

APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL EM UMA FABRICA DE MÓVEIS

Kleverton Medeiros Rolim¹
Joana D'arc Medeiros Martins²

RESUMO

O contexto econômico atual se caracteriza pela alta competitividade, pela sofisticação e pela velocidade com que as mudanças ocorrem, a eficácia operacional, baseada na redução dos custos, no aumento da produtividade e na melhoria dos produtos é, atualmente, um imperativo para que as empresas consigam transitar cada vez mais num mercado competitivo. O presente estudo se propõe a discutir de que forma o custeio variável auxilia em uma fábrica de móveis na avaliação de resultados dos seus produtos e serviços. Além da pesquisa bibliográfica realizada, desenvolveu-se um estudo de caso em uma fabrica de moveis localizada em Natal/RN. Constatou-se que a segregação mensal dos custos em variáveis e fixos, proposta pelo método do custeio variável, economicamente, é mais interessante para que os gestores da empresa tomem suas decisões de curto prazo.

Palavras-chave: Método de custeio. Custeio variável. Margem de contribuição.

APPLICATION OF THE METHOD OF VARIABLE COSTING IN A FURNITURE FACTORY

ABSTRACT

The current economic context is characterized by high competitiveness, the sophistication and the speed with which changes occur, operational effectiveness, based on reduced costs, increased productivity and improvement of products is now an imperative for companies to be able to move increasingly in a competitive market. The present study aims to discuss how variable costing assists in a furniture factory in the evaluation of results of their products and services. In addition to the literature search was undertaken, it has developed a case study in a furniture factory located in Natal / RN. It was found that the segregation of the monthly variable and fixed costs, the proposed method of variable costing, cost, is more interesting for the managers of the company to make their short-term decisions.

Keywords: Costing method. Variable costing. Contribution margin.

1 INTRODUÇÃO

De custeio variável, a partir de um estudo de caso, em uma fábrica de móveis localizada na cidade de Natal/RN, com o propósito de fornecer informações quanto à margem de contribuição de alguns produtos de modo a contribuir com decisões gerenciais.

Com o objetivo de uma melhor apreensão O aumento da competitividade, causada pelo avanço tecnológico e a globalização dos mercados, faz com que as empresas necessitem de informações capazes de orientá-las para tomada de decisão (SOUSA, 2006). Com isso, de acordo com Martins (2006), a contabilidade de custos aparece desempenhando duas funções relevantes a de auxiliar ao controle e de ajudar na tomada de decisões gerenciais – necessidades dos principais executivos que administram as organizações.

Diante desse contexto, o objetivo deste artigo é aplicar o método dos conhecimentos teóricos acerca de custeio de produtos/serviços, partiu-se para a aplicação dos mesmos em uma empresa industrial local. Na tentativa de simplificar tal atividade, não dificultando o alcance do objetivo deste trabalho, a apropriação dos custos não abrangerá a empresa em sua totalidade limitando-se aos custos pertinentes a dois específicos produtos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para uma melhor compreensão do trabalho torna-se necessário comentar sobre alguns métodos de custeio, a exemplo do custeio por absorção e do custeio variável, citando os conceitos básicos e suas principais diferenças.

Segundo Martins (2006), a apropriação dos custos fixos enfrenta dois tipos de problemas. O primeiro consiste no fato do total dos custos fixos serem independentes dos produtos e volumes, fazendo com que seu valor por unidade esteja diretamente dependente da quantidade elaborada. O outro se refere ao critério de rateio, pois, dependendo do que for escolhido, um valor diferente pode ser atribuído para cada unidade de cada produto.

Já no custeio variável, de acordo com Cashin & Polimeni (1982), ao contrario do custeio por absorção, apropria-se apenas os custos diretos e indiretos que tendem a variar em relação ao volume. Considerando-se apenas estes nos custos do produto, ou seja, somente materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos variáveis são incluídos e, portanto, são considerados custos variáveis dos produtos.

