

Comparação de resultados obtidos na aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável: um estudo de caso

Leonardo José Seixas Pinto
Universidade Federal Fluminense
leonardojspinto@bol.com.br

RESUMO

O custeio por absorção e o custeio variável, apesar das diversas críticas quanto as informações geradas por estes métodos, são largamente utilizados. O primeiro método apropria todos os custos (fixos e variáveis) aos produtos enquanto o segundo, classifica apenas os custos variáveis como custos inventariáveis. O resultado disto é a apuração do custo unitário mais elevado no custeio por absorção se comparado com o custo unitário apurado no custeio variável, alterando assim, o valor do estoque final e o resultado do exercício caso não seja vendida toda a produção do período. Através de um estudo de caso feito a partir de pesquisa documental na maior indústria de pães regional do Rio de Janeiro, foi avaliado o mapeamento dos custos e a aplicação do custeio por absorção e do custeio variável. Concluiu-se que o controle da capacidade ociosa pode alternativamente ser incluído no custeio por absorção, que o custeio variável pode ser adaptado para atender a legislação do imposto de renda e que a afirmativa “o custo unitário apurado no custeio variável se manterá o mesmo para os diversos níveis de produção” não se aplica na empresa estudada, pois as perdas constantes no processo produtivo impactam na oscilação de consumo de matéria-prima, alterando assim, o valor do custo unitário, ainda que no uso do custeio variável.

Palavras-chave: Métodos de custeio; Custeio por absorção; Custeio variável.

1. INTRODUÇÃO

Os métodos de custeio possuem como objetivo apurar o custo de uma unidade produzida (PADOVEZE, 2004). Cada método de custeio estabelece um critério próprio para apurar o custo de produção, onde despesas e custos são classificados como inventariáveis ou não, impactando assim, na apuração do custo unitário. A escolha adequada do método de custeio e principalmente, de como os custos são acumulados e distribuídos aos diversos departamentos e/ou produtos e que possibilitará a empresa maior precisão na apuração do custo unitário e na avaliação de resultados. Diante de um cenário onde o controle de custos tornou-se fundamental para a sobrevivência das empresas o aprimoramento do sistema de custos deve ser constante, ganhando o referido assunto espaço definitivo nas decisões empresariais e no meio acadêmico.

Após significativas e constantes mudanças no processo produtivo, vislumbradas a partir do ano de 1970, iniciou-se uma série de críticas aos métodos de custeio, principalmente pela arbitrariedade na alocação dos custos comuns. Diversos pesquisadores como Kaplan e Norton (1987) Atkinson *et. al.* (2000), Sakurai (1997), Horngren *et. al.* (1997), Gomes e Salas (2001) garantem que os métodos de custeio estão obsoletos, pois foram desenhados em ambientes diferente do qual vivenciamos hoje e não atende as necessidades estratégicas das empresas. Apesar das críticas aos métodos tradicionais de custeio, os mesmos continuam sendo largamente utilizados devido a sua simplicidade na implementação e manutenção e as facilidades acerca do seu entendimento.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa foi elaborada dentro da empresa estudada através da observação do sistema de custeio e dos relatórios financeiros apurados no mês de agosto de 2009. Os instrumentos utilizados para a obtenção dos dados foram a entrevista com perguntas abertas e principalmente a investigação detalhada nos relatórios emitidos pelo departamento financeiro o qual contemplam dados de custos de produção, despesas e receitas. Desta forma, trata-se de uma pesquisa suportada em relatórios, classificada como pesquisa documental, sendo também classificada como pesquisa de campo, por ser observada e estudada dentro da empresa onde o fenômeno ocorre. Esta pesquisa é também um estudo de caso devido ao elevado grau de detalhamento nas informações colhidas e o conseqüente tratamento dos mesmos. Estas afirmativas estão delineadas de acordo com a taxionomia de Vergara (2004:45-48), o qual trata a pesquisa quanto aos fins e quanto aos meios.

3 REVISÃO DA LITERATURA

De acordo com Padoveze (2004, p. 44), o objetivo fundamental do método de custeio é “apurar o custo de uma unidade do produto fabricado”. A escolha apropriada do método de custeio pela empresa implica, diretamente, no resultado de seus negócios, além de tornar a empresa mais competitiva. Esta escolha torna-se fundamental, à medida que a empresa decida competir com base no custo. São vários os métodos de custeio existentes e cada um deles trás informações relevantes à administração dos negócios. Não se trata de opções mutuamente excludentes, pois a empresa pode utilizar todos os métodos de custeio para fins gerenciais.

