

O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E O CUSTEIO VARIÁVEL: VANTAGENS E DESVANTAGENS SOBRE O MÉTODO A SER ADOTADO PELA EMPRESA.

Ana Paula Lobo Vieita¹

RESUMO

O artigo tem como finalidade identificar e demonstrar as principais diferenças entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável, comparando as vantagens e desvantagens de cada um dos métodos para, posteriormente, poder identificar qual seria o melhor mecanismo adotado por uma empresa, qual o custeio que ofereceria melhor rentabilidade para a mesma.

Palavras – Chaves: Método; Custeio por Absorção; Custeio Variável.

1 - O MÉTODO DE CUSTEIO

Custo é definido como a expressão monetária dos recursos utilizados para a produção de certo produto. Dentre outras, os sistemas de custeio tem como finalidade saber exatamente qual o valor de custo para o produto gerado. Sob diferentes contextos e paradigmas diversos, as empresas se utilizaram ao longo do tempo de procedimentos diferentes para calcular os custos dos seus produtos.

Tanto o sistema de custeio por absorção quanto o custeio variável surgiram no século passado e são os mais utilizados nos dias atuais.

¹ Aluna do 8º. Semestre do Curso de Ciências Contábeis -UFPA

O método de custeio atribui para cada custo uma classificação específica na forma de custos fixos ou variáveis, levando em consideração o desempenho dos seus comportamentos diante da variação no grau de ocupação da entidade. É a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais.

A apropriação dos custos aos seus portadores finais podem se dar de duas formas:

- Alocação integral dos custos do ciclo operacional interno, a qual se denomina custeio por absorção.
- Apropriação somente dos custos variáveis à qual se denomina custeio variável.

Tal escolha independe do sistema produtivo da empresa e sim, principalmente, do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado. Os sistemas de custeio diferenciam-se entre si pela natureza dos dados contábeis utilizados – históricos ou predeterminados, sendo classificados baseados em dados reais, atuais ou históricos e; o sistema de custeio baseado em dados estimados ou predeterminados.

2 - CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custeio por absorção surgiu no início do século passado e se encaixava perfeitamente ao paradigma da época fordista – taylorista. O foco do custeio por absorção é o denominado chão – de – fábrica e, por isso, pode ser considerado como uma ferramenta eficaz para o controle e redução dos custos de processo. Com tal sistema de custeio, a empresa adquire certa matéria – prima e a transforma em produto através de um processo, ao longo do qual cargas de custos vão sendo somadas ao custo inicial da matéria – prima.

De acordo com Elizeu Martins (1993), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Sendo assim, consiste na apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas de todos os bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos. Horngren, Foster e Datar (2000) definem custeio por absorção como:

“O método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque que absorve, realmente, todos os custos de fabricação”. Já Lopes de Sá (1990), afirma que o custeio por absorção é “a expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição.”

Diante dessas afirmações, pode-se considerar o custeio por absorção como o método de custeio em que são apropriados todos os custos de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto, dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Tal método leva em conta na apuração dos custos de produção todos os custos incorridos no processo de produção de bens e serviços. O próprio nome (custeio por absorção) indica que está se absorvendo de cada departamento e de cada produto final os custos gerias através das taxas de absorção, sejam eles definidos tanto como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.

Ao custear-se os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos à esses produtos, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos, diz-se que se está usando a modalidade de custeio por absorção.

Esta atribuição de gastos fixos, entretanto, implica, naturalmente, a utilização de rateios. E nisso reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle. Por mais objetivos que pretendam ser os critérios de rateio, eles sempre apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta (quando não impede) as decisões da gerência com relação a assuntos de vital importância para a empresa, como, por exemplo: a determinação de preços de venda ou a descontinuação da fabricação de produtos deficitários. Para fins fiscais (Imposto de Renda), é obrigatória a utilização do custeio por absorção.

3 - CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio variável (ou direto) surgiu após a grande crise mundial dos anos 30 e passou a ser largamente utilizado desde meados do século passado. Neste tempo, ficou evidente que as empresas já não podiam contar com a demanda certa para sua produção. Além disso, os custos indiretos e as despesas, consideradas residuais sob o custeio por absorção haviam crescido muito rápido, mais do que proporcionalmente ao tamanho das organizações que se agigantavam.

