

## **A CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA DETERMINAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DO PÃO FRANCÊS, PÃO DE QUEIJO E ROSCA NA EMPRESA PÃO REAL, BASEADO NO CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

### **THE COST ACCOUNTING TO DETERMINE THE ROLL PRODUCTION COST IN THE PÃO REAL COMPANY, BASED ON ABSORPTION COSTING**

*Fabianna Paiva Martins*<sup>1</sup>

*Andréia Maria de Miranda*<sup>2</sup>

**RESUMO:** O tema dessa pesquisa é a utilização da Contabilidade de Custos, para a identificação do custo de produção do pão francês, fabricado na padaria Pão Real, situada no bairro Vila Maria, em Aparecida de Goiânia – GO, utilizando o custeio por absorção. O presente trabalho tem como objetivos conhecer os métodos de custeio, identificar qual é o mais adequado para a empresa estudada e visualizar qual o custo de produção do produto, levando em consideração as técnicas do custeio por absorção. Pretende ainda, realizar a comparação entre o custo encontrado e o considerado pela gestão da empresa, para assim orientar sobre o real custo do seu produto, e a importância de possuir um sistema de controle de custos, com o intuito de obter controle sobre os gastos, lucros e prejuízos. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica em livros e artigos, para conhecimento científico, estudo de campo, por meio de entrevistas, documentações internas e observação de ambiente para levantamento dos dados, e estudo de caso, para análise e desenvolvimento. Os resultados da pesquisa demonstram que o custo real do produto, levando em consideração o custeio por absorção, é inferior ao custo empregado pelo proprietário, pois os custos indiretos fixos são alocados ao produto de forma empírica, sem nenhum critério de rateio científico, tendo assim uma receita superior que a esperada.

**Palavras-chaves:** Contabilidade de custos. Custeio por absorção. Custo de produção. Métodos de rateio.

**ABSTRACT:** The subject of this research is the use of Cost Accounting, to identify the roll production cost, manufactured in the bakery Pão Real, located in Vila Maria neighborhood, Aparecida de Goiânia - GO, using the absorption costing. The present research aims to know the costing methods, identify which one is the most appropriate to the studied company and visualize the product production cost, considering the absorption costing techniques. It also intends to make a comparison between the cost found and the one considered by the company's management, in order to guide the real product cost and the importance of having a cost control system in order to get control over expenses, profits and losses. The methodology used was bibliographic research in books and articles, for scientific knowledge, field study, through interviews, internal documentation

and environment observation for data collection, and case study for analysis and development. The research results show that the real product cost, considering the absorption cost, is lower than the cost used by the owner, because the fixed indirect costs are allocated empirically to the product, without scientific apportionment criteria, thus having revenue above expected.

**Keywords:** Cost accounting. Absorption costing. Production cost. Division methods.

**Data de submissão:** 20.fevereiro.2020

**Data de aprovação:** 16.junho.2020

**Identificação e disponibilidade:** <http://revistas.unifan.edu.br/index.php/RevistaICSA>

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma Ciência Social com foco no controle patrimonial da entidade, sendo utilizada como instrumento para fornecer informações e auxiliar na tomada de decisões das empresas.

Como parte da Contabilidade, tem-se a Contabilidade de Custos, essa mais voltada para o estudo dos gastos realizados, o que é de extrema importância para as instituições, pois possui a função de identificar se um determinado produto atingirá o lucro estimado, ou seja, a determinação do desempenho do produto, que indica se este é rentável, além de auxiliar no planejamento e controle das operações.

Nesse contexto, a problemática desta pesquisa é: Qual o custo de produção do pão francês pelo método Custeio por absorção, na empresa Pão Real, de tal forma que o objetivo geral da pesquisa é estabelecer o custo de produção do pão francês, pelo método Custeio por absorção e comparar com o custo considerado na prática. Ademais, os objetivos específicos são: analisar a contabilidade de custos sob o ponto de vista do conceito, história, objetivos, classificação e cálculos; apresentar os métodos de custeios existentes na literatura e apontar o estudo de caso realizado na empresa Pão Real para o cálculo do custo de produção do pão francês.

Para construção deste, realizou-se inicialmente como metodologia a pesquisa bibliográfica seguida de uma pesquisa de campo na empresa Pão Real, onde foram coletados informações e dados por meio de entrevista, documentação interna e observação do ambiente.

A interpretação e análise dos dados coletados foram feitos pelo Custeio por absorção, porque neste método todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos são alocados aos produtos e serviços prestados, de modo que os custos diretos são alocados por meio de apropriação direta e os custos indiretos são alocados por meio de sua atribuição, com base em critério de rateio e é aceito pela legislação comercial e fiscal brasileira, derivado da aplicação dos princípios contábeis.