Levando em consideração que a empresa possui um amplo mix de produtos, que também atende pedidos por encomenda e apresenta uma demanda variável, sendo essa última influenciada por diversas tendências de mercado. Então, infere-se que seria injusto utilizar o método de custeio por absorção, uma vez que o preço dos produtos se mantém fixos e a quantidade produzida varia de um mês para outro. Dessa forma, os custos iriam variar muito ao decorrer dos meses. Escolhendo o custeio variável, ter-se-ia uma idéia mais real da margem de contribuição de cada produto, podendo saber quais produtos são mais rentáveis para a empresa.

A escolha desse método de custeio baseou-se em Martins (2006), o qual afirma que um método de custeio deve se adequar ao objetivo da utilização do mesmo. Isto, pois a apropriação de custo pode ser utilizada na tomada de decisões nas diversas áreas da organização, seja na apuração de resultados, determinação de preços de produtos, no controle, na obtenção de informações que demandem rapidez ou não. Desse modo, ao analisar as características da empresa, onde o trabalho está sendo desenvolvido e levando em conta o objetivo do presente trabalho, decidiu-se utilizar, como base, o sistema de custeio variável.

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para as empresas atingirem resultados satisfatórios é necessário que as organizações adotem sistemas de gestão que possibilitem obter informações referentes aos seus negócios, permitindo que seus gestores tracem caminhos que conduzam ao êxito.

Segundo Beuren (1998), a operacionalização adequada de um sistema de custeio pode encontrar ampla aplicação nas empresas. Ressalta-se que a utilização efetiva de um sistema de custeio não se limita apenas à sua importância na avaliação de estoques, é também um instrumento de suporte voltado ao fornecimento de subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos e formação de preço de venda. Também Leoni (1996), define o método de custeio como sendo formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas ou privadas, que tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos. Para Crepaldi (2002) existem dois métodos básicos de custeio: custeio por Absorção e custeio Variável ou Direto, eles podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos.

2.2 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção. Meglioni (2001) define que o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

O sistema de custeio por absorção apropria todos os custos da área de fabricação. Os custos diretos são apropriados mediante apontamento de forma objetiva e os custos indiretos são apropriados através de rateio, entre os critérios mais utilizados temos a proporcionalidade ao valor da matéria-prima insumida, ao valor da mão-de-obra direta, número de horas-homem, horas-máquinas. A principal distinção existente no uso do custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

Para Crepaldi (2002) o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada à confrontação entre receita e despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro. Meglioni (2001) escreve que a dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propõem. Nesse sentido, o gestor de custos ficará “amarrado” pelo próprio sistema.

2.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Entre as vantagens, Padoveze (2000, p. 50) considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de

Contabilidade (PFC) e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos custoso de implementar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis. Para Leone (1997, p. 341), as principais vantagens estão no fato de os resultados pelo custeio por absorção serem aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde, normalmente, as informações do custeio por absorção são recomendadas. Como desvantagens, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisão

2.4 CUSTEIO VARIÁVEL

Leoni (1996) diz que o sistema de custeio variável ou direto é um método que considera apenas os custos variáveis de apropriação direta como custo do produto ou serviço. É o critério utilizado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Este sistema só agrega os custos variáveis aos produtos, considerando os custos fixos como despesas. O uso deste sistema exige a clara distinção entre custos diretos e indiretos, o que pode gerar o uso da arbitrariedade. O sistema de custeio variável procura as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. No custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos e/ou serviços enquanto no custeio variável estes custos são tratados como despesas, e vão direto para o resultado. Meglioni (2001) afirma que “enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente as despesas”.

A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável, são alocados aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos, os custos variáveis também são diretos, ex purgam-se assim os rateios dos custos indiretos. A margem de contribuição é uma ferramenta utilizada neste sistema, a qual faz parte do preço de venda de um produto e serve para cobertura dos custos indiretos e para formação do lucro. Antes de determinar a margem de contribuição de qualquer segmento, atividade ou produto é necessário identificar seus custos diretos e eleger o parâmetro representativo e classificar os custos fixos e variáveis diante deste parâmetro. Crepaldi (2002) salienta que método de custeio variável segue os princípios de contabilidade do regime de competência e confrontação, por isso não é reconhecido para efeitos legais. No

entanto é de grande auxílio para a tomada de decisão gerencial. Outro ponto negativo é que comparado ao sistema por absorção, o custeio variável tem sua utilização nas empresas de forma tímida por se tratar de um método mais sofisticado.