Ainda na teoria de Elizeu Martins (1993), o custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos

custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade. Para Horngren, Foster e Datar (2000):

“Custeio variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.”

Já, Lopes de Sá (1990), diz que o custeio variável é o “processo de apuração de custo que exclui os custos fixos.”

No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. Tal método é utilizado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da empresa. Normalmente, é aplicado ao sistema de operações fabris. Entretanto ele pode ser usado pelo contador para determinar os custos de qualquer outro departamento da empresa, mesmo não sendo o de produção.

O critério de custeamento pode ser empregado a qualquer sistema de determinação de custos. Inclusive oferece vantagens quanto a aplicação no sistema de custeio por ordem de produção, por processo, pela responsabilidade, e, sobretudo, quando a estes sistemas é articulado o sistema de custos estimados ou padronizados.

É assim denominado de custeamento variável porque trata dos custos que variam com o parâmetro operacional que foi escolhido para ser a base de volume ou da atividade ou segmento, cujos custos e operações se está abordando.

Em oposição a modalidade de custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, as distorções deles decorrentes.

Assim, essa modalidade de custeio apresenta, sobre a modalidade anterior, significativas vantagens no que se respeita à apuração dos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos da empresa e às decisões gerenciais.

Entretanto, a grande falha desse sistema é que não é aceito perante a legislação do Imposto de Renda. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil.

4- DIFERENÇAS COMPARATIVAS ENTRE O CUSTEIO DE ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL

Diante das várias definições, cabe-se estabelecer algumas diferenças entre os métodos de custeio. Entre elas, destacam-se:

4.1- NO CUSTEIO POR ABSORÇÃO:

- Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto;
- O resultado varia de acordo com a produção;
- É necessário utilizar métodos de rateio, muitas vezes arbitrários, para atribuir os custos fixos aos produtos;
- É possível estabelecer o custo total unitário dos produtos;
- Não identifica a margem de contribuição;
- Importante para decisões de longo prazo;
- Não há preocupação pela classificação;
- Classifica os custos em diretos ou indiretos;
- Debita o segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção;
- Os resultados apresentados sofrem influência direta ao volume de produção;
- É um critério legal, fiscal, externo;
- Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do “regime de competência”;
- Apresenta a Margem Operacional – diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado;
- O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial;

- Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.

4.2 - NO CUSTEIO VARIÁVEL

- Apenas os custos variáveis são considerados;
- O resultado varia somente em função das vendas;
- Não se utilizam métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesa e não como custo do produto;
- Há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis;
- Identifica a margem de contribuição unitária e global;
- Classifica os custos em fixos e variáveis;
- Também classifica os custos em diretos e indiretos;
- Debita o segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base;
- Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas;
- É um critério administrativo, gerencial interno;
- Aparentemente, sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos na Contabilidade, principalmente os fundamentos do “regime de competência”;
- Apresenta a Contribuição Margina – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado;
- O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões;
- Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.

5- CARACTERÍSTICAS GERAIS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

No custeio por absorção, os custos são classificados em diretos e indiretos. Se a empresa for monoprodutora, todos os custos indiretos serão adicionados e dividindo-se o custo total pela quantidade produzida em certo período poder-se-à calcular o custo unitário do produto. Mas se a empresa for multiprodutora, os custos indiretos de fabricação terão de ser rateados entre os produtos segundo algum critério. A busca do critério mais adequado pode ser problemática, especialmente quando se consideram, além dos custos indiretos, as despesas, cuja ligação com os produtos é mais remota. É possível que haja outros fatores de influência em torno dos critérios adotados como área ocupada, volume de materiais, horas de mão – de – obra e assim por diante.

O método de absorção é identificado pelas seguintes características:

- Engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e indiretos;
- Em primeiro plano, aloca-se os custos indiretos nos centros de custos (auxiliares e produtivos);
- Em segundo, aloca-se os centros de custos aos produtos acabados;
- É útil nas empresas que tem o processo de produção pouco flexível e poucos produtos;
- Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

6- CARACTERÍSTICAS GERAIS DO CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio variável, também chamado de custeio direto, separa inicialmente os custos em diretos ou variáveis e fixos ou da estrutura. Os custos variáveis são os que apresentam proporcionalidade com a quantidade produzida em certo período e podem ser associados ao ritmo de funcionamento da empresa. Por exclusão, os custos fixos independem da quantidade produzida em certo período e podem ser associados à decisão de investir em certo ramo de negócio. Não tem como foco o processo produtivo como o custeio por absorção: tem como foco o ganho da empresa, medido como a diferença entre a Receita Total e o Custo Total apurados em certo período.

