

**ANÁLISE COMPARATIVA DAS OBRAS:  
ANÁLISE GERENCIAL DE CUSTOS;  
CUSTOS CONTABILIDADE DESCOMPLICADA;  
CONTABILIDADE GERENCIAL BÁSICA.**

**Karla Gabriela Rosa de Abreu**  
Graduanda em Ciências Contábeis  
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS)  
[karla.gabriela@ufms.br](mailto:karla.gabriela@ufms.br)

## **RESUMO**

Essa análise comparativa fala sobre as seguintes obras: *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas* de Bornia (2010), *Custos - Contabilidade Descomplicada* de Silva (1997), e *Contabilidade Gerencial Básica* de Coronado (2012), as obras falam de diferentes temas sobre custos. A primeira obra de Bornia faz uma abordagem prática e fácil de entendimento para iniciantes, focando na gestão de custos e na tomada de decisões. A segunda obra de Silva já usa uma metodologia mais informal e didática, falando sobre os custos industriais e mercantis de maneira simplificada. E a terceira e última obra de Coronado oferece uma fala sobre os sistemas de custeio, custeio por absorção e a classificação de custos diretos e indiretos, falando da importância de entender como esses custos afetam a tomada de decisões gerenciais. A análise das três obras têm semelhanças na gestão de custos, e tem divergências principalmente na metodologia de ensino e abordagem dos sistemas de custeio.

**Palavras-chave:** Análise de Custo. Contabilidade. Custos.

## **1 INTRODUÇÃO**

A análise comparativa tem como objetivo explorar as abordagens e contribuições de três obras fundamentais na área de contabilidade de custos: *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*, de Antonio C. Bornia (2010); *Custos - Contabilidade Descomplicada*, de Moacyr de Lima E. Silva (1997); e *Contabilidade Gerencial Básica*, de Osmar Coronado (2012). Cada livro apresenta perspectivas distintas sobre os fundamentos e as aplicações práticas da contabilidade gerencial, direcionando-se tanto a iniciantes quanto a profissionais e estudantes da área contábil. A análise destaca os principais pontos de convergência e divergência entre as obras, considerando suas propostas pedagógicas, conteúdos e metodologias voltados à gestão de custos e tomada de decisão no ambiente corporativo.

No livro *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*, de Bornia (2010), busca introduzir os conceitos de contabilidade gerencial de custos de forma acessível, tornando-se uma leitura apropriada tanto para leigos quanto para estudantes e profissionais da área contábil. Apesar de sua proposta inicial voltada para iniciantes, o autor explora amplamente a diversidade de aplicações das informações de custos no contexto competitivo do mercado contemporâneo. Composto por dez capítulos, a obra destaca-se por sua abordagem prática e gerencial, o que a torna particularmente útil em cursos de Ciências Contábeis. Boa parte dos capítulos será relevante para a análise comparativa, uma vez que aborda aspectos centrais relacionados à gestão de custos (BORNIA, 2010, p. 11).

No livro *Custos - Contabilidade Descomplicada*, Silva (1997) adota uma abordagem informal e acessível, visando desmistificar a complexidade da contabilidade de custos e tornar a matéria mais atrativa tanto para estudantes quanto para profissionais. O autor propõe um método inovador que busca facilitar o aprendizado, incentivando o leitor a superar desafios acadêmicos e profissionais. Silva destaca a relevância dos custos de transformação e sua ampla aplicabilidade nos contextos empresariais, governamentais e econômicos, apresentando a contabilidade de custos como uma ciência fascinante e essencial. Para esta análise comparativa, serão exploradas as seções da obra relacionadas diretamente à gestão de custos, com enfoque em sua utilidade prática (SILVA, 1997, p. 30).

No livro *Contabilidade Gerencial Básica*, Coronado (2012) busca oferecer uma base conceitual sólida para a contabilidade gerencial, enfatizando a importância de um sistema de informações voltado à gestão de custos em empresas industriais e de serviços. Inicialmente, o autor discute os objetivos e os principais sistemas de gestão de custos, destacando o sistema de custeio variável. Dentro desta abordagem, o Capítulo 3 revela-se central para a análise comparativa, pois apresenta uma introdução aos sistemas de custos, abordando sua classificação e métodos de custeio. Nesse contexto, Coronado explora os fundamentos de margem de contribuição, formação de preço de venda e mix de produtos, elementos essenciais para a tomada de decisões gerenciais (CORONADO, 2012, p. 38).