A pesquisa justifica-se para evidenciar a relevância que a Contabilidade de Custos possui na sobrevivência das empresas no Brasil, pois auxilia a gerência no controle das instituições, fornecendo informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão. Contribuirá levando à novos empreendedores uma análise técnica e assertiva de como identificar seus custos, baseando-se no sistema de Custeio por absorção, sendo capaz, assim, de permanecer competitivamente no mercado, obtendo o lucro desejado. Além disso, pretende elucidar e servir de parâmetro para pesquisas e estudos futuros, para empresários e estudantes, no assunto de identificação dos custos, pelo método do custeio por absorção.

Em um primeiro momento, o artigo abordará a Contabilidade de Custos, expondo sua história, seu conceito, objetivos, nomenclatura, classificação e mecanismos de cálculo dos custos de produção. Em seguida, serão apresentados os métodos de custeio existentes na literatura contábil. Depois serão explicitados e analisados os dados coletados na empresa Pão Real, para o cálculo do custo do pão francês, utilizando-se do método de Custeio por absorção. E, por fim, seguem-se as considerações finais.

## **2 DEBATE TEÓRICO**

O objetivo deste tópico é apresentar o conceito e contexto histórico da Contabilidade de Custos, por meio da pesquisa bibliográfica, bem como detalhar as nomenclaturas e cálculos utilizados na realização do objetivo da pesquisa.

## 2.1 A contabilidade de custos

### 2.1.1 Conceito e contexto histórico

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade utilizada para coletar, classificar e registrar os dados internos e externos da entidade, em seguida acumula, organiza, analisa e interpreta esses dados, para produzir relatórios com informações solicitadas, tornando-se assim, uma ferramenta de utilização na gestão empresarial. (LEONE, 2009)

Duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda a tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. (MARTINS, 2010 p. 21)

Seu surgimento veio a partir da Contabilidade Financeira, por volta do século XVIII, pois “até à Revolução Industrial (século XVII), quase só existia a Contabilidade Financeira”. (MARTINS, 2009 p.19). Até então, para a apuração do resultado do período, e verificação do balanço patrimonial, era necessário apenas o levantamento do estoque, em termos físicos, uma vez que não se tinha nenhum custo a ser agregado, além do montante que foi pago por cada item a ser estocado.

Devido a necessidade de consumo de bens e serviços do ser humano que se remota aos primórdios, Dutra (2009) explica que no início eram utilizadas ferramentas muito rudimentares, pois se utilizava apenas bens naturais no mesmo estado que eram encontrados, ou com pouca modificação. Conta ainda que, com o desenvolvimento da civilização, surgiu o sistema de trocas, em que os homens que modificavam, trocavam seus bens por outros. Deu-se assim, por consequência, o surgimento das empresas comerciais. Com o aprimoramento dos bens e serviços desenvolvidos, as empresas ora comerciais com apenas produtos artesanais passaram a ser grandes empórios, que posteriormente dariam origem a Revolução Industrial. (DUTRA, 2009).

Com o surgimento das empresas industriais, nasceu também a necessidade de determinar o custo dos produtos produzidos, pois antes da Revolução Industrial, devido às mercadorias serem produzidas por artesãos, que na sua maioria, eram pessoas físicas, seu mercado era composto praticamente por empresas comerciais, sendo fácil a identificação do

custo do produto, pois era levado em consideração apenas o valor que era pago aos artesãos (BORNIA, 2009).

Por consequência desta revolução, passou-se a compor o custo do produto, os valores dos fatores de produção utilizados para a obtenção do produto, e por conseguinte, não se atribuía mais os valores que na empresa comercial já eram atribuídos como despesas no período de sua inoocorrência.

### *2.1.2 Objetivos e nomenclatura aplicada*

A contabilidade de custos tem por objetivo “produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. (LEONE, 2009, p. 5)

Com estas informações é possível identificar os reais custos incorridos sobre a mercadoria ou serviço que está sendo vendido ou prestado ao cliente e conseqüentemente ter uma base para a elaboração do valor que será repassado ao consumidor final. (SANTOS, 2016)

Martins (2009, p. 23), fala sobre seu surgimento sendo “a partir da contabilidade financeira”, diante do surgimento da necessidade de se controlar os estoques das indústrias, tarefa que era desenvolvida com facilidade nas empresas da era mercantilista.

