Sendo assim, faz-se necessário conhecer a empresa e seus processos para que não haja equívocos quanto à metodologia a ser adotada para a alocação dos custos e, conseqüentemente, a formação do preço.

Dentro desta perspectiva, esta pesquisa justifica-se pelos seguintes fatores: por sua contribuição ao universo acadêmico em se tratar de um tema pouco abordado e que servirá de ponto de partida para outros estudos; por sua contribuição para a correta gestão de custos, tendo em vista que a gestão dos mesmos em uma empresa não é tarefa fácil, principalmente se forem colocados à luz todos os fatores participantes de um processo produtivo; e pela importância da correta formação de preço para os resultados da empresa.

1.6 Metodologia

Para alcançar os objetivos traçados anteriormente foi necessária a utilização de métodos científicos que são formulados com base no problema apresentado.

Vianna (2001, p.95) afirma que “A METODOLOGIA pode ser entendida como a ciência e a arte do como desencadear ações de forma a atingir os objetivos propostos para ações que devem ser definidas com pertinência, objetividade e fidedignidade”.

Esta pesquisa tratou-se inicialmente de uma revisão bibliográfica e posteriormente uma aplicação prática, tomando como base uma empresa fictícia, com o intuito de elucidar o resultado encontrado.

1.6.1 Classificação da pesquisa

A classificação da pesquisa é uma atividade importante, pois à medida que se classifica ficam claras as semelhanças e divergências entre as diversas modalidades de pesquisa (GIL, 2010, p.25). Baseando-se na afirmativa do autor classificou-se esta pesquisa da seguinte forma:

1.6.1.1 Do ponto de vista da sua natureza

A pesquisa tem natureza aplicada, que de acordo com Gil (2010) é direcionada à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica. Dessa forma, realiza-se uma fundamentação teórica a partir de assuntos já conhecidos e publicados com o intuito de conhecer melhor a área pesquisada.

1.6.1.2 Do ponto de vista da abordagem do problema

Classificou-se como qualitativa, que tem como característica a descrição e suas informações não são quantificáveis. (RICHARDSON, 1999, p. 80, apud BEUREN, 2009, p. 91) assegura que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema”.

1.6.1.3 Do ponto de vista do objetivo da pesquisa

Tratou-se de uma pesquisa exploratória, que segundo Gil (2010), objetiva proporcionar maior familiaridade com o problema, envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos; assume em geral a forma de pesquisas bibliográficas ou estudos de caso.

1.6.1.4 Do ponto de vista dos procedimentos técnicos

Caracterizou-se como pesquisa bibliográfica, que para Medeiros (2010, p. 36) “significa o levantamento da bibliografia referente ao assunto que se quer estudar”. Foi elaborada com base em documentos publicados, entre eles livros, artigos, revistas, dentre outras fontes. Praticamente todas as pesquisas precisam em algum momento utilizar-se deste tipo de procedimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial, conforme Crepaldi (2011), é área contábil que processa através de seus sistemas todos os dados e informações coletados nos vários departamentos da empresa, proporcionando aos administradores informações indispensáveis para a avaliação de desempenho de projetos e produtos, bem como a situação econômico-financeira.

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis empregados na contabilidade financeira e de custos, com objetivos diferentes, maior detalhamento, ou com forma de apresentação e classificação diferenciada a fim de auxiliar os gestores da entidade em seus processos decisórios. (BRUNI & FAMÁ, 2010, p. 22 apud IUDÍCIBUS, 1998, p.21).

A Contabilidade Gerencial condensa e organiza as informações para que sirvam de base não só para os gestores em suas decisões, mas também para seus funcionários, governo e fornecedores, seus stakeholders, pois as empresas modernas têm compromissos que vão além de suas instalações, um compromisso com a sociedade em geral.

2.2 Contabilidade de Custos

Surgiu em consequência da Revolução Industrial do século XVIII, e de acordo com Martins (2010, p.19), "Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para atender às empresas comerciais."