Tipos de Gastos		Métodos de Custeio			
Matéria-prima, Materiais Diretos e Embalagens	Teoria das Restrições	Custeio Direto	Custeio por Absorção	Custeio ABC e Integral	RKW
Despesas variáveis					
Mão-de-obra Direta					
Mão-de-obra Indireta					
Despesas Gerais Industriais					
Depreciação					
Mão-de-obra Administrativa/Comercial					
Despesas Administrativas/Comerciais					
Despesas Financeiras					
Gastos Totais + Métodos de Custeio					

Fonte: Padoveze (2004, p. 343)

Figura 1: Gatos totais: diretos e indiretos

3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

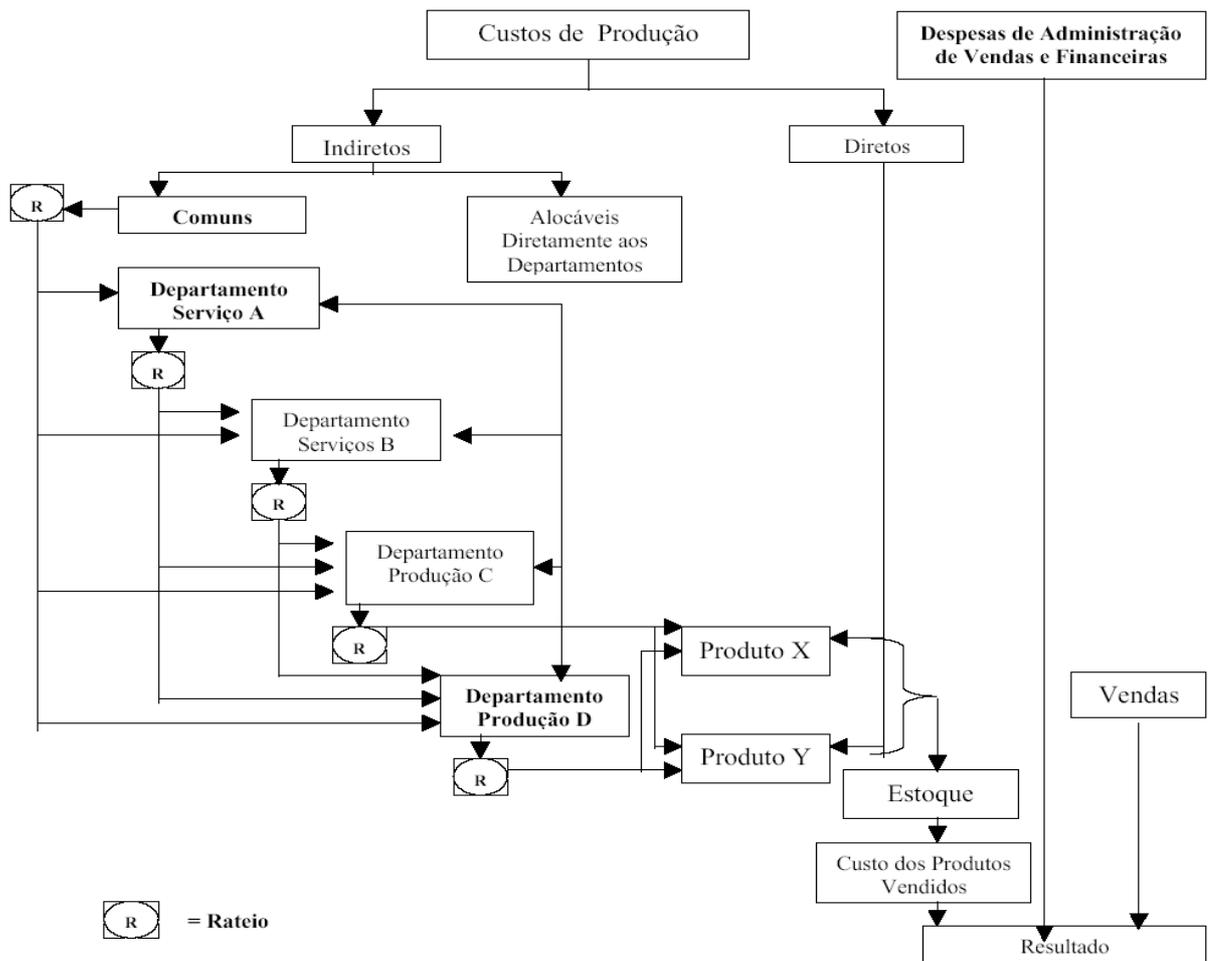
O custeio por absorção é o mais antigo método sendo encontrado na literatura com diferentes denominações: “método dos centros de custos”, “método das seções homogêneas”, “custeio integral” e “custeio pleno”.

Este sistema determina a apropriação de todos os custos incorridos durante o ciclo operacional (sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis) e que causam o uso dos recursos disponíveis necessários à produção.

O custeio por absorção é o método de custeio do estoque, no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis e são configurados assim nos estoques da empresa (HORNGREN *et al.*, 1997). Desta forma, no custeio por absorção,

pode-se afirmar que o lucro não é afetado pelos custos gerais fixos de produção até que os produtos sejam vendidos (BACKER; JACOBSEN, 1974). Para Martins (2003, p. 37), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

O custeio por absorção é um processo de apuração de custos onde os custos (fixo e variável) são inseridos no estoque e irão para o resultado a medida em que ocorra a venda. Assim sendo, cada unidade ou bem de produção terá sua parcela de custo até que o valor aplicado seja plenamente absorvido pelos estoques finais ou pelo custo dos produtos vendidos conforme ilustra a Figura 2.