## 2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Utilizei a plataforma Pergamum da Universidade UFMS para buscar obras sobre o tema 'Análise de Custos'. Apliquei os filtros de Base Local, Tipo de Obra - Minha Biblioteca e Idioma - Português, obtendo um total de 23 resultados. Em seguida, organizei as obras por ano de publicação, em ordem crescente. Dentre essas 23 obras, selecionei três livros para desenvolver a presente resenha.

“*Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*” (BORNIA, 2010, p. 11)

“*Custos - Contabilidade Descomplicada*” (SILVA, 1997, p. 30)

“*Contabilidade Gerencial Básica*” (CORONADO, 2012, p. 38)

## 3 REVISÃO DA LITERATURA

### 3.1 “Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas” de Antonio C. Bornia (2010), 3ª edição

De acordo com Bornia (2010, p. 11), "a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial) com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. O resultado era obtido subtraindo-se o custo dos produtos (mercadorias) vendidos da receita obtida pela empresa. Desse lucro (bruto), ainda eram deduzidas as despesas incorridas para o funcionamento da empresa".

	Vendas
(-)	Custo dos produtos vendidos
	-----
	Lucro bruto
(-)	Despesas administrativas
(-)	Despesas comerciais
(-)	Despesas financeiras
	-----
	Lucro líquido

Conforme Bornia (2010, p. 11), "o custo dos produtos vendidos não era conhecido, pois os produtos não eram mais comprados prontos, mas fabricados pela empresa a partir de

vários insumos (materiais, itens prontos, pessoal, equipamentos, energia). Nessa situação, em que vários itens são consumidos para a confecção dos produtos, o cálculo dos custos dos produtos fabricados (e vendidos) não é tão simples".

Segundo Borna (2010), os sistemas de custos auxiliam a gestão empresarial de duas formas principais: no controle e na tomada de decisão. No controle, eles permitem identificar problemas ou desvios por meio de comparações com padrões e orçamentos. Já na tomada de decisão, as informações de custos fornecem subsídios importantes para decisões estratégicas na administração da empresa.

De acordo com Borna (2010, p. 11), o custo dos produtos vendidos pode ser calculado utilizando-se a seguinte expressão:

Inventário Inicial de Produtos Acabados	
(+)	Custo dos Produtos Fabricados
(-)	<u>Inventário Final de Produtos Acabados</u>
	Custo dos Produtos Vendidos

De acordo com Borna (2010, p. 11), o custo dos produtos fabricados corresponde aos custos do período, ou seja, ao valor dos insumos consumidos para a produção. Esse cálculo é válido desde que não haja variação nos estoques de produtos em processo. Caso ocorra variação, utiliza-se a seguinte equação:

Inventário Inicial de Produtos em Processo	
(+)	Custos do Período
(-)	<u>Inventário Final de Produtos em Processo</u>
	Custo dos Produtos Fabricados

Segundo Borna (2010, p. 11), após a determinação dos custos do período, é possível calcular o custo dos produtos fabricados e o resultado do período. Uma das componentes desses custos é o valor referente à matéria-prima consumida. Quando existem estoques de matéria-prima, aplica-se o mesmo procedimento de ajuste para apuração dos custos, considerando variações nos estoques iniciais e finais.

Inventário Inicial de Matéria-Prima	
(+)	Compras de MP do Período
(-)	<u>Inventário Final de Matéria-Prima</u>
	Custo de Matéria-Prima

Conforme Borna (2010, p. 11), o custo de fabricação corresponde ao valor dos insumos utilizados na produção dos produtos da empresa, incluindo materiais, trabalho humano, energia elétrica, máquinas e equipamentos, entre outros. A diferença entre custo e gasto reside no momento de reconhecimento: enquanto o gasto refere-se aos insumos adquiridos, o custo considera apenas os insumos efetivamente consumidos na produção.

A seguir, conforme ilustrado no livro de Borna (2010, p. 11), é apresentado um exemplo que ajuda a esclarecer:

#### EXEMPLO

Se a empresa compra 1.000 unidades de matéria-prima, mas utiliza apenas 800 unidades no período, o gasto será referente às 1.000 unidades adquiridas, enquanto o custo será correspondente às 800 unidades utilizadas.