Do ponto de vista gerencial, Padoveze (2013) esclarece que o surgimento da Contabilidade de Custos foi resposta à necessidade da gestão contábil interna em razão das novas complexidades do processo de produção, objetivando informações para a tomada de decisão. A Contabilidade de Custo tornou-se um instrumento necessário àquela época, e com o passar do tempo foi se estruturando e adequando ao cenário industrial, desde então é peça fundamental para subsidiar a tomada de decisão, principalmente por se tratar de indústria, ramo que impulsionou seu surgimento.

A Contabilidade de Custos é parte da Contabilidade Gerencial, sendo que, a primeira irá através de suas técnicas organizar os dados de forma a oferecer subsídios à segunda, e esta conseqüentemente dará subsídio à tomada de decisão.

Ainda na perspectiva de Padoveze (2013), a Contabilidade de Custos pode ser apresentada segundo os três seguintes fundamentos:

1. *Método de custeamento*: identificar e definir os caminhos possíveis para a apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.
2. *Forma de custeio*: identificar e definir as possibilidades de mensuração monetária (atribuição de valor) para os recursos utilizados no processo de transformação dos produtos e serviços finais, considerando os métodos utilizados.
3. *Sistema de acumulação*: identificar e definir as melhores possibilidades de acumulação dos registros das informações obtidas pelas formas de custeio e métodos de custeamento. (PADOVEZE, 2013, p.91).

Crepaldi (2010) define a Contabilidade de Custos como uma técnica que identifica, mensura e informa os custos dos produtos ou serviços. Já Padoveze (2013, p.5) conceitua Contabilidade de Custos como “o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas”.

Para Bruni & Famá (2010), Contabilidade de Custos pode ser definida como o processo ordenado de utilizar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, porém Crepaldi (2010) alerta que por se tratar de parte integrante da Contabilidade Gerencial a Contabilidade de custos não está presa aos requisitos legais ou fiscais, nem a convenções padronizadas.

2.2.1 Nomenclaturas utilizadas em custos

A fim de que seja possível um aprofundamento no estudo desta matéria são necessários conhecimentos relativos a alguns conceitos e nomenclaturas utilizados em Contabilidade de Custos. Martins (2010) assevera que para que duas pessoas se comuniquem é necessário que ambas atribuam o mesmo nome para objetos, conceitos e ideias. Nesse sentido, para viabilizar o entendimento da pesquisa apresentada, expõe-se a seguir algumas nomenclaturas utilizadas em Contabilidade de Custos.

2.2.1.1 Gastos

É um conceito amplo que engloba todas as aquisições realizadas pela entidade, sejam elas custo, despesa, investimento ou outras. De acordo com Martins (2010), trata-se da compra de um produto ou serviço que gera um sacrifício financeiro para a empresa. O que deve ser entendido é que há uma troca financeira “dinheiro”, por um bem ou serviço independente do destino que será dado a este.

2.2.1.2 Desembolso

Para Bruni & Famá (2010) é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou mercadoria, ou seja, é a consequência da realização de um gasto, que pode ocorrer simultaneamente à aquisição quando se trata de uma compra à vista, ou após quando se tratar de uma compra a prazo.

2.2.1.3 Investimento

São os gastos ou sacrifícios financeiros ativados em função de sua vida útil, conforme Martins (2010). A aquisição de estoques de matéria-prima, por exemplo, trata-se de um investimento. No momento em que é adquirida é registrada na contabilidade no Ativo Circulante na conta Estoque de Matéria-Prima e à medida que é consumida e adentra ao processo produtivo ela é baixada do estoque.

2.2.1.4 Despesa

Bruni & Famá (2010) conceitua despesa como os gastos com bens e serviços consumidos direta ou indiretamente no intuito de obter receitas. As despesas são contabilizadas no período em que ocorrem e influenciará na apuração do resultado. São consideradas despesas o salário da administração, o salário dos vendedores, as comissões por vendas, dentre outros que não estejam ligados ao processo produtivo.

2.2.1.5 Perda

A perda resulta de uma ação inesperada e não se confunde com custos ou despesas. Martins (2010) define como perda o consumo anormal e involuntário de um bem ou serviço. Ainda de acordo com o referido autor, a deterioração de matéria-prima em decorrência de uma enchente, por exemplo, é considerada uma perda, pois não foi prevista.