Na literatura de custos, existem vários métodos utilizados para a identificação dos custos, e para tornar possível a realização e compreensão destes métodos, é necessário conhecer primeiramente alguns termos utilizados, que são: gastos, que é toda compra que gera sacrifício financeiro para entidade, tendo como contrapartida o recebimento ou promessa de recebimento de ativos (MARTINS, 2009), custo que se refere “à soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização” (DUTRA, 2009 p. 17), desembolso que são saídas de dinheiro do caixa ou contas bancárias das empresas, que ocorrem em virtude de pagamento de compras efetuadas a vista ou a prazo, podendo ser também pagamento de uma obrigação assumida anteriormente (MARTINS e HERNANDES, 2005), despesa que “é a parcela do gasto que ocorre desligada das atividades de elaboração dos bens e serviços” (DUTRA, 2009, p.17), e perdas sendo “bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária” (MARTINS, 2009, p.26). A seguir serão abordados todos os termos individualmente.

O primeiro termo é o gasto, que consiste em toda a compra que gera sacrifício financeiro para entidade, tendo como contrapartida o recebimento ou promessa de recebimento de ativos (MARTINS, 2009). Também definido por Dutra (2009), como sendo o valor pago ou assumido de forma genérica, para se obter a propriedade de um bem, podendo incluir o valor gasto em seu desenvolvimento e comercialização.

Martins e Hernandes (2005, p.30), afirmam que “os gastos ocorrem a todo o momento e em qualquer setor de uma empresa, seja ela comercial, seja industrial, seja prestadora de serviços.”

Já o segundo termo utilizado, que é o custo, consiste em um gasto utilizado para a produção de um produto ou execução da prestação de serviço, porém este gasto é reconhecido como tal no momento da utilização dos fatores produção, tendo como exemplo a matéria prima que é utilizada na fabricação do produto (MARTINS, 2009).

Quando a contabilidade deseja conhecer os custos dos produtos e serviços se referindo a algum estudo especial, surgem os custos indiretos e diretos. Leone (2009, p.35) define os custos diretos como sendo “aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio”, logo, “para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio.” (LEONE, 2009, p.35).

Este mesmo autor define custos indiretos “aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto de rateio” e explica que “às vezes por causa de sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios”. (LEONE, 2009, p. 35)

O terceiro termo são as despesas, que são os gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração do produto e que acarretará receitas e manutenção dos negócios da empresa. Conforme afirmativa de Martins e Hernandes (2005, p. 32), são “gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa”. Dutra (2009) reforça dizendo que estas despesas não estão ligadas diretamente ao processo de elaboração do bem, mas sim ao seu processo de comercialização.

O quarto termo é o desembolso, e para Martins e Hernandes (2005) os desembolsos são saídos de dinheiro do caixa ou contas bancárias das empresas, que ocorrem em virtude de pagamento de compras efetuadas a vista ou a prazo, podendo ser também pagamento de uma obrigação assumida anteriormente. Martins (2009, p. 25), completa a ideia ao afirmar que “pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto”.

O quinto e último termo empregado na nomenclatura de custos são as perdas, que para Martins (2009, p.26), são considerados “bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária”. Ele explica ainda que “são itens que vão diretamente à conta de resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita”.

Em seguida, serão abordadas as classificações dos custos.

### *2.1.3 Classificação dos Custos*

#### *2.1.3.1 Custo de Produção*

Juntamente com o surgimento da Contabilidade de Custos na Revolução Industrial, surgiu o estudo da contabilidade de custos da produção, que visa a disponibilização de um inventário, em um determinado período de produção, com os valores dos produtos fabricados identificados. Tornou-se então uma ferramenta que estuda o valor dos produtos e serviços consumidos, na elaboração de outros produtos e serviços. (BORNIA, 2009)

Dutra (2009, p. 22) define os custos da produção como “os que ocorrem nos setores de produção e necessários apenas à fabricação dos produtos e à execução dos serviços.”

“Entende-se por custos de produção ou desembolso a soma dos valores de todos os recursos (insumos) e operações (serviços) utilizados no processo produtivo de certa atividade”. (SOARES, 2015 p. 16)

Sendo assim pode-se representar o custo de produção pela equação, “Custo de fabricação = MP + MOD + CI” (DE SOUZA, 2019 p. 347), onde MP é a matéria prima, MOD é mão de obra direta e CI são os custos indiretos.