Segundo Borna (2010, p. 11), os custos de fabricação estão diretamente associados ao processo produtivo e são geralmente classificados em três categorias principais: Matéria-Prima (MP), Mão de Obra Direta (MOD) e Custos Indiretos de Fabricação (CIF). Esses elementos podem ser representados pela equação:

$$\text{Custos de Fabricação} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF.}$$

Segundo Bornia (2010, p. 11), o custo gerencial representa o valor dos insumos, incluindo bens e serviços, que são efetivamente utilizados pela empresa. Dessa forma, os custos gerenciais abrangem tanto os custos de fabricação quanto as despesas operacionais. Eles podem ser expressos pela equação:

$$\text{Custos Gerenciais} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF} + \text{Despesas.}$$

Conforme Bornia (2010, p. 11), é importante distinguir entre custo total e custo unitário. O custo total é o valor total despendido durante o período para a fabricação de todos os produtos, e o custo unitário é o custo associado à fabricação de uma única unidade de produto.

$$\text{Custo unitário} = \frac{\text{custo total}}{\text{produção}}$$

A seguir, conforme ilustrado no livro de Bornia (2010, p. 11), é apresentado um exemplo que ajuda a esclarecer:

EXEMPLO: A empresa AAA e a empresa BBB são concorrentes. Num determinado período, a empresa AAA produziu 4.000 unidades, a um custo total de R\$8.000,00, enquanto a empresa BBB confeccionou 4.500 itens ao custo de R\$9.450,00. Qual das empresas foi mais eficiente? Resposta: Nota-se que o custo unitário da empresa AAA foi R\$2,00 (R\$8.000/4.000 un.), ao passo que o custo da empresa BBB foi R\$2,10 (R\$9.450/4.500 un.). Isso faz com que a empresa AAA tenha uma vantagem competitiva, podendo oferecer seu produto a um preço menor do que o da empresa BBB. O custo unitário está intimamente relacionado com a eficiência interna na empresa, isto é, se a empresa for mais eficiente, seu custo unitário será menor, pois ela utilizará menos recursos para produzir seus itens.

O livro "**Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**" de **Antonio C. Bornia** (2010), 3ª edição, é bastante estruturado e abrange de maneira clara e fala sobre diversos aspectos relacionados aos custos empresariais. Além de tratar dos custos fundamentais, como estoque, gasto e desembolso, custo de fabricação, matéria-prima, mão de obra direta (MOD), custos indiretos de fabricação (CIF), despesas, custo gerencial, perda e desperdício, e investimentos, o autor também apresenta de forma acessível conceitos como classificação de custos, custos totais e unitários, e classificação pela variabilidade. O livro se destaca por sua abordagem completa e linguagem clara, tornando-se uma excelente referência para estudantes que buscam entender o complexo universo dos custos de forma didática e aplicada.

### 3.2 "Custos - Contabilidade Descomplicada" (SILVA, 1997, p. 30)

Segundo Silva (1997, p. 30), em uma empresa de atividade puramente mercantil, o custo é definido como o valor de aquisição das mercadorias estocadas para revenda. Esse valor inclui, quando aplicável, despesas com fretes, armazenagens, tarifas aduaneiras, comissões de despachantes, impostos de importação ou de industrialização, entre outros. Segundo Silva (1997, p. 30), "os impostos de comercialização, incidentes no valor de compra das mercadorias, devem ser deduzidos do custo, desde que o comerciante tenha de incluí-los no cálculo do seu valor de venda das mercadorias e com isso fique obrigado a efetuar o recolhimento desses impostos aos cofres públicos, gerados por ocasião das suas próprias vendas". Essas deduções devem ser feitas, pois esses impostos representam créditos que o comerciante obteve por ter pago antecipadamente os impostos incidentes sobre as compras,

considerando que os fornecedores já efetuaram o recolhimento desses impostos no momento da venda ao comerciante.

Conforme Silva (1997, p. 30), o Custo Industrial refere-se ao cálculo dos custos de produtos que passam por processos de transformação, beneficiamento ou montagem antes de serem estocados para comercialização. Esses processos, conhecidos como industrialização, produção ou fabricação, envolvem todos os custos necessários para produzir um produto, como materiais, mão de obra e outros insumos utilizados no processo de fabricação.

Conforme Silva (1997, p. 30), a Mão de Obra Direta refere-se à parte operacional da industrialização, sendo a mão de obra que realiza as transformações efetivas no material. Essa categoria de custos é diretamente atribuída à produção, pois os trabalhadores envolvidos são responsáveis pela fabricação e transformação dos produtos, contribuindo diretamente para a produção dos bens.