Fonte: Martins (2001, p.74)

Figura 2: Exemplo de um esquema de custeio por absorção

A aplicação de um esquema básico de custeio por absorção pode ser resumida nas seguintes etapas: separação dos custos das despesas, apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período, apuração do custo da produção acabada, apuração do custo dos produtos vendidos e apuração do resultado. Nesse contexto, podemos citar a distinção existente no uso do custeio por absorção entre custos e despesas e sobre tal diferença Viceconti e das Neves (2000, p. 23-24) explicitam que:

a distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos. (2000, p.23 e 24)

A utilização da metodologia do custeio por absorção no Brasil é de caráter obrigatório, sendo um critério legal exigido pela legislação tributária brasileira. De acordo com o decreto-lei 1.598/77 “o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção...” deverá integrar o custo de produção. Sua obrigatoriedade pode ser explicada pelo fato de que através desta metodologia de custeio as empresas optantes pelo lucro real, apresentam um lucro tributável maior do que aquele apurado em outros sistemas de custeio, como por exemplo, o custeio variável. Portanto, maior lucro tributável apurado nas empresas, maior arrecadação nos cofres públicos.

No entanto, o custeio por absorção apresenta algumas fragilidades, como o tratamento simplório e arbitrário dispensado ao rateio dos custos indiretos, impactando assim na apuração do custo unitário. A arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores (MARTINS, 2003). Além disto, como o custo fixo é parte integrante do custo de produção a apuração do custo unitário varia de acordo com o volume produzido. Entretanto, aumentar os estoques sem que haja demanda de vendas futuras pode aumentar os custos de armazenamento, manuseio, financiamento e obsolescência (WARREN *et al.*, 2001).

A inserção dos custos fixos como inventariáveis adotado no custeio por absorção corrobora com a idéia de rateio, visto que muitos destes custos são indiretos devendo ser alocados mediante a algum critério de rateio. Isto resulta na principal falibilidade do custeio por absorção como instrumento de controle e como ferramenta gerencial, isso porque por mais objetiva que seja a base de rateio, ela sempre tenderá a apresentar uma distorção dos resultados apurados por produto. Logo, decisões relacionadas à formação de preços e outros assuntos de vital importância para a empresa tendem a ser comprometidas pela insegurança dos dados obtidos.

3.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Com uma constante preocupação em se buscar alternativas que visassem oferecer suporte aos administradores na gestão das organizações, pesquisadores iniciaram entre 1905 e 1935 estudos sobre um novo sistema de apuração de custos. Como fruto dessa pesquisa surgiu o custeio variável, ou custeio direto, que consiste em considerar como custo de produção somente os custos variáveis. Essa metodologia de custeio é indicada para controles gerenciais, apropriando, proporcionalmente à produção os custos variáveis aos produtos. Portanto, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e acabados só apresentarão custos variáveis. De acordo com Viceconti e das Neves (2000, p. 143):

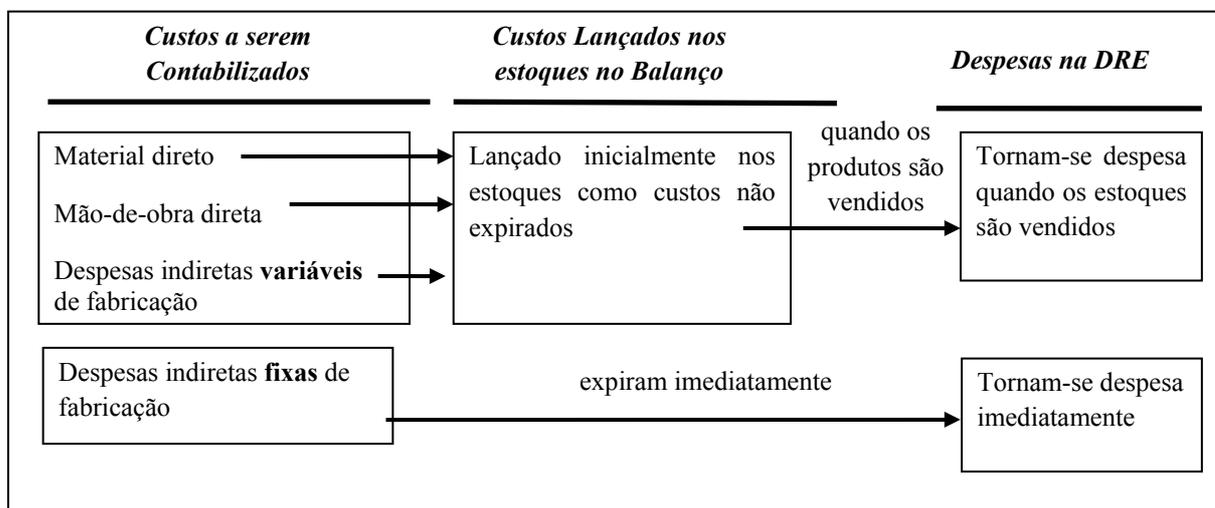
O custeio variável (também conhecido como custeio direto) é um tipo de custeamento que consiste em considerar como Custo de Produção do Período apenas os Custos Variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como Custos de Produção e sim como Despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Todavia, a utilização do custeio variável não implica no abandono generalizado dos custos fixos, mas, uma vez identificados são lançados diretamente ao resultado como despesa do período. Sendo assim, a premissa do custeio variável baseia-se em identificar e apropriar apenas os custos relacionados aos produtos vendidos (sejam eles diretos ou indiretos),

