

CUSTEIO VARIÁVEL, UM GRANDE ALIADO NA TOMADA DE DECISÕES GERENCIAIS.

MILENE LAÍSE SILVA CORRÊA

RESUMO

Os Métodos de Custeio atribuem que para cada custo há uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis. O Sistema de Custeio Variável fundamenta-se na separação dos gastos, em variáveis e fixos, isto é, em gasto que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites. O Custeio Variável ou Direto é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis. Esse sistema produz informações importantíssimas como a Margem de Contribuição ou Contribuição Marginal e é o sistema que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas.

Palavras-chave: custos fixos, custos variáveis, margem de contribuição, tomada de decisões.

INTRODUÇÃO

O mundo contemporâneo empresarial exige competitividade como uma das prerrogativas para a continuidade das empresas, qualquer que seja o ramo de atividade. Para que a empresa seja contínua, é necessário ter o preço dos produtos e serviços oferecidos igual ou inferior ao concorrente, bem como a qualidade deve ser superior, além do que o custo desses produtos/serviços devem ser compatíveis com o setor de atuação. Portanto, preço inferior, qualidade superior e custo compatível são premissas que conduzirão a entidade à continuidade em um mundo de constante e salutar transformação.

Em ambientes competitivos, visto que o preço é determinado pelo mercado o fator custo ganha realce. A lucratividade, bem como a continuidade do empreendimento, estão condicionadas a eliminação, ou pelo menos a redução dos

custos que não adicionam valor à empresa. “Até pouco tempo no Brasil, o custo era aquele valor a que se chegava, independentemente dos desperdícios e ineficiências, e sobre o qual se acrescentava uma margem de contribuição”. (IUBICIBUS, 1995).

As dificuldades de ordem econômico-financeiras, decorrentes de uma conjuntura complexa, contribuem para tornar o custo um tema relevante na gestão das organizações privadas e públicas, sejam elas de fins lucrativos ou não, Em função das pressões ambientais, as empresas buscam os melhores instrumentos gerenciais para servir como suporte à tomada de decisões. Consideram que ao longo do tempo, os concorrentes conseguem igualar-se à qualidade e ao preço do atual produto líder de mercado. Em resposta, emerge a importância de decisões adequadas para assegurar a eficiência e a eficácia empresariais.

Neste sentido, o gerenciamento de custos considerando a complexidade do ambiente estratégico, incluindo a variável risco no processo de análise, surge como uma ferramenta aos tomadores de decisão que buscam mensurar as probabilidades de sucesso das ações afetivas. Desta forma, a inclusão do risco na abordagem do custeio variável, como opção da análise de custos, torna-se um instrumento essencial em ambientes de alta instabilidade como a economia brasileira.

CUSTOS

Um verdadeiro contador não tem necessidade de mostrar seus diplomas: contenta-se em trabalhar em prol da continuidade das empresas

▪ Origem

A empresa no formato e estrutura que hoje conhecemos teve como precursora a empresa familiar que surgiu na revolução industrial ocorrida em dois momentos na Inglaterra – país em condições básicas e terreno favorável para eclosão da revolução industrial – naquele momento da história da humanidade (1780-1895), a empresa familiar para achar o custo e o resultado usava a fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{Compras} - \text{EF}$$

Onde: **CMV** → Custo da Mercadoria Vendida

EI → Estoque Inicial

(+) **Compras**

(-) **EF** → Estoque Final

O Estoque Final era apurado através de inventário físico ou contagem física e a valoração das unidades inventariadas eram apuradas através dos valores das últimas aquisições.

Esse procedimento, eficaz na empresa comercial, deveria ser adaptada para apurar o custo e o resultado na embrionária empresa industrial, já que a conta *compras*, utilizada na empresa comercial, fora substituída pelos fatores de produção (matéria-prima, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação) e a equação do CMV, após adaptação, passou a ser a seguinte.

$$\mathbf{CPV = EI + (MP + MO + GGF) - EF}$$

Onde: **CPV** → Custo dos Produtos Vendidos

EI → Estoque Inicial

(+) **MP** → Matéria-prima

(+) **MO** → Mão-de-obra

(+) **GGF** → Gastos Gerais de Fabricação

(-) **EF** → Estoque final

Sob tal panorama surgiu a Contabilidade de Custos, basicamente para atender a valoração de estoque e apuração do resultado. Ela é originária dos procedimentos adotados pela contabilidade comercial, o Prof. Eliseu Martins (2000, p. 20) ratifica nosso entendimento quando expressa: *Nada mais razoável, para a solução desse problema, do que vemos o contador tentando adaptar à empresa industrial aos mesmos critérios utilizados na comercial.*

Hoje, com o avanço da ciência contábil, é possível identificar, sem ter pretensão de esgotá-los, os seguintes objetivos da Contabilidade de Custos:

- I. Apurar estoques e resultados;
- II. Instrumento de gestão empresarial;
- III. Instrumento de avaliação de resultado setorial;
- IV. Formação o preço;
- V. Decisão de produzir ou comprar;
- VI. Apuração dos custos;
- VII. Mensuração monetária dos estoques;
- VIII. Controle e avaliação de desempenho;
- IX. Tomada de decisão: Corte de produtos
Fixação de preços
Opção de comprar ou fabricar

Com o advento da nova forma de se usar a contabilidade de custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial, como as instituições financeiras, empresas comerciais, instituições de ensino, prestadora de serviços, etc.