#### *2.1.3.2 Custos realizados e custos a realizar*

No que se refere à contabilidade as contas de lançamentos são divididas primeiramente em dois grandes grupos, o grupo das contas de patrimônio e das contas de resultados, em que os custos e despesas são alocados em outros dois subgrupos, sendo intitulados como custos realizados e custos a realizar. (DUTRA, 2009)

Os custos realizados fazem parte das contas de resultado do período, ou seja, são os custos e despesas que se consideram consumidas para a realização do resultado contábil, e os custos a realizar, são os que formam as contas patrimoniais, e isso quer dizer que são os custos e despesas, mesmo que já tenham sido obtidos e destinados fisicamente, mas ainda assim permanecem na empresa, Dutra (2009, p. 25) diz que:

A característica da classificação quanto à contabilização é a apuração de resultados dos períodos. Os valores integrantes do balanço patrimonial são custos a realizar, e os que integram a demonstração de resultados são classificados como realizados, pois se extinguirão com a apuração de resultados pela confrontação entre receitas e despesas, reduzindo-se a uma única conta, de lucro ou prejuízo. O custo total (CT) quanto a contabilização é resultado da soma dos custos realizados (RE) com os custos a realizar (AR) e é representado pela equação:  $CT = RE + AR$ .

O mesmo autor, ainda se utiliza do quadro abaixo para exemplificar esta classificação.

CUSTO	REALIZADOS	matérias-primas	APENAS OS INTEGRANDES DOS PRODUTOS VENDIDOS
		materiais auxiliares	
		mão-de-obra	
		depreciações	
		outros custos	
	A REALIZAR	imobilizado permanente	
		imobilizado diferido	
		despesas antecipadas apropriáveis	
		custos referentes às receitas antecipadas	
		estoques	

Fonte: Custos Uma Abordagem Prática, adaptado pela autora.

### 2.1.3.3 Custo direto e custo indireto

Para uma apuração apropriada dos custos de cada produto é necessário que haja uma segregação entre custo direto e custo indireto. Dutra (2009, p. 26) conceitua custo direto como sendo “o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo”. Sendo assim pode ser apropriado diretamente ao seu produto, não necessitando de nenhum método de rateio.

Opostamente ao custo direto, o custo indireto é exatamente o custo que não é possível realizar a apropriação em um só produto de maneira imediata, pois ocorre genericamente em

*Qualia: a ciência em movimento*, v.6, n.1, jan.-jul. 2020, p.50-67.



toda a empresa ou em grupos de atividades na empresa, impossibilitando assim que seja feito a apropriação direta deste custo. É definido por Dutra (2009, p. 27) como “o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de ocorrência”.

#### **2.1.3.4 Custos variáveis, fixos e mistos**

Nesta classificação, é levada em consideração a variação da produção da empresa, tendo como característica principal sua “variabilidade ou não em função da variação do volume de atividade no período.” (DUTRA, 2009 p. 32)

Os custos variáveis são todos os custos ligados diretamente à produção, do bem ou serviço, cuja variação da quantidade interfere no seu resultado. Consequentemente, os materiais utilizados na produção de bens e serviços são classificados como custos variáveis, bem como os salários dos empregados da produção. Logo, de acordo com Martins (2009) quanto maior a quantidade produzida, maior será seu custo variável.

Já os custos fixos são exatamente o oposto do variável, e são aqueles que não se alteram com a quantidade produzida. Se produzir muito ou não produzir nada o seu valor permanecerá o mesmo. O aluguel da fábrica pode ser citado como exemplo, pois ele não depende da produção. (MARTINS, 2009).

É também definido por Dutra (2009, p. 32) “como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais”.

Assim sendo, o custo misto é a junção do custo variável e o fixo na totalidade do custo, ou seja, um custo misto é aquele que possui uma parcela do custo fixo e uma parcela do variável em sua formação.

Um dos exemplos de custo misto é o combustível consumido por uma caldeira para produção de vapor, em que, para produção zero de vapor, o consumo de combustível não é nulo, porém uma parcela de custo é apenas o bastante para manter a caldeira na temperatura de ebulição da água (100°C) e, quando a produção de vapor é iniciada, aparece o consumo da outra parcela, que é proporcional ao volume produzido. (DUTRA 2009, p. 37)

## **2.2 Métodos de custeio**

Existem diferentes métodos de custeio, e os principais são Custeio por Absorção (CARIOCA, 2012), Custeio Variável (Direto) (LEONE, 2009), Custeio Baseado em Atividades

(ABC) (MARTINS, 2009) e Custeio por Departamentalização (MARTINS, 2010), que serão apresentados de forma detalhada nos tópicos a seguir.

### 2.2.1. Custeio por absorção

O custeio por absorção é considerado umas das ferramentas ancestrais da metodologia de custeio, e o mais utilizado na atualidade pelas empresas. Sendo também um método básico para avaliação do estoque, com a finalidade de realizar o levantamento do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. (DA SILVA *et al.* 2018)

Dutra (2009) reforça que só é válido pelo fisco porque neste método, para a valoração do estoque, são incluídos todos os custos de produção, excluindo apenas os gastos não fabris, uma vez que são considerados como despesas do período.