considerando como custos variáveis de produção, por exemplo, a matéria-prima, as embalagens, a mão-de-obra aplicada na produção etc. Alguns autores discordam sobre a denominação custeio variável preferindo chamar de custeio direto. Isto porque o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variáveis. De acordo com Horngren (2000, p. 212) “o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricação diretos, mas também alguns indiretos...”

O critério do custeamento variável é seletivo, uma vez que se faz necessário levantar os custos ocorridos durante o processo fabril e após isto, determinar quais custos selecionados deverão ser debitados aos custos dos produtos (LEONE, 2000). De acordo com Leone (2000: p. 391-392):

“Para que um custo consiga chegar ao custo dos produtos, dos processos ou dos serviços é necessário que ele atenda a duas qualificações, simultaneamente: 1. É necessário que ele seja diretamente relacionado ao objeto cujo custo está sendo apurado; e 2. É necessário que ele seja variável em relação a um parâmetro operacional representativo da operação que está sendo custeada.”



Fonte: Horngren (2000, p. 147)

Figura 3: Fluxo do custeio variável

Quando o assunto é: tomada de decisão, tais como formação de preços de venda, estudo de continuidade de produtos, análise-custo-volume-lucro e grau de alavancagem operacional o custeio variável é apontado como o método que trás informações relevantes e capazes de auxiliar os gestores. Contudo, apesar de tantas características positivas em sua aplicação ele não é válido para a confecção de balanços externos. Em virtude disto, também não é aceito em uma auditoria independente, nem tampouco pelo fisco, em razão de contrariar os princípios contábeis da competência, da confrontação e da realização.

4. A EMPRESA E OS DADOS OBTIDOS

4.1 SOBRE A EMPRESA

A empresa estudada é a Indústria de Pães Golden Vital, localizada no Rio de Janeiro sendo a principal empresa regional de seu segmento perdendo em volume de vendas apenas para a multinacional Plus Vita (grupo Bimbo), a brasileira Wickbold, o qual é regionalizada

em quase todo território nacional e a pioneira empresa panificadora Panco com operações em todo território nacional.

A distribuição dos pães é feita somente no Rio de Janeiro tendo a empresa como principal canal de venda os supermercados. A produção de seus produtos é elaborada de domingo a domingo dividida em 3 turnos de 8 horas cada. No total, a empresa possui 354 funcionários, sendo 212 funcionários da área de produção e 142 funcionários ligados à área administrativa e de vendas.

4.2 DADOS DE CUSTOS DE PRODUÇÃO E DESPESAS

Os dados a seguir, foram extraídos da empresa estudada e refere-se ao mês de agosto de 2009 fazendo parte da análise documental. Estes dados servirão como base para fazer a apuração do custo unitário pelo método do custeio por absorção e custeio variável fundamentando assim, as considerações finais.

Tabela 1: Quantidade produzida e custos primários

Produtos	Quantidade produzida	Custo com matéria-prima	Custo com embalagem
Pão de Forma Branco	1.166.497	R\$ 611.563,17	R\$ 65.989,82
Bisnaguinha	217.662	R\$ 121.480,30	R\$ 15.412,96
Pão de Forma Light	18.754	R\$ 13.877,96	R\$ 1.500,32
Pão de Forma Integral	30.088	R\$ 21.996,24	R\$ 2.407,04
Pão de Forma Integral Light	3.981	R\$ 3.423,66	R\$ 318,48
Pão de Milho	22.098	R\$ 20.539,96	R\$ 2.430,78
Pão Sete Grãos	21.855	R\$ 17.265,45	R\$ 1.748,40
Pão de Hambúrguer	8.232	R\$ 8.561,28	R\$ 329,28
Pão de Cachorro Quente	4.846	R\$ 4.942,92	R\$ 242,30
Bolo	26.595	R\$ 22.126,90	R\$ 2.925,45
Total	1.520.608	R\$ 845.777,84	R\$ 93.304,83

A Mão de obra-direta é conhecida somente na produção do pão de forma branco e bisnaguinha pois estas linhas de produção possuem seções próprias e equipes de trabalho específicas. Já os pães forma light, forma integral, integral light, pão de milho e sete grãos possui uma equipe de trabalho comum e a utilização de máquinas comuns, sendo esta linha denominada “pães especiais” e classificada como Mão-de-obra indireta (MOI). Existe ainda a “linha lanche” o qual possui trabalhadores de produção destinados à fabricação dos pães de hambúrguer e hot dog e fabricação de bolos, classificadas também como MOI.