Em tal sistema, procura-se quantificar o excedente de receita sobre o custo direto de cada unidade produzida, denominado margem de contribuição unitária ou simplesmente contribuição unitária – que é o valor disponibilizado por unidade vendida para cobrir os custos da estrutura e gerar lucro.

A necessidade de rateio dos custos fixos comuns e das despesas fixas de empresas multiprodutoras, desaparece. Todos os excedentes de receita sobre os custos variáveis de todos os produtos formam um fundo destinado a cobrir os custos da estrutura e a gerar ganho.

Sob pressupostos de estabilidade dos custos diretos unitários e do preço de venda, o custeio direto dá origem à análise custo – volume – lucro, cujo resultado principal é o Ponto de Nivelamento, situação a partir da qual a empresa se torna auto – sustentável e deixa de depender de aportes externos de recursos financeiros.

- Uma vez que os custos variáveis são inevitavelmente necessários, sua dedução da receita identifica a margem de contribuição do produto, sem nenhuma interferência de manipulação devido aos critérios de rateio dos custos fixos;
- Identificações da quantidade de unidades a serem vendidas, para que um projeto seja viabilizado;
- Fornecimento de informações gerenciais, por haver relação entre o lucro real e o volume de produção.

7- VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Os críticos do custeio por absorção destacam a sua miopia: não considera o que acontece antes ou depois do processo produtivo de que se ocupa a empresa. Ou seja, não considera o mercado. Para o custeio de absorção, os preços de matérias – primas e materiais não são considerados variáveis e sobretudo o preço do produto também é considerado imutável.

Daí, resultam duas implicações relevantes: a empresa poderia vender qualquer quantidade do seu produto ao preço dado e, em parte como decorrência do fato, o seu ganho dependeria somente da eficiência alcançada no processo de produção. Isso está crescentemente em desacordo com o que se observa na economia oligopolizada em nível global.

Entre as vantagens do custeio por absorção, a mais lógica delas está no fato de que tal método está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC) e as leis tributárias. Outra vantagem é que ele pode ser menos dispendioso de implementar, já que não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Os resultados pelo custeio por absorção são 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.

7.1 - VANTAGENS:

- Considera o total dos custos por produto;
- Formação de custos para estoque;
- Permite a apuração dos custos por centros de custos.

Como desvantagens, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para a tomada de decisões.

7.2 - DESVANTAGENS

Se por um lado, o custeio por absorção, ao focar o processo de produção e se abstrair do mercado pode representar um modelo condizente com a situação em que operam muitas empresas do setor de informação, por outro, apresenta graves desvantagens relacionadas à natureza abstrata do produto, que repercutem como dificuldade para obtenção de uma contabilidade de custos minimamente precisa e confiável, com implicação clara sobre a formulação do orçamento de custos e receitas.

- Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos.

8 - VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO VARIÁVEL:

Já identificadas algumas definições e diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável, pode-se estabelecer algumas vantagens e desvantagens na adoção de cada um dos métodos.

- Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, já que não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;

- O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;
- Os dados necessários para a análise das relações custo – volume – lucro são rapidamente obtidos através do sistema de informação contábil;
- 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;
- O custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- O custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

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

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. A análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado, sempre deverão ser feitos estudos de custos versus benefícios.

Os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de usos externo.

8.1 - VANTAGENS:

- Destaca o custo fixo (que independe do processo fabril);
- Não ocorre a prática de rateio, por vezes errôneo;
- Evita manipulações;
- Fornece o ponto de equilíbrio;

- Enfoque gerencial;
- é totalmente integrado com o custo padrão e orçamento flexível.

8.2- DESVANTAGENS

O custeio direto, ao admitir os custos fixos expressivos do produto, estaria em total acordo com o perfil das empresas do setor de informação. A análise econômica e financeira endereçada à gestão dessas empresas deveria levar em conta a multiplicidade de produtos e a existência de custos fixos específicos, custos da estrutura cuja existência é vinculada à oferta de um produto ou de um grupo de produtos. O que acaba tornando menos imediato o raciocínio envolvendo preço, custo variável unitário e margem de contribuição.