As perdas vão diretamente para a conta de resultado, não transitando pelos custos, atingindo dessa forma o resultado do período. Vale ressaltar que existem perdas necessárias para a atividade produtiva, sendo estas consideradas normais e são contabilizadas como custos.

2.2.1.6 Custo

Na concepção de Martins (2010) são os gastos com bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, sendo assim, o que diferencia o custo da despesa é o direcionamento dado aos gastos, e se tratando de custos estarão diretamente ligados ao processo produtivo. Como exemplo de custo tem-se a matéria-prima que no momento de sua aquisição é tratada como investimento e a partir do momento que sai do estoque e entra no processo produtivo transforma-se em custo.

2.2.2 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados em diretos, indiretos, fixos e variáveis. Cada empresa irá classificá-los de acordo com a metodologia que melhor se adequa a sua realidade. Segundo Bruni & Famá:

Os sistemas, formas e metodologias aplicados no controle e gestão de custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento em relação ao volume). (BRUNI & FAMÁ, 2010, p. 29)

2.2.2.1 Custo direto

São aqueles que não apresentam dificuldades para a apropriação aos produtos, não necessitam de rateio. Conforme Crepaldi (2010), basta que exista uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou de máquina) e a apropriação é realizada proporcionalmente à quantidade produzida.

2.2.2.2 Custo indireto

Este tipo de custo não possibilita apropriação direta ao produto, Crepaldi (2010, p.92) explica "Custos Indiretos são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateio para fazer a apropriação." Exemplo: aluguel da área ocupada pela fábrica, energia consumida na fabricação dos produtos, dentre outros.

2.2.2.3 Custo fixo

Para o entendimento deste conceito deve ser levado em consideração o período de tempo e o volume de produção. Bruni & Famá (2010, p.30) conceituam que fixos "são custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa." O custo fixo existe independente da produção, sendo assim o aluguel da área da fábrica é considerado um custo fixo, pois não sofre variação em função do volume produzido.

2.2.2.4 Variável

Os custos variáveis sofrem variação em função do volume de produção. Crepaldi (2010) afirma que o custo variável varia proporcionalmente ao volume produzido, ou seja, quanto maior a produção maior será o custo. A matéria-prima, por exemplo, tem relação proporcional com o volume de produção, sendo considerado um custo variável.

2.2.3 Principais métodos de custeamento

Custear significa apropriar os custos aos produtos através de uma metodologia com a finalidade de encontrar o custo unitário dos produtos e, conseqüentemente, mensurar os estoques de produtos acabados, conforme Padoveze (2013). Existem vários métodos de custeio, alguns defendem que apenas devem ser apropriados aos produtos os custos diretos (facilmente identificáveis), outros admitem a apropriação de todos os custos incorridos utilizando-se de critérios de rateio. Neste trabalho, dar-se-á maior atenção ao custeio RKW (abreviação de ReichskuratoriumFurWirtschaftlichkeit), objeto de estudo desta pesquisa.

2.2.3.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o método de apropriação de custos no qual o produto absorve todos os custos incorridos no período, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Segundo Padoveze (2010, p. 187), “todos os gastos da área industrial devem fazer parte da apuração do custo unitário dos bens e serviços, sem se computar os gastos administrativos, comerciais e financeiros”.

Este método está em conformidade com a legislação fiscal e comercial brasileira, sendo aceito para a apuração tributária (pagamento do Imposto de Renda) e para a apresentação das Demonstrações Financeiras por estar em consonância com os Princípios Contábeis.

Para Crepaldi (2010), no custeio por absorção os custos incorridos no período serão registrados no ativo na conta de “Estoque”, estejam eles acabados ou em elaboração. Já o Custo dos Produtos Vendidos (CPV), irá direto para o resultado do período junto com as despesas incorridas.