Tabela 2: Valor da mão-de-obra direta

Produtos	MOD
Pão de Forma Branco	R\$ 144.098,65
Bisnaguinha	R\$ 32.722,98
Total	R\$ 176.821,63

Tabela 3: Valor da mão-de-obra indireta dos “pães especiais” rateada com base na quantidade produzida

Pão de Forma Light	Pão de Forma Integral	Pão de Forma Integral Light	Pão de Milho	Pão Sete Grãos	Total
R\$ 5.533,54	R\$ 8.877,34	R\$ 1.174,63	R\$ 6.520,22	R\$ 6.448,52	R\$ 28.554,65

Tabela 4: Mão-de-obra indireta da “linha lanche” rateada com base na quantidade produzida

Produtos	Pão de Hambúrguer	Pão Hot Dog	Bolo	Total
CIF linha lanche	R\$ 1.589,87	R\$ 935,92	R\$ 5.136,38	R\$ 7.662,17

Tabela 5: Despesas e outros custos apurados de forma sintética e sua respectiva classificação

Contas	Valor	Classificação
Despesas administrativas	R\$ 114.821,98	Despesa fixa
Despesas financeiras	R\$ 23.099,77	Despesa variável
Despesas com vendas	R\$ 257.877,81	Despesa semi-variável
Outras despesas operacionais	R\$ 87.981,60	Despesa semi-variável
Custos fixos de fabricação	R\$ 201.661,65	Custo indireto fixo
Outros custos de fabricação	R\$ 62.871,80	Custo indireto variável
Despesas com serviços contratados	R\$ 70.001,86	Despesa fixa
Despesas com logística	R\$ 135.981,99	Despesa semi-variável
Despesas tributárias	R\$ 181.991,87	Despesa variável
Total	R\$ 1.136.290,33	

Tabela 6: Desdobramento das despesas semi-variáveis

Contas	Valor	Classificação
Despesas com vendas	R\$ 198.099,12	Despesa fixa
Despesas com vendas	R\$ 89.778,69	Despesa variável
Outras despesas operacionais	R\$ 51.991,00	Despesa fixa
Outras despesas operacionais	R\$ 35.990,60	Despesa variável
Despesas com logística	R\$ 87.091,97	Despesa fixa
Despesas com logística	R\$ 48.890,02	Despesa variável

Tabela 7: Total de despesas e custos (fixos e variáveis) para a produção elaborada em agosto de 2009

Contas	Valor
Despesas fixas	R\$ 522.005,93
Despesas variáveis	R\$ 379.750,95
Custos fixos	R\$ 201.661,65
Custos variáveis	R\$ 1.214.992,93
Total	R\$ 2.318.411,46

Tabela 8: Quantidade vendida e receita de vendas

Produtos	Quantidade vendida	Preço unitário de venda	Receita de vendas
Pão de Forma Branco	1.055.211	R\$ 1,65	R\$ 1.741.098,15
Bisnaguinha	212.388	R\$ 1,65	R\$ 350.440,20
Pão de Forma Light	18.998	R\$ 2,10	R\$ 38.895,80
Pão de Forma Integral	22.877	R\$ 2,10	R\$ 48.041,70
Pão de Forma Integral Light	2.993	R\$ 2,10	R\$ 6.285,30
Pão de Milho	19.811	R\$ 2,10	R\$ 41.603,10
Pão Sete Grãos	20.709	R\$ 2,10	R\$ 43.488,90
Pão de Hambúrguer	8.199	R\$ 1,30	R\$ 10.658,70
Pão de Cachorro Quente	4.413	R\$ 1,30	R\$ 5.736,90
Bolo	23.404	R\$ 2,20	R\$ 51.488,80
Total			R\$ 2.338.737,55

Tabela 9: Mapeamento dos custos em milhares de R\$ de acordo com o custeio por absorção sendo os outros CIF e o custo fixo rateado com base na quantidade produzida