Conforme Silva (1997, p. 30), os exemplos a seguir ilustram a aplicação dos custos de mão de obra direta:

#### EXEMPLO 1

Para a montagem de 4.000 Esferográficas ESLB dispendeu-se um total de 188,9 horas do Setor de Montagem, à Taxa Média de R\$ 8,00 por hora trabalhada;

Resultado:  $188,9 \times 8,00 = \text{R\$ } 1.511,20$

#### EXEMPLO 2

Para injetar 180.000 Tampas Plásticas 210, foi necessário 150,0 horas do Setor de Injetoras, cuja Taxa Média/Hora do mês é igual a R\$ 10,00.

Resultado:  $150,0 \times 10,00 = \text{R\$ } 1.500,00$

#### EXEMPLO 3

Na produção de 24.000 Corpos Pintados 122, gastou-se o tempo de 117,4 horas dentro do Departamento de Máquinas Operatrizes e mais 100,0 horas da Pintura Epóxi, às Taxas Médias, respectivamente, de R\$ 7,00 e de R\$ 9,00 por hora trabalhada.

Resultado:  $117,4 \times 7,00 = \text{VM\$ } 821,80$  e  $100,0 \times 9,00 = \text{VM\$ } 900,00$

Se somarmos os dois valores, vamos ter  $821,80 + 900,00 = 1.721,80$ , o que corresponde ao total do valor de mão de obra aplicado na produção de 24.000 Corpos Pintados 122 no mês de julho. Desta forma, fica fácil intuir que o valor unitário de todo o trabalho direto aplicado em cada um desses componentes deve ser igual a:

Resultado:  $1.721,80 / 24.000 = \text{R\$ } 0,072$

O livro "**Custos - Contabilidade Descomplicada**" (SILVA, 1997, p. 30) aborda o tema de custos de maneira abrangente, o que o torna uma referência completa para o assunto. No entanto, sua linguagem e abordagem técnica podem dificultar a compreensão, especialmente para acadêmicos iniciantes na área, devido à complexidade dos conceitos apresentados.

### **3.3 "Contabilidade Gerencial Básica" (CORONADO, 2012, p. 38)**

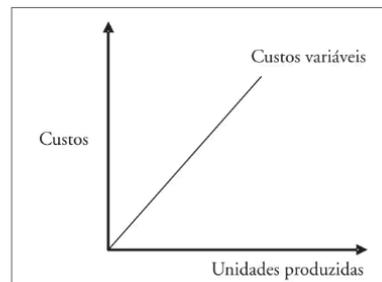
O conceito de custos diretos e indiretos é amplamente discutido na literatura de contabilidade gerencial. Segundo Coronado (2012, p. 38), apoiando-se em autores como Leone e Horngren, os custos relacionados aos componentes operacionais e objetos de custeio são classificados como diretos ou indiretos.

Leone define custos diretos como aqueles facilmente identificáveis com o objeto de

custeio, enquanto os custos indiretos não possuem essa identificação direta. Na mesma linha, Horngren et al. reforçam que os custos diretos estão associados a um determinado objeto de custo e podem ser atribuídos de forma economicamente viável, enquanto os custos indiretos, embora relacionados ao mesmo objeto, não podem ser identificados com ele de forma eficiente.

Segundo Coronado (2012, p. 38), com base na argumentação de Leone, os custos e despesas podem ser classificados como variáveis ou fixos, dependendo de sua relação com o volume das atividades realizadas. Os custos variáveis são aqueles que variam diretamente conforme o volume de produção ou vendas, como o custo por unidade produzida. Já os custos fixos permanecem constantes dentro de determinados níveis de atividade, independentemente do volume produzido.

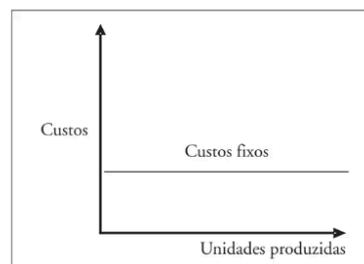
**Figura 3.2** – Representação gráfica dos custos variáveis



Segundo Coronado (2012, p. 38), com base nos estudos de Leone, os **custos fixos** são aqueles que permanecem inalterados, independentemente da variação na atividade escolhida como referência. Isso significa que o valor total dos custos fixos se mantém praticamente constante, mesmo que o volume de produção ou vendas varie.