O que se observa é que este método utiliza-se de rateio para a alocação dos custos indiretos, que traz distorções ao longo do processo por ser arbitrário e subjetivo, sendo assim, a depender do critério adotado o custo do produto poderá ter variações. Martins (2010) assegura que “Se todos os produtos feitos fossem

vendidos no mesmo período, o efeito dessas alterações não seria sensível na avaliação do resultado global da empresa”.

Outro ponto importante é que os custos dos produtos fabricados, porém não vendidos dentro de seu período de fabricação, são transportados para os períodos subsequentes através do “estoque” até que sejam vendidos. Dessa forma, estão incluídos a eles os custos fixos de fabricação que pertenceram a outro período, gerando assim uma supervalorização dos estoques. Lembrando que os custos fixos existem independentemente da variação produtiva.

2.2.3.2 Custeio variável

Esta metodologia tem por objetivo sanar os problemas relativos ao custo fixo apresentado anteriormente. Na visão de Maher (2001, p.360) custeio variável é o “Sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”, e corrobora Martins (2010, p.198) “ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Tendo em vista que o custo fixo existe independentemente da fabricação ou não dos produtos, dentro de certa faixa, de quantidade produzida, de acordo com Crepaldi (2011), este deve ser entendido como os encargos necessários para que a empresa produza, e não como se fossem vinculados aos produtos por ela fabricados, pois ao ser rateado e apropriado aos produtos, por mais justo e aproximado da realidade da empresa que seja o critério adotado para o rateio, este poderá gerar distorções. Para que isto fique claro basta que o critério adotado para o rateio seja alterado, consequentemente os resultados serão diferenciados.

Gerencialmente o Custeio Variável é capaz de produzir informações mais precisas e adequadas para a administração, contudo fere os Princípios Contábeis e por essa razão não é aceito nas Demonstrações Financeiras e muito menos pelo fisco. Martins (2010) afirma que de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o da Competência, que de acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750/93, dispõe que as despesas e receitas devem ser registradas no período a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Porém o que ocorre é que o custo fixo por esse método é levado ao resultado do período independente da ocorrência da venda dos produtos fabricados no período. Por esses motivos este método só pode ser utilizado internamente pelas empresas.

Para alguns doutrinadores “Custeio Variável e Direto” tratam-se do mesmo método, a exemplo de Crepaldi (2011). Padoveze (2013) defende que apesar de alguns autores terem comumente apresentado à nomenclatura dupla (Custeio Variável “Direto”), na realidade não são. O Custeio Direto considera tão somente os gastos diretos sejam eles fixos ou variáveis. Concluindo esta linha de pensamento, Bruni & Famá (2010, p.164) afirmam que “nem sempre todo gasto direto é variável, ou vice-versa, e nem sempre todo gasto indireto é fixo”.

2.2.3.3 Custeio ABC

Este método de custeio surgiu em consequência da necessidade de solucionar o problema da distribuição dos custos indiretos aos produtos. Como visto anteriormente há um alto grau de subjetividade na apropriação dos mesmos, gerando distorções que podem afetar o processo decisório.

Conforme Crepaldi (2011):

O custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (ActivityBasedCosting), é uma metodologia que nasceu nos Estados Unidos em meados da década de 80 e foi desenvolvida e criada basicamente por Devlin, Cooper e Kaplan. Procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. (CREPALDI, 2011, p.229)

O ABC também pode ser utilizado para a apropriação dos custos diretos aos produtos, principalmente a mão de obra direta, diz Martins (2010), todavia, não serão observadas diferenças significativas em relação aos métodos já apresentados.

Segundo Padoveze (2013, p.258), “O custo ABC é definido comumente como um método de custeamento que atribui primeiro os custos às atividades e depois aos produtos com base no uso das atividades de cada produto”, ou seja, para o ABC os produtos não consomem custos diretamente, mas sim atividades.

Martins (2010, p.93) define atividade como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços”.

O método de custeio ABC parte do pressuposto de que todos os produtos para serem fabricados necessitam da realização de atividades. Diferente dos métodos tradicionais que usam bases de rateios de acordo com o volume, este tem como base as atividades realizadas no processo produtivo de determinado produto.