Produtos	Custos			Variáveis		Custo fixo	Custo total
	Mat-pri	Emb	MOD	MOI	Outros CIF	Outros custos fixos	
PFB	611.563,17	65.989,82	144.098,65	0,00	48.230,55	154.699,77	1.024.581,96
BIS	121.480,30	15.412,96	32.722,98	0,00	8.999,56	28.866,14	207.481,94
PFL	13.877,96	1.500,32	0,00	5.533,54	775,41	2.487,14	24.174,37
PFI	21.996,24	2.407,04	0,00	8.877,34	1.244,03	3.990,24	38.514,89
PFIL	3.423,66	318,48	0,00	1.174,63	164,60	527,96	5.609,33
PM	20.539,96	2.430,78	0,00	6.520,22	913,67	2.930,62	33.335,25
PSG	17.265,45	1.748,40	0,00	6.448,52	903,63	2.898,39	29.264,39
PH	8.561,28	329,28	0,00	1.589,87	340,36	1.091,72	11.912,51
PCQ	4.942,92	242,30	0,00	935,92	200,37	642,67	6.964,18
B	22.126,90	2.925,45	0,00	5.736,90	1.099,61	3.527,00	35.415,86
Total	845.777,84	93.304,83	176.821,63	36.816,94	62.871,79	201.661,65	1.417.254,68

Tabela 10: Mapeamento dos custos em milhares de R\$ de acordo com o custeio variável sendo os outros CIF rateado com base na quantidade produzida

Produtos	Custos			Variáveis		Custo total
	MP	E	MOD	MOI	Outros CIF	
Pão Forma Branco	611.563,17	65.989,82	144.098,65	0,00	48.230,55	869.882,19
Bisnaguinha	121.480,30	15.412,96	32.722,98	0,00	8.999,56	178.615,80
Pão Forma Light	13.877,96	1.500,32	0,00	5.533,54	775,41	21.687,23
Pão Forma Integral	21.996,24	2.407,04	0,00	8.877,34	1.244,03	34.524,65
Pão Forma Int. Light	3.423,66	318,48	0,00	1.174,63	164,60	5.081,37
Pão Milho	20.539,96	2.430,78	0,00	6.520,22	913,67	30.404,63
Pão Sete Grãos	17.265,45	1.748,40	0,00	6.448,52	903,63	26.366,00
Pão Hambúrguer	8.561,28	329,28	0,00	1.589,87	340,36	10.820,79
Pão Cachorro Qte.	4.942,92	242,30	0,00	935,92	200,37	6.321,51
Bolo	22.126,90	2.925,45	0,00	5.736,90	1.099,61	31.888,86
Total	845.777,84	93.304,83	176.821,63	36.816,94	62.871,79	1.215.593,03

Tabela 11: Cálculo do custo unitário de acordo com o custeio por absorção e custeio variável

Produtos	Qte. produzida	Custeio	Absorção	Custeio	Variável
		Custo total de produção	Custo unitário	Custo total de produção	Custo unitário
Pão Forma Branco	1.166.497	R\$ 1.024.581,96	R\$ 0,88	R\$ 869.882,19	R\$ 0,75
Bisnaguinha	217.662	R\$ 207.481,94	R\$ 0,95	R\$ 178.615,80	R\$ 0,82
Pão Forma Light	18.754	R\$ 24.174,37	R\$ 1,29	R\$ 21.687,23	R\$ 1,16
Pão Forma Integral	30.088	R\$ 38.514,89	R\$ 1,28	R\$ 34.524,65	R\$ 1,15
Pão Forma I. Light	3.981	R\$ 5.609,33	R\$ 1,41	R\$ 5.081,37	R\$ 1,28
Pão Milho	22.098	R\$ 33.335,25	R\$ 1,51	R\$ 30.404,63	R\$ 1,38
Pão Sete Grãos	21.855	R\$ 29.264,39	R\$ 1,34	R\$ 26.366,00	R\$ 1,21
Pão Hambúrguer	8.232	R\$ 11.912,51	R\$ 1,45	R\$ 10.820,79	R\$ 1,31
Pão Cachorro Qte.	4.846	R\$ 6.964,18	R\$ 1,44	R\$ 6.321,51	R\$ 1,30
Bolo	26.595	R\$ 35.415,86	R\$ 1,33	R\$ 31.888,86	R\$ 1,20

Tabela 12: Apuração do resultado de acordo com o custeio por absorção

Receita de vendas:	Qte. vendida	Preço venda unit.	Sub-total	Total
Pão Forma Branco	1.055.211	R\$ 1,65	R\$ 1.741.098,15	
Bisnaguinha	212.388	R\$ 1,65	R\$ 350.440,20	
Pão Forma Light	18.998	R\$ 2,10	R\$ 38.895,80	
Pão Forma Integral	22.877	R\$ 2,10	R\$ 48.041,70	
Pão Forma Integral Light	2.993	R\$ 2,10	R\$ 6.285,30	
Pão Milho	19.811	R\$ 2,10	R\$ 41.603,10	
Pão Sete Grãos	20.709	R\$ 2,10	R\$ 43.488,90	
Pão Hambúrguer	8.199	R\$ 1,30	R\$ 10.658,70	
Pão Cachorro Qte.	4.413	R\$ 1,30	R\$ 5.736,90	
Bolo	23.404	R\$ 2,20	R\$ 51.488,80	R\$ 2.338.737,55
(-) Custo:				
Pão Forma Branco	1.055.211	R\$ 0,88	R\$ 928.585,68	
Bisnaguinha	212.388	R\$ 0,95	R\$ 201.768,60	
Pão Forma Light	18.998	R\$ 1,29	R\$ 24.507,42	
Pão Forma Integral	22.877	R\$ 1,28	R\$ 29.282,56	
Pão Forma Integral Light	2.993	R\$ 1,41	R\$ 4.220,13	
Pão Milho	19.811	R\$ 1,51	R\$ 29.914,61	
Pão Sete Grãos	20.709	R\$ 1,34	R\$ 27.750,06	
Pão Hambúrguer	8.199	R\$ 1,45	R\$ 11.888,55	
Pão Cachorro Qte.	4.413	R\$ 1,44	R\$ 6.354,72	
Bolo	23.404	R\$ 1,33	R\$ 31.127,32	(R\$ 1.295.399,65)
(=) Lucro bruto				R\$ 1.043.337,90
(-) Despesas fixas				(R\$ 522.005,93)
(-) Despesas variáveis				(R\$ 379.750,95)
Lucro líquido				R\$ 141.581,00