2.5 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO VARIÁVEL

Evidenciadas algumas definições e diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável, podemos estabelecer algumas vantagens e desvantagens na adoção de cada um dos métodos. Primeiramente, salientaremos as vantagens e desvantagens o custeio variável. Recorremos então a Padoveze (2000, p. 48) que, de um painel das vantagens e desvantagens dos dois métodos de custeio, elaborado por Moore e Jaedicke e Garriso, ambos baseado na sumarização feita pela National Associations of *itientibus*, Feira de Santana, n.32, p.129-142, jan./jun.2005 132. Accountants (Associação Nacional de Contadores – USA) no relatório Research Series Nº. 23, “Direct Costing”, New York, 1953, destacou:

- a) o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- e) o custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- f) o custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- g) o custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

Outras vantagens são citadas por Leone (1997, p. 341), entre elas:

- a) o custeamento variável apresenta de imediato a margem de contribuição;
- b) a geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e

nos custos de despesas; 133 *Sitientibus*, Feira de Santana, n.32, p.129-142, jan./jun. 2005

c) os custos periódicos não se “escondem” nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias;

d) os custos fixos, periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios;

e) é facilmente acoplado aos demais sistemas de custos;

f) como produto paralelo que se destaca no emprego do custeio variável estão os orçamentos flexíveis.

As vantagens proporcionadas pelo custeio variável são basicamente com relação à produção de informações para a tomada de decisão.

Do custeio variável extrai-se a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto. Essa margem é utilizada para responder a vários questionamentos importantes dentro do processo decisório, tais como:

- Qual a margem de contribuição de determinado produto?
- Fabricar ou comprar?
- Aceitar ou não uma encomenda especial?
- Deixar ou não de produzir uma linha de produto?
- Qual a melhor forma de maximizar o lucro diante de um fator limitante?
- Qual o ponto de equilíbrio? A Margem de Segurança?
- E a Alavancagem Operacional?

Outra vantagem do custeio variável é a não-adoção de critérios de rateio para apropriação dos custos fixos, já que esses são considerados como despesas do período.

Entre as desvantagens, Padoveze (2000, p. 49), também extraído de Moore e Jaedicke e Garriso, cita:

a) a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; *Sitientibus*, Feira de Santana, n.32, p.129-142, jan./jun. 2005. 134

b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;

c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

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

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

2.6 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

O conceito de margem de contribuição esta diretamente atrelado aos conceitos do custeio variável. Como sabemos, os preços dos produtos são definidos pelo mercado, e a busca pelo maior lucro possível faz com que os empresários busquem minimizar os custos e despesas. Essa fixação de preços é base do conceito de margem de contribuição.

Segundo (MARTINS, 2003), a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa de sobra entre a sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro. Não podemos esquecer, da mesma forma, as despesas variáveis, as quais devem ser incluídas, caso existam, no cálculo da margem de contribuição.

Devemos sempre encontrar valores positivos para a margem de contribuição, pois a partir dela devemos descontar todos os custos e despesas comuns à empresa, os custos fixos, a fim de chegarmos a um resultado final que nos trás o lucro ou prejuízo da empresa em um período. A margem de contribuição tem como principal objetivo facilitar a gerência na tomada de decisões, pois a partir dela, temos uma visão do impacto de cada produto para a empresa, bem como podemos estudar a viabilidade ou não da chegada de um novo produto, trazendo benefícios à empresa.

2.7 SETOR MOVELEIRO

O setor moveleiro caracteriza-se por dois aspectos. O primeiro consiste na sua composição majoritária por empresas familiares, de capital nacional, com elevado número de micro e pequenas empresas. Já o segundo, pela grande absorção de mão de obra.