Outra dificuldade mais grave refere-se ao fato de ser muito generalizada a prática de troca de informações, não havendo propriamente um preço para o produto oferecido. Isso coloca a gerência diante da necessidade de estimar o ganho unitário obtido, o que pode ser uma tarefa sujeita a premissas e estimativas discutíveis.

- No caso de custos mistos (custos que tem parcela fixa e outra variável) nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da variável;
- O custo variável não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do Imposto de Renda, bem como por uma parcela significativa de contadores. A razão disto é que o custeio variável fere os princípios fundamentais da contabilidade, em especial aos princípios de realização da receita, da confrontação e da competência. Estes princípios estabelecem que os custos associados aos produtos, só podem ser reconhecidos a medida que são vendidos, já que, somente quando reconhecido a receita (por ocasião de venda) é que devem ser deduzidas todos os sacrifícios necessários a sua obtenção (custo e despesa), como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele violaria tais princípios;
- O valor do estoque não mantém relação com o custo total;
- Isoladamente, não se aplica para formação do preço de venda.

9 - ANALISANDO QUAL O MELHOR MÉTODO A SER ADOTADO POR UMA EMPRESA:

Toda e qualquer empresa procura determinar os custos dos seus serviços para orientar as suas decisões e para quantificar os seus ganhos. A gestão dessas empresas pode se tornar muito complexa quando vários serviços complementares forem oferecidos e partilharem recursos comuns para sua produção.

Ao comparar-se de uma forma mais intensa e em separado cada método de custeio, nota-se quês suas posições são realmente contrárias, porém complementares, quando se diz respeito às necessidades empresariais, pois, enquanto o custeio por absorção atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC) e atende também a Legislação Fiscal, o custeio variável administra informações para as tomadas de decisões.

É evidente que a adoção dos métodos de custeio vai variar de acordo com os objetivos almejados pela empresa em questão. Assim, se uma empresa tiver apenas como objetivo principal respeitar os PFC e a legislação fiscal, desconsiderando as informações prestadas pela contabilidade de custos para a tomada de decisão, escolherá, logicamente, o custeio por absorção. Entretanto, se a empresa trabalha com as informações prestadas pela contabilidade de custos para realizar as tomadas de decisões, logo, deverá adotar de forma complementar, o método de custeio variável.

As informações gerenciais são importantes tanto para os aspectos decisórios quanto para a mensuração de seus estoques e resultados, de acordo com os PFC e a legislação fiscal, isso vale para todas as empresas.

A fim de atender esses dois objetivos, a empresa tende a adotar métodos de custeio antagônicos, cada um para atender diferentes finalidades. Na verdade, observa-se que, apesar de os métodos serem antagônicos, não são mutuamente excludentes, podendo a empresa utilizar os dois métodos de forma complementar para a satisfação completa dos objetivos. Tomando como princípio, Elizeu Martins (1993) fala que “nem a auditoria externa nem a legislação fiscal impedem a adoção de critérios durante o ano diferentes dos adotados nas demonstrações contábeis de final de exercício. A consistência é obrigatória entre as demonstrações de fim de cada exercício.” Em tal situação, a empresa poderia fazer uso do custeio variável durante o ano, e, no final, fazer lançamentos de ajuste ao custeio por absorção. Poderia também adotar um método alternativo fazendo uma fusão das vantagens de cada método. Assim, como por exemplo, no custeio variável, é a margem de contribuição e no custeio por absorção, é o respeito aos PFC e a legislação fiscal.

Para entrar nesse acordo, seria necessário dois âmbitos: a separação no plano de contas dos custos de fabricação e dos estoques em variáveis e fixos; e, inventariar também

os custos fixos ao invés de considerá-los como despesas do período. Dessa forma, seria possível visualizar, nos demonstrativos externos, a margem de contribuição sem, no entanto, infringir os PFC e a legislação fiscal.