Tabela 13: Apuração do resultado de acordo com o custeio variável

Receita de vendas:	Qte. vendida	Preço venda unit.	Sub-total	Total
Pão Forma Branco	1.055.211	R\$ 1,65	R\$ 1.741.098,15	
Bisnaguinha	212.388	R\$ 1,65	R\$ 350.440,20	
Pão Forma Light	18.998	R\$ 2,10	R\$ 38.895,80	
Pão Forma Integral	22.877	R\$ 2,10	R\$ 48.041,70	
Pão Forma Integral Light	2.993	R\$ 2,10	R\$ 6.285,30	
Pão Milho	19.811	R\$ 2,10	R\$ 41.603,10	
Pão Sete Grãos	20.709	R\$ 2,10	R\$ 43.488,90	
Pão Hambúrguer	8.199	R\$ 1,30	R\$ 10.658,70	
Pão Cachorro Qte.	4.413	R\$ 1,30	R\$ 5.736,90	
Bolo	23.404	R\$ 2,20	R\$ 51.488,80	R\$ 2.338.737,55
(-) Custo:				
Pão Forma Branco	1.055.211	R\$ 0,75	R\$ 791.408,25	
Bisnaguinha	212.388	R\$ 0,82	R\$ 174.158,16	
Pão Forma Light	18.998	R\$ 1,16	R\$ 22.037,68	
Pão Forma Integral	22.877	R\$ 1,15	R\$ 26.308,55	
Pão Forma Integral Light	2.993	R\$ 1,28	R\$ 3.831,04	
Pão Milho	19.811	R\$ 1,38	R\$ 27.339,18	
Pão Sete Grãos	20.709	R\$ 1,21	R\$ 25.057,89	
Pão Hambúrguer	8.199	R\$ 1,31	R\$ 10.740,69	
Pão Cachorro Qte.	4.413	R\$ 1,30	R\$ 5.736,90	
Bolo	23.404	R\$ 1,20	R\$ 28.084,80	(R\$ 1.114.703,14)
(=) Margem de contribuição				R\$ 1.224.034,41
(-) Despesas fixas				(R\$ 522.005,93)
(-) Despesas variáveis				(R\$ 379.750,95)
(-) Custos fixos				(R\$ 201.661,65)
Lucro líquido				R\$ 120.615,88

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal diferença entre o custeio por absorção quando comparado com o custeio variável é que o primeiro inclui os custos fixos e variáveis como custos inventariáveis, enquanto o segundo considera somente os custos variáveis como custo de produção. O reflexo imediato observado na comparação entre estes métodos de custeio é:

- a) apuração do custo unitário mais elevado no custeio por absorção se comparado com o custo unitário apurado no custeio variável.
- b) Apuração de saldo maior nos estoques finais ao adotar o custeio variável se comparado com o estoque final apurado na adoção do custeio por absorção.
- c) Apuração de lucro líquido maior na adoção do custeio por absorção ante o lucro líquido apurado no custeio por absorção, sendo esta diferença encontrada nos estoques.

O custeio por absorção atende aos princípios contábeis, pois classifica os custos totais (fixos e variáveis) como gastos ativados e lançados no resultado como custo do produto vendido no momento em que ocorrer a venda respeitando assim o princípio do confronto da realização da receita. Já o custeio variável não respeita o princípio da competência a partir do momento em que o custo fixo é lançado diretamente ao resultado como despesa, independente da venda ou não dos produtos produzidos fazendo assim com que o custo fixo de produção afete o resultado do exercício independente da venda dos produtos fabricados. Para que o custeio variável atenda os princípios contábeis é indicado a contabilização do custo fixo no ativo da empresa no grupo dos estoques na seguinte conta sugerida “estoques de custos fixos” no valor de R\$ 201.661,65 e não como despesa do período. O valor do custo fixo ativado será dividido pela quantidade produzida, e lançados ao resultado a medida em que os produtos forem vendidos ou baixados como perda. Assim, o custo unitário fixo é de R\$ 0,13 (aproximadamente) encontrado na seguinte equação: $R\$ 201.661,65 / 1.520.608$. Conseqüentemente, o estoque desta indústria será composto pelas contas: matéria-prima, produtos em processo, produtos acabados e estoques de custo fixo. Esta medida simples possibilitará a empresa a adotar o custeio variável concomitantemente com o custeio por absorção para fins gerenciais, visto que o decreto lei 1.598/77 estipula o uso obrigatório do custeio por absorção.