No Brasil, a indústria moveleira é responsável por cerca de 16.104 empresas que geram 206.352 empregados, segundo dados do Relatório Anual de Informações Sociais (RAIS) de 2004. São Paulo detém o maior número de empresas (3.754), seguido por Rio Grande do Sul (2.443), Minas Gerais (2.126), Paraná (2.133) e Santa Catarina (2.020).

Grande parte do faturamento das indústrias desse setor é proveniente de exportações. Essas fizeram o setor desenvolver sua capacidade de produção e melhorar a qualidade dos seus produtos, investindo em tecnologia e matérias primas sofisticadas. O estado brasileiro campeão de exportações de móveis é Santa Catarina, em 2005 foi responsável por 43,75% desse total.

Os principais países que importam esses móveis são os Estados Unidos, França, Reino Unido, Argentina e Alemanha. Esse último também é o que mais exporta móveis para o Brasil.

3 METODOLOGIA

Visando ao aprofundamento do estudo, como metodologia empregada neste trabalho, foi realizada um estudo de caso, focalizando métodos de custeio variável e na atividade de uma empresa de moveis. De acordo com Triviños (1990), o estudo de caso tem por objetivo a obtenção de conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada. Yin (2001, p. 32), por sua vez, define-o como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, num contexto de situação real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e seu contexto não estão claramente evidentes”. No que se refere aos procedimentos de coleta de dados realizou-se um estudo aprofundado da linha de produção dos objetos de custeio, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. A pesquisa teve uma abordagem qualitativa traduzindo em números as informações para serem analisadas.

O estudo partiu do entendimento do processo produtivo, o que permitiu a elaboração do fluxograma dos produtos a serem custeados. Para tanto se fez necessárias observações do fluxo de produção concomitantemente a explicação do mesmo pelo supervisor da produção e pelo proprietário da empresa. Com isso, foi possível a identificação de dados relevantes para a elaboração do custeio.

De posse dos dados, partiu-se para a coleta dos mesmos. Essa se deu em etapas. Primeiro, realizou-se entrevistas de caráter conversacional com o pessoal encarregado pelos setores em questão. A fim de garantir a veracidade dos dados, confirmaram-se as informações com o responsável geral pela produção e com o proprietário. E, em alguns casos, fez-se necessário o levantamento de custos com base em estimativas de dados fornecidos pelo empresário.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O Estudo de caso foi realizado em uma fábrica de móveis localizada na cidade de Natal. Cujas razão social é Abitare Indústria e Comércio Ltda ME e nome fantasia é “Abitare Arte Natural”. Atua no mercado desde 1983, no ramo de móveis, mais especificamente na produção de móveis de fibras naturais como: cana da índia, vime, rattan, junco e apuí. Atualmente o seu quadro operacional e administrativo é composto por sessenta e três pessoas, dentre eles, montadores, vimeiros, costureiras, motorista, administração, pessoal de vendas. A empresa produz cerca de 30 tipos de móveis, atendendo ao mercado local, em hotéis e pousadas do Estado. A Abitare também conta com uma loja de apoio em Pipa e comercializa seus produtos em Alagoas, na cidade de Maceió, através da loja Renascer.

A indústria movimenta ainda uma extensa rede de fornecedores desde a matéria-prima principal, aos demais insumos – vidros, tintas, espumas, parafusos, tecidos etc. Alguns destes materiais são obtidos de empresas do próprio Estado impulsionando assim a economia local.

Com o passar do tempo o quadro de funcionários e a demanda do mercado foram aumentando proporcionalmente, exigindo assim um maior investimento em infraestrutura. Desse modo, no final dos anos 90, sentiu-se a necessidade de um local específico para a fabricação. O ponto comercial da Abitare permaneceu no mesmo local e a Indústria, sem possuir sede própria, passou por diversas localidades.

Atualmente, a fábrica situa-se na Ribeira e a pretensão do fundador é a transferência da mesma para uma região de concentração industrial. Há ainda planos de expandir o mercado para outros pontos do país.