Sendo assim, a primeira etapa para a aplicação do ABC é a identificação das atividades desenvolvidas em cada departamento; após a identificação atribui-se custos às atividades através de direcionadores de custos, que para Bruni & Famá

(2010, p.144) “são identificados por meio da investigação das atividades e seus efeitos sobre os custos dos produtos ou serviços”; e por último os custos das atividades são atribuídos aos produtos. Crepaldi (2011) diz que para essa etapa é necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto.

O ABC contribuiu de forma inestimável para a contabilidade de custos e gerencial por sua característica de redução da subjetividade na apropriação de custos indiretos de fabricação, dando maior segurança aos gestores no processo decisório.

2.2.3.4 Custeio RKW

Surgiu na Alemanha no início do século XX e de acordo com Crepaldi (2011, p.263), RKW “representa as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas aziendais (*ReichskuratoriumfurWirtschaftlichkeit*)”. Este instituto regulamentava a forma com que as empresas alemãs deveriam calcular seus custos e até fixar seus preços. Ainda segundo o referido autor, para se conhecer o preço de acordo com esta metodologia bastava que fosse atribuída uma margem de lucro que na época era fixada pelo governo alemão.

Bruni & Famá (2010) se referem ao custeio RKW como Custo Pleno, já Crepaldi (2011) utiliza a nomenclatura, Método dos Centros de Custos, e afirma também que Custeio Integral e Custeio Pleno são sinônimos, distinguindo-os do Custeio por Absorção.

O custeio pleno caracteriza-se pela apropriação dos custos e despesas, inclusive administrativas, financeiras e com vendas aos produtos através de rateio. Para Martins (2010) “Com esse rateio, chega-se ao custo de “produzir e vender” (incluindo administrar e financiar), que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita”.

Este método de custeamento demonstra unitariamente todos os gastos ocorridos na empresa “sem exceções”.

Poder-se-ia, inclusive, chamar essa informação de custo pleno como o pior custo possível, por consubstanciar-se no maior valor calculado de custos unitários quando comparado aos números provindos de outros métodos de custeio. (CREPALDI, 2011, p.264)

Porém se é comparado este pior custo com o preço de venda praticado pela empresa é facilmente identificado se a empresa está sendo lucrativa ou não, assegura Crepaldi (2011). Da mesma maneira esta forma de custeamento facilita o

calculado do preço de venda baseado no custo unitário, evitando que haja prejuízos em virtude do desconhecimento dos gastos totais efetuados pela empresa, sendo uma vantagem deste método.

Para efeitos de formação de preço do produto Crepaldi (2011) afirma que o custeio RKW não leva em consideração a elasticidade da procura, a concorrência e não distingue entre os custos fixos e variáveis. Já Martins (2010) garante que “numa economia de mercado os preços são muito mais decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura”.

2.2.4 Formação de preço

Formar preço de venda é uma necessidade existente em toda e qualquer empresa, além de se tratar de uma tarefa de grande relevância para sua continuidade. Assef (2003, p.xv) expõe que “A correta formação de preço de venda é questão fundamental para a sobrevivência e crescimento auto-sustentado das empresas, independente de seus portes e de suas áreas de atuação”.

De acordo com Padoveze (2013) existem três modelos principais para a formação de preço de venda: 1º) modelo orientado pela teoria econômica, que tem como premissa básica que as empresas racionalmente procuram maximizar os lucros, tendo pleno conhecimento da curva da demanda e de seus custos; 2º) modelo orientado pelos custos, que toma como base o custo dos produtos bastando adicionar a margem de lucro desejada; 3º) modelo orientado pelo mercado que não considera os custos, mas apenas a demanda, concorrência e o valor percebido pelo cliente.

Conforme a teoria econômica o mercado é o responsável pela formação do preço de venda dos produtos através da lei da oferta e da demanda, com as considerações necessárias para as situações de monopólio, oligopólio, mercados cativos e situações similares (PADOVEZE, 2013), no entanto, na visão de Crepaldi (2011, p.349) “Alguns especialistas afirmam que ter os preços definidos exclusivamente pelo mercado é um risco”.