Essa característica é essencial para diferenciar custos fixos de variáveis e para a análise do ponto de equilíbrio, já que os custos fixos não se diluem automaticamente com o aumento ou diminuição do volume de atividades. Graficamente, essa estabilidade é representada como uma linha horizontal no eixo do custo total, ilustrando sua constância ao longo de diferentes níveis de operação.

**Figura 3.3** – Representação gráfica dos custos fixos



O custeio por absorção é uma metodologia que consiste em atribuir todos os custos de produção aos bens fabricados, ou seja, todos os custos relacionados ao processo de fabricação são distribuídos entre os produtos elaborados, como explica Martins (CORONADO, 2012, p. 38). Leone complementa essa definição ao afirmar que o custeio por absorção envolve a alocação de todos os custos da área de produção, sejam custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, incluindo tanto os custos de estrutura quanto os operacionais, ao custo dos produtos fabricados. Em resumo, o custeio por absorção abrange toda a carga de custos de fabricação e os incorpora ao custo final dos produtos, sendo uma forma de contabilizar todos os custos no processo produtivo, independentemente de sua natureza ou classificação.

**Quadro 3.1** – Exemplo de aplicação do custeio por absorção

DADOS PARA RESOLUÇÃO	REF.	VALOR
Preço de venda por unidade	A	R\$ 15

*Custo variável por unidade*

Materiais diretos	B	R\$ 4
Mão de obra direta	C	R\$ 3
CIF variáveis	D	R\$ 2
<b>Custo variável por unidade</b>	<b>E</b>	<b>R\$ 9</b>

*Custo fixo por unidade*

CIF fixo por ano	F	R\$ 120.000
Produção normal anual – unidades	G	40.000
<b>Custo fixo por unidade (R\$ 120.000/40.000)</b>	<b>H</b>	<b>R\$ 3</b>

UNIDADES PRODUZIDAS E VENDIDAS – MÊS	REF.	UNIDADES PRODUZIDAS (A)	UNIDADES VENDIDAS (B)	SALDO ESTOQUE (C)
Janeiro	I	5.000	2.000	3.000
Fevereiro	J	1.000	2.200	1.800
Março	K	6.000	3.000	7.200

*Obs.: não existe estoque inicial para janeiro.*

COMPOSIÇÃO DE CUSTOS	REF.	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Quantidades produzidas →	<b>L</b>	<b>5.000</b>	<b>1.000</b>	<b>6.000</b>
Materiais diretos	$M = B \times I$	20.000	4.000	24.000
Mão de obra direta	$N = C \times I$	15.000	3.000	18.000
CIF variáveis	$O = D \times I$	10.000	2.000	12.000
CIF fixo	$P = H \times I$	15.000	3.000	18.000
<b>Custo total</b>	<b>Q</b>	<b>60.000</b>	<b>12.000</b>	<b>72.000</b>
<b>Custo por unidade</b>	$R = Q : L$	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>12</b>

CÁLCULO DO CPV	REF.	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Estoque anterior	S	-	36.000	21.600
Custo de produção	$T = R \times L$	60.000	12.000	72.000
Estoque produtos acabados	$U = Ic \times R$	36.000	21.600	57.600
<b>Custo produtos vendidos</b>	$V = S + T - U$	<b>24.000</b>	<b>26.400</b>	<b>36.000</b>

No Modelo de Custeio por Absorção, exemplificado no Quadro 3.1 do livro de Coronado (2012, p. 38), destaca-se a apropriação dos custos fixos ao custo de produção, o que influencia diretamente o estoque e o custo dos produtos vendidos no momento do reconhecimento da receita. O modelo mostra como os custos diretos e indiretos são distribuídos entre os produtos fabricados, incluindo a alocação de custos fixos de fabricação, conhecidos como CIF fixos. O modelo também exemplifica a inclusão dos custos indiretos de fabricação (CIF fixos), que variam ao longo dos meses, e sua alocação nos custos totais de produção. O cálculo do custo total inclui a soma de materiais diretos, mão de obra direta, CIF variáveis e CIF fixos. Esse modelo exemplifica a forma como os custos são alocados e distribuídos ao longo do processo de produção, destacando a importância de se entender como os custos fixos afetam o custo final dos produtos e a gestão dos estoques.