Tendo como objetivo a incorporação dos custos decorrentes da produção a seu produto, este desconsidera as despesas administrativas e comerciais. Considerado o único método “integralmente aceito pela legislação brasileira do imposto de renda” (CARIOCA, 2012, p.104), todas as indústrias, enquadradas por obrigatoriedade ou não no lucro real, devem adotá-lo.

É o “mais difundido, mais antigo e utilizado sistema de custeio empresarial do mundo. Baseado em robustos princípios contábeis”, e segundo (SINISGALI; URBINA; ALVES, 2009, p. 333), seus estudos e trabalhos estão sempre em desenvolvimento para que se torne o mais perfeito possível (CARIOCA, 2012), garantindo “a lógica e integridade dos dados” (SINISGALI; URBINA; ALVES, 2009, p.333).

Na sua aplicabilidade, este método faz a separação dos seus gastos em custos e despesas, e ainda os custos em direto e indireto, fixo e variável, de modo que os custos fixos devem ser manuseados cuidadosamente, a fim de serem alocados de maneira correta ao produto. E é exatamente esta separação que torna o custeio por absorção o método que apresenta “exatamente o gasto que está diretamente ligado ao produto”. (DA SILVA *et al.*, 2018)

### 2.2.2 Custeio variável

No método custeio variável (ou direto), são alocados aos produtos apenas os custos e despesas variáveis, e os custos fixos são considerados como despesas. (MARTINS, 2009).

Assim, há uma ligação direta de parte dos custos fixos aos produtos, que são denominados por Bandeira et al (2017, p. 71) “custos fixos específicos”.

Este método foi derivado de um sistema alemão desenvolvido no sec. XX, conhecido como *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (RKW), no qual todos os esforços daquela época estavam concentrados na produção. (BORNIA, 2009). “Consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.” (MARTINS, 2010 p. 158)

É indicado como ferramenta no controle gerencial, conforme Da Silva et al (2018, p. 61) e “apresenta pontos que podem ajudar na tomada de decisão, principalmente as que consistem em alocar um fator escasso de produção aos vários produtos, com o objetivo de obter maior lucratividade”.

Neste contexto, “O custeio variável não é válido para balanços de uso externo, deixando de ser aceito tanto pela auditoria independente quanto pelo fisco”. (MARTINS, 2009 p. 204)

Leone (2009) complementa ainda, afirmando que não é aceito legalmente, pois as disposições impõem o uso do critério do custeio por absorção na apuração de custos dos produtos e serviços prestados, em nível nacional. As próprias leis de contabilidade prescrevem o uso do custeio por absorção, pois os produtos e serviços devem absorver todos os custos que foram necessários para sua fabricação e comercialização e não só os custos e despesas diretas.

### *2.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)*

Custeio Baseado em Atividades é um método utilizado pela contabilidade, para aprimoramento das informações repassadas, com o intuito de auxiliar na tomada de decisões, levando em consideração a produtividade da força de trabalho e definição do mix de produtos ideais. (DUTRA, 2009)

Embora sem a atual denominação, o conceito desse método surgiu na década de 60, como resultado de uma pesquisa realizada pela General Electric com o objetivo de desenvolver uma metodologia que melhorasse a informação para gerenciar seus custos indiretos. (DUTRA, 2009, p. 249)

Tendo como objeto a análise mais ampla e profunda da função industrial, o método baseado em atividades (ABC), designa os custos e despesas indiretas, por meio de um direcionador as atividades, ou departamento, e só depois é direcionado ao produto.

Esse sistema parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Na operacionalização do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de cost drives, ou direcionadores de custos. Apuram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores. (LEONE, 2010, p. 241)

Martins (2010, p. 96) define os direcionadores para efeito de custeamento dos produtos como, “o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades”. Assim, o direcionador de custos será a base para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Neste método identifica-se primeiramente quais são as atividades executadas que consumiram recursos, sendo relacionadas ao objeto do custo. Depois é realizada a alocação dos custos baseado nos direcionadores de custos, os direcionadores de primeiro e segundo estágio. (MACOHON, 2015)

Os direcionadores de primeiro estágio são chamados de direcionadores de custos e recursos, pois “identifica como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades”. (MARTINS, 2010 p. 96)

Os direcionadores de segundo estágio são chamados de direcionadores de custos de atividade, pois “identifica a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.” (MARTINS, 2010 p. 96)

Bornia (2009, p.111), diz que “a ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades”.