É necessário conhecer minuciosamente os custos a fim de que os preços praticados sejam suficientes para cobri-los, pois de nada adiantaria ter o menor preço do mercado e não satisfazer sequer as necessidades organizacionais.

Martins (2010, p.218) considera que “os preços podem ser fixados: com base nos custos, com base no mercado ou com base numa combinação de ambos”. Aqui, a pesquisa concentrar-se-á na formação do preço com base nos custos, tendo

em vista a importância destes para a manutenção empresarial e a necessidade de conhecer a forma com que o preço pode ser calculado através da metodologia de custeio RKW.

2.2.4.1 Formação de preço com base no custeio RKW (Exemplo Fictício)

Como já foi supracitado, a metodologia de custeio RKW objetiva apropriar todos os custos e despesas aos produtos. Partindo deste pressuposto, apresenta-se a seguir um exemplo fictício que esclarece a forma com que o RKW se comporta na formação de preço, de acordo com Santos (2013).

A empresa A. Ltda. tem sua sede em Aracaju-SE, e trabalha com os produtos X e Y.

Dados:

Tabela 1: Estrutura Física

Sede da Empresa	R\$ 1.800.000,00
Máquinas e Equipamentos	R\$ 1.200.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 200.000,00
Veículos	R\$ 180.000,00

Fonte: (SANTOS, 2013)

A empresa usa as taxas de depreciação da Receita Federal (4%, 10%, 20%) ao ano.

Tabela 2: Programação de Produção Mensal

Produto X	1900 Unidade
Produto Y	1300 Unidades

Fonte: (SANTOS, 2013)

Tabela 3: Despesas Mensais

Aluguel Mensal	R\$ 2.300,00
Retiradas Diretores	R\$ 6.000,00
Salários e Encargos	R\$ 10.700,00
Outras Despesas Administrativas	R\$ 2.400,00

Fonte: (SANTOS, 2013)

Tabela 4: Consumo dos Custos Por Unidade de Produto

DISCRIMINAÇÃO	P. X	P. Y
Matéria Prima	9,60	10,30
Embalagem	1,30	1,90
Mão de Obra	3,0	3,60

Fonte: (SANTOS, 2013)

Tabela 5: Custos Variáveis de Vendas

PIS	1,65%
COFINS	7,60%
ICMS	17%
Comissões sobre Vendas	3%
Participação Diretor de Marketing	0,35%

Fonte: (SANTOS, 2013)

- Todas as compras e todas as vendas são em Sergipe. Alíquota ICMS 17%;
- A empresa usa na produção o sistema de fornecedores de serviços que recebem por unidade produzida;
- A margem de lucro da empresa sobre as vendas é de 12%;
- Os produtos têm a mesma participação nos esforços da administração, ou seja: 50% para o produto X e 50% para o produto Y;

Com base nos dados apresentados, Santos (2013) gerou as seguintes informações:

Tabela 6: Custo Fixo Total

DESCRIÇÃO	DESPESA FIXA TOTAL
Aluguel	R\$ 2.300,00
Retirada Diretores	R\$ 6.000,00
Salários e Encargos	R\$ 10.700,00
Outras Despesas Administrativas	R\$ 2.400,00
Depreciação	R\$ 20.667,00
Custo Fixo Total	R\$ 42.067,00

Fonte: (SANTOS, 2013)

Observa-se que para chegar ao custo fixo total foram somados todos os custos fixos inclusive a depreciação mensal.

Tabela 7: Custo Fixo Unitário

Produto X	11,07
Produto Y	16,18

Fonte: (SANTOS, 2013)

Para chegar até este resultado Santos (2013) realizou os seguintes cálculos:

$$X = [(R\$ 42.067,00 \times 50\%) / 1900] = R\$ 11,07$$

$$Y = [(R\$ 42.067,00 \times 50\%) / 1300] = R\$ 16,18$$

Ou seja, o custo fixo total foi rateado aos produtos conforme sua participação nos esforços da administração e logo após foi dividido pela quantidade produzida para se obter o custo fixo unitário por produto.