Seja qual for o método de custeio aplicado pela empresa aqui estudada, ambos não consideram o desperdício ocasionado pela ociosidade do parque fabril. Para apurar esta informação no custeio por absorção, deve-se dividir o custo fixo total pela capacidade de produção da fábrica e inventariar somente a parcela referente a quantidade produzida, sendo lançado o valor da diferença como despesa do período. Considerando uma capacidade produtiva conforme apresenta a Tabela 14 e levando em consideração a aplicação do custeio por absorção chegamos aos seguintes cálculos: $R\$ 201.661,65 / 2.150.000 = R\$ 0,09$ por unidade produzida. Desta forma, como foram produzidos 1.520.608 unidades seria alocado no ativo R\$ 142.627,12 devendo o valor restante de R\$ 59.034,53 ser lançado imediatamente no resultado como “despesa com capacidade instalada não utilizada”. Assim, só seria alocado ao estoque de produtos acabados o custo fixo utilizado no período. Esta sugestão de lançamento contábil para controle da capacidade ociosa não é aceita pela legislação do imposto de renda mas é de fundamental importância na avaliação dos negócios.

Tabela 14: Capacidade produtiva em unidades

Produtos e/ou linha de produção	Capacidade produtiva
Pão de Forma Branco	1.600.000
Bisnaguinha	300.000
Linha pães especiais	150.000
Linha lanche	100.000
Total	2.150.000

Em relação às vantagens e desvantagens dos métodos de custeio estudados acrescentamos que no custeio por absorção quanto maior a produção menor será o custo unitário visto que o custo fixo será diluído pela quantidade produzida. Já no custeio variável, o custo unitário se manterá o mesmo para os diversos níveis de produção. Entretanto, a última afirmativa comumente observada na literatura especializada, não se aplica na empresa estudada devido as constantes perdas no processo produtivo. Devido a isto, o custo variável passa a ser incontrolável e o impacto disto é a apuração de custos unitários oscilantes devido a utilização descontrolada de matéria-prima para produzir. Este fenômeno ocorre na empresa estudada devido ao fato da produção depender da qualidade da principal matéria-prima (farinha) e do clima (temperatura ambiente) sendo o último fator (clima) não-controlável. Este binômio é considerado como fator-crítico para o sucesso para uma produção com perdas reduzidas, visto que ao adquirir matéria-prima com qualidade superior a mesma pode não garantir uma produção em quantidade elevada e com qualidade se inserida em temperatura ambiente acima de 38 graus *celsius*. Este fenômeno é característico da empresa estudada pertinente às suas operações de produção.

Alguns conceitos amplamente divulgados nos livros de contabilidade de custos carecem de esclarecimentos. O primeiro diz respeito a classificação da MOD como custo variável o qual é tecnicamente um custo semi-variável devendo para fins de análise e aplicação da metodologia do custeio por absorção e variável ser separados. Diria que copiamos o modelo norte-americano, onde lá, a MOD é sim um custo variável. No Brasil, os operários de produção ganham salário fixo e mais uma parte variável advinda de hora-extra. Outro aspecto relevante refere-se as despesas variáveis o qual de acordo com os diversos autores pesquisados (HORNGREN *et. al.*, 1997; BACKER; JACOBSEN, 1974; VICECONTI, DAS NEVES, 2000; MARTINS, 2003; WARREN *et. al.*, 2001; LEONE, 2001; HORNGREN *et. al.*, 2000) são computados diretamente no resultado independente do método de custeio, seja por absorção ou variável. O único a discordar deste conceito é Padoveze (2004, p. 43) o qual através da apresentação da figura “Gastos totais: diretos e indiretos” (ver Figura 1) estabelece que as despesas variáveis são classificadas como inventariável no custeio variável devendo assim ser ativadas e vislumbrada no resultado a medida em que ocorram as vendas.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, *et. al.* Contabilidade gerencial. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas. Volumes 1 e 2. Tradução de Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.
- BRASIL. Decreto-lei nº 1.598/77. Dispõe sobre a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/De11598.htm>>. Acesso em 09/03/2010.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.
- HORNGREN, *et al.* Contabilidade de custos. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: Livro técnico, 1997.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David, P. A estratégia em ação: balanced scorecard. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1987.
- LEONE, George S. G. Curso de contabilidade de custos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- . _____. Contabilidade de custos. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; DAS NEVES, Silvério. Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. Contabilidade gerencial. São Paulo: Pioneira, 2001.