O ponto central da diferença entre o custeio variável e o custeio por absorção para efeito de demonstrativo contábil é a contabilização dos custos de fabricação fixos. Geralmente, as idealizações sobre o custeio variável indicam que os custos fixos dizem respeito à capacidade de produção e não, à produção em si. E, por isso, esses custos são considerados como despesa do período. É então, que o custeio variável passa a violar os PFC e a legislação fiscal, não sendo aceito para demonstrativos externos. Para não ocorrer tal violação, deve-se inventariar os custos fixos ao estoque. Há duas alternativas para solucionar a problematização:

- Dividindo os custos fixos pela quantidade total produzida pela empresa, não importando quantos tipos de produtos diferentes tenha se produzido no período. Dessa forma, os métodos de rateio atribuídos na apropriação dos custos fixos aos produtos iriam ser excluídos e poderia entrar em prática o inventariado de tais custos com o título de: Estoques Fixos ou Produtos Acabados Fixos. Como exemplo:

Caso a empresa tenha produzido 2.000 unidades de um produto A e 2.000 unidades de B e que, para atingir tal produção, ela incorresse num custo fixo de R\$2.000,00. Nesse caso, o valor do custo seria dividido pela produção total (sendo assim, em 4.000 unidades), perfazendo um custo fixo por unidade produzida de R\$0,50 ($2.000 / 4.000$). Esse custo fixo por unidade produzida seria estocado separadamente do custo variável por unidade e teria como único objetivo o controle dos custos fixos que seriam baixados, quando da saída dos produtos.

- Dividindo os custos fixos pela capacidade produtiva da empresa e inventariando somente a quantidade produzida no período, contabilizando a diferença entre a capacidade produtiva e o que foi produzido como despesa. Como exemplo:

Se a empresa tem uma capacidade produtiva de 2.000 unidades/mês e custos fixos/mês de R\$1.000, então, cada unidade produzida incorre num custo fixo de R\$0,50 ($1.000 / 2.000$). Se essa empresa, em determinado mês, produzisse apenas 500 unidades, R\$250 ($500 \times R\$0,50$), seria inventariado como custo fixo, e o restante, R\$750 ($1.500 \times R\$0,50$) seria considerado como despesa. Tal alternativa parece mais viável, já que o estoque só seria composto daquilo que realmente fosse consumido pertencente a capacidade produtiva da empresa, e o restante, não consumido, seria considerado como despesa do período. Contudo, tal prática poderia não ser aceita pela legislação fiscal, já que

diminuiria a antecipação do imposto de renda em virtude da contabilização de parte dos custos fixos taxados como despesa.

Ainda, levando em consideração as defesas do custeio variável, os custos fixos são considerados como custos gerados pela capacidade de produção da fábrica, ou seja, é necessário descobrir quanto de tal capacidade pertence de fato ao produto fabricado. A resposta, certamente, viria através do segundo exemplo comentado.

Ao utilizar qualquer uma das alternativas, seria possível a visualização nos demonstrativos externos, a margem de contribuição, sem, no entanto, infringir os PFC e a legislação fiscal. Levando em consideração a primeira alternativa, toma-se como exemplo:

A indústria X, elaborando um único produto, tem a seguinte movimentação:

Período	Produção (u)	Venda (u)	Estoque Final (u)
1º ano	60	40	20
2º ano	50	60	10
3º ano	70	50	30
4º ano	40	70	-

São características dos custos de produção:

Custos Variáveis		R\$ 30 / ano
Matéria Prima	R\$ 20 / u	
Energia	6 / u	
Materiais Indiretos	<u>4 / u</u>	
Custos Fixos		R\$ 2.100 / ano
Mão de Obra	R\$ 1.300 / ano	
Depreciação e Impostos	400 / ano	
Manutenção	300 / ano	
Diversos	<u>100 / ano</u>	

A indústria apropria seus custos através do Custeio por Absorção e avalia seus estoques tomando como base o método Primeiro que Entra, Primeiro que Sai (PEPS). Os dados para a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e fixação dos valores finais para cada ano são obtidos da seguinte forma:

1º Ano:

Vendas: 40 u x R\$ 75 / u =		
Custo dos Produtos Vendidos:		R\$ 3.000
Custo de Produção:		
Custos Variáveis = 60 u x R\$ 30 / u	R\$ 1.800	
Custos Fixos	R\$ 2.100	
Custo da Produção Acabada	R\$ 3.900	
(-) Estoque Final de Produtos Acabados:		
Variáveis: R\$ 30 / u x 20 u =	R\$ (600)	
<u>R\$ 2.100</u> x 20 u = R\$ 35 u x 20 u	<u>R\$ (700)</u>	
60 u	R\$ (1.300)	
Custo dos Produtos Vendidos (CPV) =		R\$ (2.600)
Lucro Bruto		R\$ 400