Após a realização do levantamento dos custos e a correlação entre eles e as atividades, é possível realizar a agregação dos custos aos produtos. Esta agregação se faz necessária devido ao grande aumento dos custos indiretos nas indústrias, tanto em valores quando em complexidade, e a grande variedade de produtos que são produzidos na mesma planta, por consequência do avanço tecnológico. (MARTINS, 2010).

Não há distinção entre despesas administrativas e custos neste método, sendo assim não pode ser utilizado para a apuração de impostos e distribuição de dividendos, sendo utilizado unicamente para área gerencial (DUTRA, 2009).

Este método possui como desvantagem a não aceitação pelo fisco para apuração de impostos e distribuição de dividendos, por não possuir uma atenção quando os custos e despesas são apropriados às suas atividades, para a divisão, em fixos e variáveis. (LEONE, 2010)

#### *2.2.4 Custeio por departamentalização*

O custeio por departamentalização tem como função o estudo e associação correta dos custos de fabricação ao produto, sendo associados primeiramente aos departamentos de produção e posteriormente aos produtos. (SENAI, 2015)

Martins (2010) explica que a associação é realizada por meio dos centros de custos, uma vez, que cada departamento possui um centro de custo, e nele são acumulados os custos indiretos para a posterior associação aos produtos.

Antes da atribuição aos produtos, é necessário que sejam distribuídos pelos diversos departamentos para que uma melhor alocação seja realizada. Faz-se então uma investigação sobre a ligação entre cada custo e departamento. (MARTINS, 2010, p. 46)

Como nos demais métodos, os custos diretos são alocados facilmente ao produto, necessitando de critério de rateio apenas os custos indiretos, podendo ser utilizado como critério a quantidade de horas que o produto necessita em cada departamento, as unidades vendidas, matéria prima consumida, e outros. (SENAI, 2015)

### **3 CÁLCULO DO CUSTO DO PRODUTO**

O cálculo para identificação do custo do pão francês foi realizado por meio de levantamento, identificando primeiramente todos os gastos ligados diretamente à produção do produto, depois foram classificados em custo direto, indireto, fixo e variável. Em seguida foi identificado o valor dos custos fixos indiretos do período, sendo rateados aos produtos, e em seguida utilizando como critério o custeio por absorção, levando como critério de rateio, o gasto com material direto, e por fim foi encontrado o custo unitário e comparado com o custo, levado em consideração pelo proprietário para formação do preço de venda.

#### **3.1. Empresa**

A empresa estudada para a realização desta pesquisa, foi fundada em 2003, no bairro Vila Maria, na cidade de Aparecida de Goiânia - GO, pelo empresário Djair Lucas da Silva, tendo como local de produção e venda inicial um cômodo de sua casa. Iniciou seus trabalhos com base na confiança de seus fornecedores, pois não tinha capital para investir no momento.

O estabelecimento possui apenas um funcionário que é o proprietário, e atualmente é localizado em uma extensão de sua propriedade, contando com um forno a gás, batedeira, estufa e formas de alumínio, outros eletrodomésticos e utensílios como liquidificador e geladeira, que são divididos com a residência sua utilização.

A padaria funciona todos os dias da semana, e seus produtos de fabricação são, pão francês, pão de queijo e rosca, sendo assim, serão levados todos em consideração para a identificação e comparação do custo do pão francês, utilizando o custeio por absorção.

#### 4 METODOLOGIA

Para a realização desta pesquisa foi utilizada como metodologia a pesquisa bibliográfica, que busca suas informações em documentações que se tornaram públicas em relação ao tema de estudo. Na opinião de Gil (2010) pode ser realizada por meio de artigos, livros, revistas, jornais etc., possibilitando ter acesso a uma gama de informações mais ampla, no cenário de pesquisa direta.

Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre o determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas ou quer gravadas. (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 185).

O método de estudo utilizado foi o Estudo de Caso, caracterizado como modalidade do delineamento de Pesquisa Científica, utilizado para a produção de conhecimento sobre um determinado campo. Embora seja um método mais flexível, necessita de um trabalho mais rigoroso para a sua elaboração, tendo que ser levado em consideração seus princípios e regras durante todo o processo de investigação, não podendo então ser considerado apenas como um método ou técnica de coleta de dados. (GIL, 2009).

Estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. [...] é a distinção entre o fenômeno e seu contexto representa uma das grandes dificuldades com se deparam os pesquisadores (GIL, 2009, p.37)

A pesquisa foi realizada em uma microempresa no ramo alimentício, limitando-se a um estudo de caso único sobre os custos para a produção do pão francês, produzido durante o mês de outubro de 2019. Na execução, foi realizada a coleta de dados por meio de entrevista, análise documental, observação do ambiente e pessoas. Identificou-se, nesta etapa, que o proprietário produz apenas o pão francês, o pão de queijo e a rosca, e os demais produtos que agregam sua receita, são apenas revendidos por ele.

## **5 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Para o desenvolvimento deste trabalho, foram coletados todos os custos e despesas relacionados à produção do pão francês durante o mês de outubro de 2019, e logo após classificados em custo direto, indireto, fixo e variável. Levou-se em consideração uma produção de 300 pães por dia, totalizando 9.300 pães no período, de modo que são vendidos a R\$0,40 cada, tendo assim uma receita total de R\$ 3.720,00 mensal.

### **5.1 Custos diretos variáveis**

Foram determinados como custos diretos variáveis os custos referentes a material consumido diretamente e mão de obra direta.

O custo do material direto foi determinado pela soma dos valores de compra de cada ingrediente. O custo com mão de obra direta foi determinado com base na quantidade de horas gastas para produção do produto e no salário, com valor de R\$ 2.716,68, que o empresário pagaria para um padeiro.

**Tabela 1** - Material direto

Produtos	Pão Francês	Pão de queijo	Rosca
Açúcar	R\$ 0,26	R\$ -	R\$ 3,18
Farinha de trigo	R\$ 26,00	R\$ -	R\$ 39,00
Fermento	R\$ 1,78	R\$ -	R\$ 2,67
Gelo	R\$ 5,68	R\$ -	R\$ -
Leite	R\$ -	R\$ 2,30	R\$ 9,20
Margarina	R\$ -	R\$ -	R\$ 3,58
Óleo	R\$ -	R\$ 3,00	R\$ -
Ovos	R\$ -	R\$ 7,90	R\$ 5,27
Polvilho	R\$ -	R\$ 10,08	R\$ -
Queijo ralado	R\$ -	R\$ 10,20	R\$ -
Química	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,80
Sal	R\$ 0,32	R\$ -	R\$ 0,32
Totais	R\$ 34,04	R\$ 33,48	R\$ 64,02
Quantidade produzida	9.300	11.160	9.300
Custo produção	R\$ 1.055,24	R\$ 1.037,88	R\$ 1.984,62
Custo unitário	R\$ 0,11	R\$ 0,09	R\$ 0,21

Fonte: Elaborado pela autora

**Tabela 2** – Mão de obra direta

Produtos	Horas consumidas	Custo da hora	Custo total
<b>Pão Francês</b>	62	R\$ 11,32	R\$ 701,84
<b>Pão de queijo</b>	62	R\$ 11,32	R\$ 701,84
<b>Rosca</b>	93	R\$ 11,32	R\$ 1.052,76
<b>Totais</b>	217	R\$ 33,96	R\$ 2.456,44

Fonte: Elaborado pela autora

## 5.2 Custos indiretos fixos

Foram considerados para o cálculo do custo indireto fixo os gastos referentes à energia, gás e depreciação dos equipamentos e utensílios. Para determinação deles, por meio do custeio por absorção, é necessário realizar o rateio, ou seja, encontrar a participação percentual equivalente do produto, no qual foi considerado o valor total do material direto consumido no período.

Após o levantamento e análise dos custos variáveis e diretos, fixos e indiretos, obteve-se o valor do custo unitário do produto conforme demonstrado.



**Tabela 3** – Rateio baseado nos materiais diretos

<b>Produtos</b>	<b>Volume produzido</b>	<b>Materiais diretos</b>	<b>M.O.D.</b>	<b>C.I.F.</b>	<b>Custo produção</b>	<b>Custo unitário</b>
Pão francês	9.300	R\$ 1.055,24	R\$ 701,84	R\$ 206,33	R\$ 1.963,41	R\$ 0,21
Pão de queijo	11.160	R\$ 1.037,88	R\$ 701,84	R\$ 202,94	R\$ 1.942,66	R\$ 0,17
Rosca	9.300	R\$ 1.984,62	R\$ 1.052,76	R\$ 388,06	R\$ 3.425,44	R\$ 0,37
<b>Totais :</b>	<b>29.760</b>	<b>R\$4.077,74</b>	<b>R\$ 2.456,44</b>	<b>R\$ 797,33</b>	<b>R\$ 7.331,51</b>	<b>R\$ 0,25</b>

Fonte: Elaborado pela autora

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para a realização desta pesquisa foram utilizados livros e artigos para conhecimento teórico e prático sobre a classificação dos custos e os métodos de custeio.