Peças fabricadas artesanalmente utilizando como matéria prima principal cana da índia, vime, rattan, junco e apuí. Esse último é uma fibra extraída de forma ecologicamente correta, sem degradar a natureza.

A empresa atua com alguns produtos padrão, porém também trabalha sob encomendas. Os produtos padrão consistem em cadeiras, poltronas, bases de mesas, luminárias, mesas de centro, sofá, aparadores entre outros. Havendo uma ampla variedade do tipo de cada um desses.

4.2 ESCOLHA DOS OBJETOS DE CUSTEIO

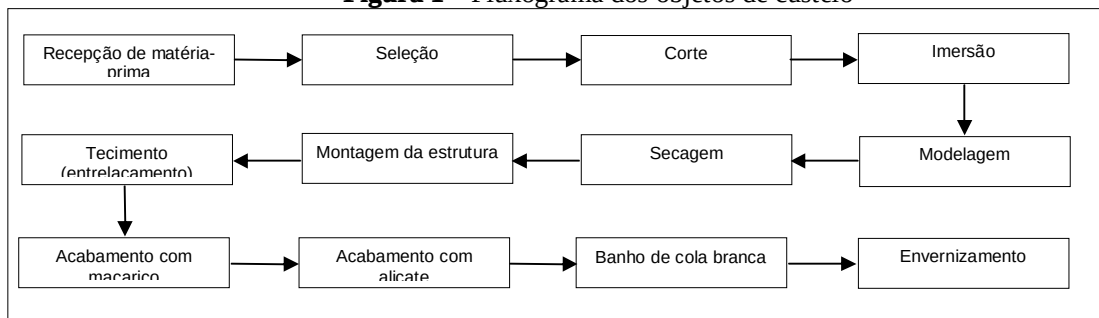
Os objetos de custeio selecionados para o conhecimento dos seus custos, bem como da margem de contribuição foram: a Cadeira “RT” por representar o maior percentual de vendas, X%, dentre os demais produtos e o Aparador em Junco 2x2, por haver um desconhecimento do seu custo de produção e da sua rentabilidade.

4.3 FLUXOGRAMA

O processo inicia-se com a recepção do apuí (matéria-prima principal). Em seguida passa por um processo de seleção, onde de acordo com seu volume e tamanho será destinada a confecção de determinado componente. Após selecionado encaminha-se ao setor de corte para então ser modelado. Esse processo de modelagem exige uma imersão do material em um tanque com água pelo período de um a dois dias a fim de atingir um grau de flexibilidade que permita a moldagem do material. Esta é feita pela colocação do mesmo em um gabarito específico para cada produto permanecendo até a secagem total. Depois de seco, os componentes previamente moldados, são estruturados. No caso do aparador a estrutura é montada em compensado. Com a peça estruturada ocorre o tecimento – entrelaçamento com junco/vime. As etapas finais dizem respeito ao processo de acabamento. A primeira faz uso do maçarico para a retirada de “fiapos”. Porém como esse procedimento não os retira

totalmente, utiliza-se um alicate. Visando unir e firmar o material, a peça passa por um banho de cola branca. E por fim é aplicado o verniz. Para melhor visualização vide figura 1.

Figura 1 – Fluxograma dos objetos de custeio



Fonte: O Autor (2012)

Realizou-se uma pesquisa de caráter exploratório, caracterizada pelo levantamento bibliográfico, entrevistas com o pessoal relacionado à produção e visitas técnicas. No que se refere aos procedimentos de coleta de dados realizou-se um estudo aprofundado da linha de produção dos objetos de custeio, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. A pesquisa teve uma abordagem quantitativa traduzindo em números as informações para serem analisadas.

O estudo partiu do entendimento do processo produtivo, o que permitiu a elaboração do fluxograma dos produtos a serem custeados (Figura 1). Para tanto se fez necessárias observações do fluxo de produção concomitantemente a explicação do mesmo pelo supervisor da produção e pelo proprietário da empresa. Com isso, foi possível a identificação de dados relevantes para a elaboração do custeio.