De acordo com Vanderbeck e Nagy (apud CORONADO, 2012, p. 38), muitos gerentes acreditam que o custeio direto oferece uma visão mais clara e compreensível sobre custos, volumes, receitas e lucros, facilitando a tomada de decisões administrativas. O custeio direto destaca a relação entre vendas e custos variáveis, ajudando a entender como as variações no volume de produção impactam os custos e a rentabilidade. Essa abordagem é útil para o planejamento, pois fornece um quadro mais transparente de como mudanças no volume de produção afetam a margem de lucro.

No entanto, a teoria contábil tradicional, associada ao custeio por absorção, considera todos os custos de produção – tanto variáveis quanto fixos – como parte do custo dos produtos, que são confrontados com a receita no momento da venda. No custeio direto, os custos variáveis de produção são confrontados com a receita das vendas no mesmo período, enquanto os custos fixos são tratados como despesas do período em que ocorrem, independentemente de quando os produtos são vendidos.

**Quadro 3.2** – Exemplo de aplicação do custeio variável

DADOS PARA RESOLUÇÃO	REF.	VALOR
Preço de venda por unidade	A	R\$ 15

**Custo variável por unidade**

Materiais diretos	B	R\$ 4
Mão de obra direta	C	R\$ 3
CIF variáveis	D	R\$ 2
<b>Custo variável por unidade</b>	<b>E</b>	<b>R\$ 9</b>

**Custo fixo por unidade**

CIF fixo por ano	F	R\$ 120.000
Produção normal anual – unidades	G	40.000
<b>Custo fixo por unidade (R\$ 120.000/40.000)</b>	<b>H</b>	<b>R\$ 3</b>

UNIDADES PRODUZIDAS E VENDIDAS – MÊS	REF.	UNIDADES PRODUZIDAS (A)	UNIDADES VENDIDAS (B)	SALDO ESTOQUE (C)
Janeiro	I	5.000	2.000	3.000
Fevereiro	J	1.000	2.200	1.800
Março	K	6.000	3.000	7.200

Obs.: não existe estoque inicial para janeiro.

COMPOSIÇÃO DE CUSTOS	REF.	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Quantidades produzidas →	L	5.000	1.000	6.000
Materiais diretos	$M = B \times I$	20.000	4.000	24.000
Mão de obra direta	$N = C \times I$	15.000	3.000	18.000
CIF variáveis	$O = D \times I$	10.000	2.000	12.000
CIF fixo	$P = H \times I$	-	-	-
<b>Custo total</b>	<b>Q</b>	<b>45.000</b>	<b>9.000</b>	<b>54.000</b>
<b>Custo por unidade</b>	<b>R = Q : L</b>	<b>R\$ 9</b>	<b>R\$ 9</b>	<b>R\$ 9</b>

CÁLCULO DO CPV	REF.	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Estoque anterior	S	-	27.000	16.200
Custo de produção	$T = R \times L$	45.000	9.000	54.000
Estoque produtos acabados	$U = I_c \times R$	27.000	16.200	43.200
<b>Custo produtos vendidos</b>	<b>V = S + T - U</b>	<b>18.000</b>	<b>19.800</b>	<b>27.000</b>

A comparação entre os métodos de custeio por absorção e custeio variável é feita a partir da análise dos custos de produção sob cada sistema. No custeio por absorção, os CIF fixos (custos indiretos de fabricação fixos) são alocados com base na média mensal de R\$ 10 mil, obtida pela divisão do total anual de R\$ 120.000 por 12 meses.

Em janeiro, com a produção de 5 mil unidades, os custos de manufatura sob o sistema de custeio por absorção incluem R\$ 15 mil de CIF fixos (R\$ 3 por unidade). Isso resulta em um custo fixo de R\$ 5 mil a mais do que o necessário, ou seja, há uma super aplicação de custos fixos. Em fevereiro, com a produção de mil unidades, os custos CIF fixos são de R\$ 3 mil, mas o valor correto seria R\$ 7 mil, caracterizando uma subaplicação de custos fixos. Já em março, com a produção de 6 mil unidades, o custo dos CIF fixos chega a R\$ 8 mil, o que resulta em uma super aplicação de custos.

Esses exemplos ilustram as flutuações nos custos fixos aplicados nos diferentes meses, dependendo do volume de produção, evidenciando a diferença entre os sistemas de custeio por absorção e custeio variável, sendo o primeiro mais suscetível a super aplicações ou sub aplicações de custos fixos.