Teve como meio de coleta de dados, entrevista e análise de documentação, com a finalidade de obter o máximo de informações para composição do banco de dados e realização de uma análise fidedigna.

O levantamento dos dados teve como base informações fornecidas pelo empresário, tais como valores de compra, gastos relativos à produção e quantidades utilizadas. Após a aplicação do método custeio por absorção, foi constatado que o custo unitário para a produção do pão francês é de R\$ 0,21, tendo como custo no período analisado um total de R\$ 1.953,00.

Ao analisar o controle de preços do proprietário, identificou-se que, o valor de venda do pão francês é R\$ 0,40 a unidade, sendo considerado o valor de R\$ 0,25 para o custo total unitário.

Tal divergência de valores, na apuração do custo unitário pelo método estudado e o cálculo utilizado pelo empresário, se dá por não levar em consideração os custos com depreciação, e por não utilizar um método de rateio, para a determinação dos gastos, referentes à energia e gás, considerados por ele de forma empírica, sobressaindo o valor do gasto real.

Mesmo que ocorra divergência na apuração do custo do produto, o proprietário consegue manter seu preço de venda acima de seu custo total, garantindo assim, que seu produto seja rentável, e consiga se manter no mercado.

A variação do custo entre o método utilizado e o cálculo realizado pelo empresário é de R\$0,04, que no final do período totaliza um valor de R\$ 372,00 de diferença. Esta diferença está embutida no cálculo do empresário como custo, porém no método de custeio por absorção está embutido no lucro.

## REFERÊNCIAS

- BANDEIRA, Gabriel Grubel et al. Utilização de Métodos de Custeio para fins gerenciais: Aderência Empírica em Empresas da Região Sul do Brasil. **SINERGIA-Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, v. 21, n. 1, p. 67-78, 2017.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARIOCA, Vicente. **Contabilidade de Custos**, Edição Especial, São Paulo: Alínea, 2012.
- DE SOUZA, John Cesar, et al. **Métodos de custeio: seleção e aplicação em uma empresa do setor metalomecânico**. *Exacta* 17.4 (2019): 344-361.
- DA SILVA, Ana Claudia Rodrigues et al. **Análise da Gestão Estratégica de Custos e Métodos de Custeio tradicionais em uma Indústria Têxtil Paraibana**. *ABCustos*, v. 13, n. 1, 2018.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Estudo de Caso**. São Paulo: Atlas, 2009, 148 p.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010, 184 p.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACOHON, Edson Roberto, et al. **Aplicação do custeio baseado em atividades em uma empresa de serviços rodoviários**. *ABCustos*, 2015, 10.1.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007, 315 p.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Luiz de Oliveira; JUNIOR, José Hernandez Perez. **Contabilidade de Custos para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005
- SENAI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. **Custos**. São Paulo: Senai SP- Editora, 2015, 48p.

SINISGALLI, Evandro Sylvio Lima; URBINA, Ligia Maria Soto; ALVES, João Murta. **O custeio ABC e a contabilidade de ganhos na definição do mix de produção de uma metalúrgica**. Production, 2009, 344p. 19.2: 332-344.

SOARES, André Brugnara, et al. **Produção animal e vegetal em Sistemas Integrados de Produção Agropecuária**. III SIMPÓSIO DE PRODUÇÃO ANIMAL A PASTO, 2015, 139.

SANTOS, Marcelo. **Qual é o objetivo da contabilidade de custos e porque se preocupar**. Disponível em: <<https://blog.contaazul.com/qual-e-o-objetivo-da-contabilidade-de-custos-e-por-que-se-preocupar>> Acesso em: 26 set. 2019.

---

<sup>1</sup> FABIANNA PAIVA MARTINS - Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Alfredo Nasser (UNIFAN). E-mail: [fabianna-paiva.martins@hotmail.com](mailto:fabianna-paiva.martins@hotmail.com).

<sup>2</sup> ANDREIA MARIA DE MIRANDA - possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás (2001), Especialista Lato Sensu em Análise e Auditoria Contábil pela Universidade Católica de Goiás (2004). Especialista em Docência para Educação Profissional pela Faculdade SENAC Goiás. Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE - E.S. Atualmente é professora na UNIFAN. Experiência nas disciplinas de Contabilidade Rural, Contabilidade Comercial e Avançada, Análise das Demonstrações Financeiras, Societária e planejamento Tributário. Experiência em Consultoria Empresarial no agronegócio e EPP. E-mail: [profa.andreia.m@gmail.com](mailto:profa.andreia.m@gmail.com).