De posse dos dados, partiu-se para a coleta dos mesmos. Essa se deu em etapas. Primeiro, realizou-se entrevistas de caráter conversacional com o pessoal encarregado pelos setores em questão. A fim de garantir a veracidade dos dados, confirmaram-se as informações com o responsável geral pela produção e com o proprietário. E, em alguns casos, fez-se necessário o levantamento de custos com base em estimativas de dados fornecidos pelo empresário.

4.4 APURAÇÃO DO CUSTO DOS PRODUTOS

Como o método de custeio escolhido consiste no variável, só se agregará ao produto seu custo variável alocando-se os custos fixos integralmente para o resultado do período. Desse modo, a apuração do custo partiu da separação dos custos fixos dos variáveis.

Os variáveis estão representados pelos materiais diretos e pela mão de obra do setor de tecimento, o único onde a remuneração baseia-se na produção – R\$ 49 50 por cadeira e R\$ 140,00 por aparador. Os custos referentes à energia, a água e a folha de pagamento dos demais operários foram admitidos como fixos. A depreciação dos equipamentos, ao ser linear, também se enquadra como fixos. Esses só terão utilidade no item 7 deste trabalho para obtenção de um percentual a ser utilizado no Mark-up. Dessa forma, será possível uma análise comparativa do custo unitário – calculado conforme as tabelas abaixo – e o preço de venda praticado pela empresa.

Tabela 1 – Custos Variáveis da Cadeira RT

Cadeira RT			
Custos Variáveis			
Material	Quantidade	Custo R\$	Custo total por cadeira
Apuí (vara)	12,00	4,00	R\$ 48,00
Junco (kg)	8,00	12,00	R\$ 96,00
Cola (bombona - 5 kg)	0,03	22,00	R\$ 0,55
Verniz (galão)	0,05	35,00	R\$ 1,75
Prego (g)	0,10	5,00	R\$ 0,50
Compensado (chapa)	0,06	47,00	R\$ 2,61
Lâmina de serrar	0,05	3,00	R\$ 0,15
Solvente (litro)	0,20	4,50	R\$ 0,90
Lixa ferro (folha)	0,50	1,60	R\$ 0,80
Lixa madeira (folha)	0,50	0,40	R\$ 0,20
Gás (butijão)	0,02	27,00	R\$ 0,54
Bucha (unidade)	0,50	0,18	R\$ 0,09
Etiqueta (unidade)	1,00	0,50	R\$ 0,50
Grampo (g)	100,00	0,05	R\$ 4,60
MOD tecimento	2,00	49,50	R\$ 99,00
Betume (L)	0,10	17,00	R\$ 1,70
TOTAL			R\$ 258,61

Fonte: O Autor (2012)

Tabela 2 – Custos Variáveis do Aparador em junco 2x2

Aparador em junco 2x2			
Custos Variáveis			
Material	Quantidade	Custo R\$	Custo total por aparador
Solvente (L)	0,50	4,50	R\$ 2,25
Compensado (chapa)	1,50	47,00	R\$ 70,50
Junco (kg)	12,00	12,00	R\$ 144,00
Verniz (galão)	0,10	35,00	R\$ 3,50
Cola (bombona - 5 kg)	0,10	22,00	R\$ 2,20
Prego (g)	0,10	5,00	R\$ 0,50
Lixa (metro)	0,05	22,00	R\$ 1,10
Grampo	200,00	0,05	R\$ 9,20
Betume (L)	0,15	17,00	R\$ 2,55
MOD tecimento	2,00	140,00	R\$ 280,00
Etiqueta (unidade)	1,00	0,50	R\$ 0,50
Total			R\$ 517,10

Fonte: O Autor (2012)

4.5 ANÁLISE PREÇO DE VENDA X CUSTO DO PRODUTO

Segundo Martins (2006), para a formação dos preços, agrega-se sobre o custo do produto uma margem denominada *markup*. Essa deve ser suficiente para cobrir os gastos, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e que possibilite uma margem de lucro para a empresa. Tratando-se do critério utilizado neste trabalho para a apuração dos custos – custeio variável – deve-se acrescentar ainda um percentual capaz de cobrir os custos fixos de produção que não foram incluídos no custo do produto.