Tabela 8: Custo Fixo Total de Acordo com o Custeio RKW

DESCRIÇÃO	X	Y
Despesa Fixa	11,07	16,18
Custo Fixo	13,9	15,8
Total	24,97	31,98

Fonte: (SANTOS, 2013)

Nota-se que as despesas estão sendo agregadas ao custo, seguindo o método RKW.

Finalizada esta primeira etapa, Santos (2013) calculou o preço de venda dos produtos de acordo com o custeio RKW da seguinte forma:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custo Fixo Unitário} - \text{Créditos Tributários}}{1 - (\text{Custos Variáveis de Vendas} + \text{Margem de Lucro})}$$

Os créditos tributários são referentes à aquisição de matéria prima e embalagens.

$$X = \frac{24,97 - 1,63 - 0,16 - 0,73}{1 - (0,17 + 0,0165 + 0,076 + 3 + 0,0035 + 0,12)} = \frac{22,45}{0,5840} = R\$ 38,44$$

$$Y = \frac{32,00 - 1,75 - 0,17 - 0,78}{1 - (0,17 + 0,0165 + 0,076 + 3 + 0,0035 + 0,12)} = \frac{29,3}{0,5840} = R\$ 50,14$$

Dessa forma, o preço de venda para os produtos X e Y são respectivamente R\$ 38,44 e R\$ 50,14 e estes cobrem todos os custos e despesas necessários para a fabricação dos produtos e manutenção da empresa, como também as despesas variáveis com vendas obtendo com isso 12% de lucro.

Sendo assim, calcular o preço de venda tendo o custeio RKW como ponto de partida não é tarefa difícil. Porém, se for considerado esse método para o dia a dia das empresas haverá dificuldades em conhecer, por exemplo, o CPV (Custo do Produto Vendido), as despesas operacionais por unidade, dentre outras e realizar

análises referente ao custo fixo e sua representatividade em relação às unidades produzidas, corroborando com Crepaldi (2011).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Contabilidade de custos e formação de preço são temas de ampla complexidade por não existir um roteiro fixo para a sua aplicação. Em consequência, as empresas precisam conhecer seus processos e analisar cautelosamente os resultados a partir da aplicabilidade de cada método identificando dessa forma o que melhor atende a suas necessidades, e verificou-se que os principais métodos de custeio existentes são por Absorção, Variável, ABC e RKW.

Identificou-se que o preço pode ser calculado tendo como base a teoria econômica, os custos ou o mercado consumidor.

A metodologia de custeio RKW possibilita aos gestores conhecer globalmente o quanto se gasta para produzir um determinado produto, com isso é fácil identificar se este produto está sendo lucrativo ou não, bastando comparar seu custo com o preço de venda praticado. Se uma empresa tem despesas relativamente baixas em relação ao seu faturamento esse método é indicado para formação de preço, porém como os demais métodos de apropriação de custos não leva em consideração a lei da oferta e da demanda, nem a concorrência.

No entanto, o custeio RKW apresenta limitações quanto à identificação dos custos fixos e variáveis deixando de fornecer informações relevantes para os gestores na tomada de decisão, ou seja, o método é eficiente quanto à formação de preço, porém não oferece os subsídios necessários para o controle e mensuração dos custos.

Por fim quanto maior o grau de complexidade dos processos produtivos menor é a possibilidade de utilização do RKW, tendo em vista que as grandes organizações têm a necessidade das informações detalhadas e minuciosas para que os gestores possam tomar decisão seguras.

REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Formação de Preços: Aspectos Mercadológicos, Tributários e Financeiros para Pequenas e Médias Empresas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

BEUREN, Ilse M. (Org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preço**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 750/93. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 18 de nov. de 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial Teoria e Prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria Teoria e Prática**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos Criando Valor Para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MEDEIROS, João Bosco. **A Prática de Fichamentos, Resumos, Resenhas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de Custos: Teoria, Prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SANTOS, Edgard Dantas Jr. **Publicação Eletrônica {Mensagem Pessoal}**. Mensagem recebida por <taynam_arantes@hotmail.com> em 21 de Nov. de 2013.