2º Ano:

Vendas: 60 u x R\$ 75 / u =		R\$ 4.500
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 50 u x R\$ 30 / u	R\$ 1.500	
Custos Fixos	<u>R\$ 2.100</u>	
Custo da Produção Acabada	R\$ 3.600	
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	R\$ 1.300	
(-) Estoque Final:		
Variável: 10 u x R\$ 30 / u	R\$ (300)	
Fixo: <u>R\$ 2.100</u> x 10 u = R\$ 42 / u x 10 u	<u>R\$ (420)</u>	

50 u	R\$ (720)	
CPV =		<u>R\$ (4.180)</u>
Lucro Bruto		R\$ 320

3º Ano:

Vendas: 50 u x R\$ 75 / u =		R\$ 3.750
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 70 u x R\$ 30 / u	R\$ 2.100	
Custos Fixos	<u>R\$ 2.100</u>	
Custo da Produção Acabada	R\$ 4.200	
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	R\$ 720	
(-) Estoque Final:		
Variável: 30 u x R\$ 30 / u	R\$ (900)	
Fixo: <u>R\$ 2.100</u> x 30 u = R\$ 30 / u x 30 u	<u>R\$ (900)</u>	
70 u	R\$ (1.800)	
CPV =		<u>R\$ (3.120)</u>
Lucro Bruto		R\$ 630

4º Ano:

Vendas: 70.000 u x R\$ 75 / u =		R\$ 5.250
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 40 u x R\$ 30 / u	R\$ 1.200	
Custos Fixos	<u>R\$ 2.100</u>	
Custo da Produção Acabada	R\$ 3.300	
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	R\$ 1.800	

(-) Estoque Final	-0-	
CPV =		R\$ (5.100)
Lucro Bruto		R\$ 150

RESUMO DOS RESULTADOS ATRAVÉS DO CUSTEIO ALTERNATIVO

	1º Ano R\$	2º Ano R\$	3º Ano R\$	4º Ano R\$	Total R\$
Vendas	3.000	4.500	3.750	5.250	16.500
(-) CPV Variável	<u>(1.200)</u>	<u>(1.800)</u>	<u>(1.500)</u>	<u>(2.100)</u>	<u>(6.600)</u>
(=) Margem de Contribuição	1.800	2.700	2.250	3.150	9.900
(-) CPV Fixo	<u>(1.400)</u>	<u>(2.380)</u>	<u>(1.620)</u>	<u>(3.000)</u>	<u>(8.400)</u>
Lucro Bruto	400	320	630	150	1.500
Estoque Final Variável	300	300	900	-	-
Estoque Final Fixo	700	420	900		

Ao elaborar o Balanço Patrimonial referente apenas ao primeiro ano decorrente na empresa, as informações relativas aos estoques seriam as seguintes:

Ativo Circulante	
Caixa	xxxx
Bancos	xxxx
Estoques:	
Variáveis	600
Fixos	700
Total	xxxx

Além da informação quanto a margem de contribuição pela demonstração de resultado, o usuário externo ficaria sabendo exatamente quanto de custo fixo estaria estocado até aquele período, podendo visualizar qual seria o impacto da apropriação desses custos no resultado. Caso fossem considerados como despesa e quanto a empresa estaria antecipando de imposto de renda indevidamente.

10 – CONCLUSÃO

Por meio da avaliação realizada sobre os dois métodos de custeio, pode-se afirmar claramente que não existe um melhor método entre os mesmos a ser adotado, pois cada um satisfaz necessidades peculiares a diferentes sistemas empresariais existentes. Assim, todas as informações geradas por eles, trabalham de formas complementares para a satisfação das necessidades existentes em cada âmbito.

Através do custeio por absorção, a empresa estaria de acordo com os PFC e a legislação fiscal, podendo utilizá-lo na elaboração dos demonstrativos contábeis externos.

E, através do custeio variável, a empresa teria informações importantes para a tomada de decisões, com a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos.

REFERÊNCIAS

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

IUDÍCIBUS, S. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

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

www.portaldecontabilidade.com.br, acessado em 11/10/2007.

www.teses.usp.br, acessado em 15/10/2007.