Desse modo, obtiveram-se diretamente da empresa a média dos gastos fixos mensais – representados pela soma da média das despesas gerais e administrativas e da média dos custos fixos de produção – (Tabela 3) e o faturamento médio mensal (R\$ 150.000,00). Fazendo uma relação entre a média dos gastos fixos e a receita média, obtém-se o seguinte percentual 29,05%. Os tributos e comissões incidentes sobre o preço, segundo a empresa, consistem no ICMS e ISS, respectivamente, 17% e 5%. Com isso tem-se:

- Ø Gastos Gerais (GG): 29,05%
- Ø ICMS: 17%
- Ø ISS: 5%
- Ø Margem de lucro (ML): 8%
- Ø Custo unitário da cadeira RT (CURT): R\$ 258,61
- Ø Custo unitário do aparador em junco 2x2 (CUA): R\$ 517,10

O markup seria então dado pela soma de GG + ICMS + ISS, ou seja, 59,05%. Pelo método do markup, os preços seriam:

∅ O preço de venda da Cadeira RT (PVRT):

$$PVRT = CURT + \text{markup PVRT}$$

$$PVRT - 0,5905 PVRT = CURT$$

$$0,4095 PVRT = CURT$$

$$PVRT = R\$ 258,61 / 0,4095$$

$$PVRT = R\$ 631,53$$

∅ O preço de venda do Aparador (PVA):

$$PVA = CUA + \text{markup PVA}$$

$$PVA - 0,5905 PVA = CUA$$

$$0,4095 PVA = CUA$$

$$PVA = R\$ 517,10 / 0,4095$$

$$PVA = R\$ 1.262,76$$

Tabela 3 – Média dos gastos fixos da Abitare

Gastos fixos (Média)	
Energia da fabrica	R\$ 450,00
Energia da loja	R\$ 250,00
Telefonia (geral)	R\$ 1.500,00
Aluguel	R\$ 2.000,00
EPIs	R\$ 255,00
Folha de Pagamento	R\$ 32.162,00
Água	R\$ 65,00
Alimentação	R\$ 163,20
Transporte funcionários.	R\$ 3.927,00
Combustível	R\$ 1.200,00
Manutenção carro	R\$ 500,00
Divulgação (6 meses)	R\$ 1.100,00
Total	R\$ 43.572,20

Fonte: O Autor (2012)

Entretanto esses preços consistem em uma referência sujeita a ajustes – para mais ou menos - de acordo com as condições de mercado – grau de elasticidade da demanda, preços de produtos de concorrente, estratégia de marketing da empresa entre outros fatores. Percebe-se tal variação comparando-se o preço de venda calculado pelo método do markup, baseado nos dados fornecidos pela empresa, com o preço de venda praticado, R\$ 492,00 para a Cadeira RT e R\$ 1.219,00 para o Aparador em junco 2x2.

Com isso, para a obtenção de informações mais consistentes para uma avaliação acerca da relação preço de venda e custos do produto, utilizaremos o conceito de margem de

contribuição unitária. Para tanto, subtrairemos o preço de venda praticado pela empresa do custo variável de cada produto, conforme exposto a seguir:

Margem de Contribuição unitária:

∅ Cadeira RT: R\$492,00 – R\$258,61 = R\$233,39/un.

∅ Aparador em junco 2X2: R\$ 1.219,00 - R\$ 517,10 = R\$701,90/un.