**Quadro 3.3** – Comparativo do custeio por absorção x custeio variável

MÊS	JANEIRO		FEVEREIRO		MARÇO	
<b>Quantidade produzida</b>	<b>5.000</b>		<b>1.000</b>		<b>6.000</b>	
Forma de custeio	Custeio absorção	Custeio direto	Custeio absorção	Custeio direto	Custeio absorção	Custeio direto
Materiais diretos	20.000	20.000	4.000	4.000	24.000	24.000
Mão de obra direta	15.000	15.000	3.000	3.000	18.000	18.000
CIF variáveis	10.000	10.000	2.000	2.000	12.000	12.000
CIF fixo	15.000	-	3.000	-	18.000	-
<b>Custo total</b>	<b>60.000</b>	<b>45.000</b>	<b>12.000</b>	<b>9.000</b>	<b>72.000</b>	<b>54.000</b>
<b>Custo por unidade</b>	<b>R\$ 12</b>	<b>R\$ 9</b>	<b>R\$ 12</b>	<b>R\$ 9</b>	<b>R\$ 12</b>	<b>R\$ 9</b>

**Custos fixos aplicados sob o custeio por absorção**

CUSTOS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
CIF mensais fixos	10.000	10.000	10.000
CIF fixos aplicados	15.000	3.000	18.000
CIF sub(super)aplicados	(5.000)	7.000	(8.000)

Fonte: Adaptado de: VANDERBECK; NAGY, 2001, p. 408.

No custeio por absorção, as variações nos custos fixos (CIF) sub e super aplicados influenciam os resultados financeiros. Por exemplo, em fevereiro, R\$ 7 mil de despesas fixas não foram incluídas nos custos de manufatura, enquanto em março, os CIF fixos foram super aplicados em R\$ 8 mil. Essas variações impactam tanto os custos dos produtos vendidos (CPV) quanto a avaliação dos estoques.

Já no custeio direto, os CIF fixos não são alocados à produção, sendo tratados como despesas no resultado operacional de cada mês, juntamente com as despesas de vendas e administrativas. Em janeiro, o custeio por absorção resultou em um lucro operacional de R\$ 3.000, com R\$ 5 mil de custos fixos super aplicados, enquanto o custeio variável apresentou prejuízo de R\$ 1.000, pois os R\$ 10 mil de custos fixos foram integralmente deduzidos.

Em fevereiro, o custeio por absorção teve um resultado operacional de R\$ 3.600, com R\$ 7 mil de custo fixo sub aplicado, enquanto o custeio variável obteve um lucro de R\$ 200, com os custos fixos completamente deduzidos. Em março, o custeio por absorção registrou um lucro de R\$ 6.000, com R\$ 8 mil de custo fixo super aplicado, enquanto o custeio variável obteve R\$ 5.000 de lucro, deduzindo os R\$ 10 mil de custos fixos.

Esses exemplos mostram como as variações no tratamento dos custos fixos afetam o resultado operacional e a avaliação dos estoques, dependendo do método de custeio utilizado.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A primeira obra de Bornia fala da evolução da contabilidade de custos desde a Revolução Industrial. Ele fala que o custo dos produtos vendidos era inicialmente difícil de calcular, pois a produção deixou de ser apenas a revenda de mercadorias e passou a envolver a fabricação de produtos. O autor divide os custos em três categorias principais: matéria-prima (MP), mão de obra direta (MOD) e custos indiretos de fabricação (CIF), e também explica que os custos gerenciais envolvem tanto os custos de fabricação quanto as despesas operacionais. Uma das principais contribuições de Bornia é diferenciar custo e gasto – onde o custo envolve apenas os insumos consumidos efetivamente na produção, enquanto o gasto se refere aos insumos adquiridos. Bornia também fala como o custo unitário pode ser utilizado como uma medida de eficiência.

Já o segundo autor Silva fala sobre empresas mercantis e industriais, dando detalhes sobre o conceito de custo de aquisição de mercadorias e a definição de custo industrial. O autor explica que, no contexto mercantil, o custo é o valor de aquisição das mercadorias para revenda, enquanto no contexto industrial, refere-se aos custos de transformação de materiais em produtos acabados, o que envolve materiais, mão de obra e outros insumos. Silva também introduz o conceito de mão de obra direta e dá exemplos como calcular os custos. Embora Silva ofereça uma explicação mais técnica e focada no mercado de mercadorias e processos industriais, sua abordagem é voltada mais para a aplicação prática de cálculos de custos, o que pode ser útil para quem trabalha diretamente com a contabilidade de custos no dia a dia da produção.