De posse ainda da média mensal de venda dos produtos, 20 Cadeiras RT e 8 Aparadores em junco 2x2, têm-se:

Margem de Contribuição mensal dos produtos:

∅ Cadeira RT: R\$233,39/un. X 20un. = R\$ 4.667,80 de M.C. total

∅ Aparador em junco 2X2: R\$ 701,90/un. X8 un. = R\$ 5.615,00 de M.C. total

Dessa forma, dada à média dos gastos fixos (R\$ 43.572,00) observa-se que os objetos de custeio contribuem com 10,71% (Cadeira RT) e 12,88% (Aparador) para amortizar os gastos fixos e formar o lucro propriamente dito. Assim, dada a quantidade de produtos fabricados pela empresa (cerca de 30 itens), nota-se que embora o preço praticado pela empresa seja inferior ao calculado através do método do markup, a empresa obtém com os produtos em estudo uma boa margem de contribuição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Conclui-se assim que para apuração dos custos de produção é de extrema importância o conhecimento de dados referentes ao custo e a quantidade de todos os materiais empregados na produção. E ainda do processo em questão, permitindo a obtenção de todos os dados pertinentes, tais como despesas relacionadas à venda, divulgação e custos em gerais. Entretanto, para isso, é essencial a manutenção organizada desses dados na empresa.

Devido à subjetividade da classificação dos gastos e dos métodos de apuração de custo, não é possível afirmar os resultados obtidos como ideais. Em especial, no que se refere a análise do preço de venda. Isso, pois para a formação do preço, embora necessário, saber o custo do produto não é o suficiente. Deve-se ainda considerar fatores mercadológicos e estratégicos e ainda a política da empresa.

Dessa forma, como recomendação fica o objetivo de expandir os resultados deste trabalho, fazendo uma avaliação de dados internos de comportamento de custos e de dados externos relativos à influência dos preços nas quantidades vendidas.

REFERÊNCIAS

BAUREN, Ilse, Maria. Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte: Atlas, 1998, v. 5.

CASHIN, JAMES A.; POLIMENI, RALPH S. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HORNGREN, C; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [S. I.: s.n.], 2000.

LEONE. G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONI, George S. G. **Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Dois, 1996.

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

_____. **Contabilidade de Custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MEGLIONI, Evadir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

PADOVEZE, C. L. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção. **Revista CRC-SP**, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

ORNSTEIN, R. Custeio por Absorção e Custeio Integral. **Revista do CRC-RS**, n. 34, p. 19-23, 1983.

SOUSA, BRUNO BORGES DE. **Proposta de um modelo de custeio para uma empresa de pequeno porte do setor alimentício**. Minas Gerais: UFI, DA, 2006.

ANEXO A – Fotos

Figura 2 – Cadeira "RT"
Fonte: Ref. 00509 - Empresa

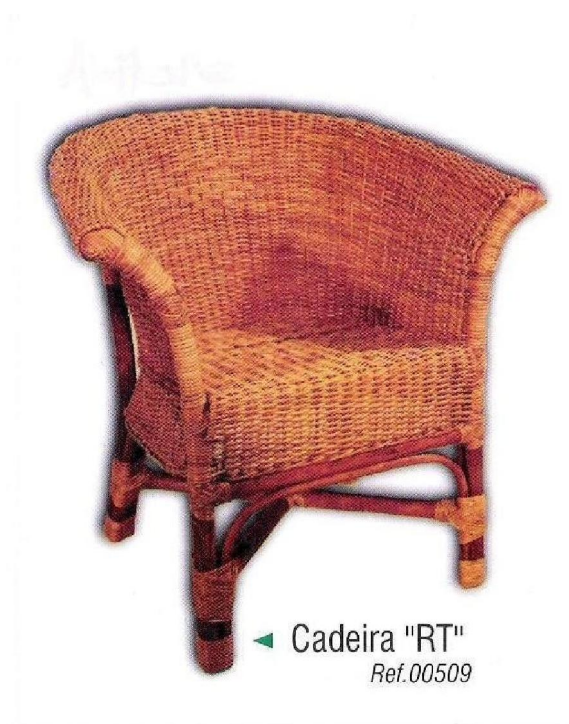


Figura 3 – Aparador em Junco
Fonte: Ref. 00541 – Empresa



◀ Aparador em Junco 2x2
Ref.00541