E o terceiro autor Coronado segue a linha de outros autores ao discutir os custos diretos e indiretos, variáveis e fixos, mas aprofunda-se no conceito de custeio por absorção e custeio direto. Ele define custos diretos como aqueles que podem ser diretamente atribuídos ao produto, enquanto os custos indiretos não podem ser facilmente alocados. Coronado também detalha a diferença entre custos variáveis, que mudam conforme o volume de produção, e custos fixos, que permanecem constantes, independentemente da produção. Um ponto chave abordado por Coronado é a análise dos sistemas de custeio. Ele descreve o custeio por absorção, que distribui todos os custos de produção, tanto diretos quanto indiretos, entre os produtos, e o custeio direto, que aloca apenas os custos variáveis à produção, tratando os custos fixos como despesas do período. Coronado também exemplifica como as flutuações nos custos fixos impactam os resultados financeiros das empresas, utilizando exemplos de superaplicação e subaplicação de custos fixos e destacando como essas variações afetam a avaliação dos estoques e o custo dos produtos vendidos.

### Comparação dos Livros:

- O livro de Bornia (2010) tem uma visão abrangente da contabilidade de custos dentro da administração empresarial, focando não apenas nos cálculos, mas também nas decisões estratégicas que os gestores podem tomar com base nas informações de custos. Ele é o único dos três a destacar a importância do custo unitário como uma medida de eficiência, ilustrando como empresas podem se beneficiar ao reduzir custos unitários.
- O segundo livro de Silva (1997), foca principalmente nas empresas mercantis e industriais, tendo uma abordagem mais técnica e prática. Ele descreve detalhadamente os conceitos de mão de obra direta e o impacto dos custos de aquisição e transformação de mercadorias. Sua atenção está na aplicação de cálculos práticos, especialmente em exemplos de mão de obra direta.
- E o terceiro livro de Coronado (2012) aprofunda-se nas metodologias de custeio por

absorção e custeio direto, fazendo uma análise mais detalhada de como os custos fixos e variáveis afetam o resultado operacional. Sua explicação sobre as variações de superaplicação e subaplicação de custos é mais detalhada que a de Bornia e Silva, destacando a importância desses conceitos no controle e avaliação de estoques.

Em resumo, Bornia oferece uma perspectiva mais estratégica, com foco na tomada de decisões empresariais, enquanto Silva se concentra em conceitos técnicos e práticos, e Coronado explora profundamente os sistemas de custeio e as implicações das variações nos custos fixos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por fim, essa análise comparativa dos três autores traz a importância e a complexidade da contabilidade de custos, pois cada obra oferece uma contribuição diferente. Bornia, ao falar da importância do custo unitário e sua relação com a competitividade, destaca uma perspectiva estratégica, voltada para a gestão eficiente e tomada de decisões. Silva, com sua fala técnica e prática, fornece uma compreensão detalhada dos custos no contexto mercantil e industrial, na aplicação do cálculo de custos. E Coronado fala dos sistemas de custeio, diferenciando o custeio por absorção do custeio direto, e falando como a gestão dos custos fixos e variáveis impacta diretamente nos resultados financeiros e na avaliação de estoques.

Essas obras demonstram que, enquanto Bornia se preocupa com a eficiência e a estratégia empresarial, Silva foca na operacionalização dos custos no dia a dia, e Coronado investiga os sistemas de custeio. A compreensão de todos esses aspectos é crucial para uma gestão eficaz dos custos, sendo fundamental para empresas que buscam não apenas entender os números, mas utilizá-los de maneira estratégica para otimizar sua operação e alcançar melhores resultados financeiros. Cada autor, portanto, contribui com uma visão distinta e igualmente valiosa sobre o tema, ampliando o conhecimento sobre a contabilidade de custos e suas diversas aplicações.

## REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas, 3ª edição. Rio de Janeiro: Atlas, 2010. E-book. p.11. ISBN 9788522485048. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522485048/>.

SILVA, Moacyr de Lima E. Custos - Contabilidade Descomplicada. Rio de Janeiro: Érica, 1997. E-book. p.30. ISBN 9788536520568. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788536520568/>.

CORONADO, Osmar. Contabilidade gerencial básica - 2ª edição. 2nd ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012. E-book. p.38. ISBN 9788502178991. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502178991/>.