▪ **Fatores de Produção**

Na produção de um bem ou de um serviço, invariavelmente, incorrerá o consumo de recursos que poderão ser classificados em um dos três fatores abaixo:

- I. Matéria-prima
- II. Mão-de-obra
- III. Gastos Gerais de Fabricação

Assim, o recurso consumido para produzir um bem ou um serviço será classificado como: matéria-prima, mão-de-obra e ainda gastos gerais de fabricação. Isto invariavelmente.

Podemos conceituá-los:

I. **Matéria-prima:** É o elemento, como regra, corpóreo / material, que é consumido no processo de transformação, exemplificamos:

<u>Matéria-Prima</u>	<u>Produto</u>
Couro	Sapato de couro
Concentrado de uva	Fanta Uva®
Tecido jeans	Calça jeans
Papel	Livro
Etc	

Veja!

A matéria-prima, como regra, é material e assim, pesa e ocupa lugar no espaço, porém, existem exceções, como a energia elétrica fundamental matéria-prima na produção da alumina produto da ALBRAS S/A e o gás carbono na composição do refrigerante *coca-cola*, são dois exemplos de matéria-prima intangíveis.

II. **Mão-de-Obra:** É a remuneração e encargos sociais do pessoal/trabalhadores envolvidos ou voltados para o processo produtivo, como por exemplo: salário, horas-extras, repouso remunerado, produtividade, INSS, FGTS, férias, 13º salário.

III. **Gastos Gerais de Fabricação:** É o terceiro fator de produção que por exclusão não é matéria-prima nem mão-de-obra, por exemplo: aluguel da fábrica, seguro da fábrica;

IV. a, depreciação de máquinas, etc.

Custo ou Despesa

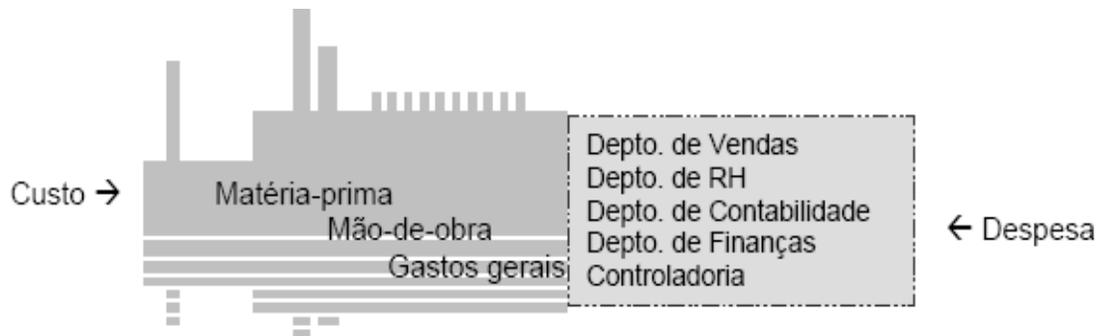
Você tem essa dúvida?

É muito natural não termos certeza da diferença conceitual desses dois termos.

Custo – Consumo de recursos relacionados à produção de bens e serviços incorrem em nível de chão-de-fábrica.

Despesa – Consumo de recursos relacionados à obtenção de receita, incorre fora da fábrica ou do espaço físico usado para transformação.

Veja!



Já que a despesa está correlacionada a obtenção de receita, então ela, a despesa, não é maléfica para a empresa? Não

Não, não é maléfica. A despesa maléfica ou prejudicial é a despesa fora da normalidade ou desassociada das atividades normais da empresa ou ainda, fora dos padrões, as despesas supérfluas, essas sim são prejudiciais.

▪ **Classificação dos Custos**

Para melhor estudá-los e principalmente aplicá-los na solução dos problemas empresariais, os custos são classificados:

a) Quanto à identidade ou identificação com o objeto de custo.

- I. **Custo Direto** – é aquele que possui perfeita, clara e indubitável identidade com o objeto de custo, por exemplo: a cevada é custo direto da cerveja; a madeira é custo direto da mesa de madeira; o tecido jeans é custo direto do produto calça jeans; a manteiga de cacau é custo direto do chocolate; a bauxita é custo direto do produto alumina.
- II. **Custo Indireto** – é aquele cuja identificação com o objeto de custo é dúbio, duvidoso, com ausência de clareza, conceito que atinge relevância quando a empresa produz mais de um bem. A energia elétrica utilizada a nível de chão de fábrica, numa empresa de confecção de calças e camisas, por

exemplo, pode ser considerado custo indireto, já que sua identificação não é muito clara a primeira vista, mas essencial na produção.

b) Quanto ao volume ou quantidade produzida

- I. **Custo Fixo** – é aquele que não é impactado ou modificado pelo volume ou quantidade produzida, exemplifica-se: O aluguel é custo fixo; a depreciação da máquina, quando apurada pelo método linear, é custo fixo; o seguro da fábrica é custo fixo.

Calculo do Método Linear ou das Quotas Constantes

Depreciação do bem é de 5 anos, ele deprecia à taxa de 20% a.a.

$$20 / 100 \times R\$ 2.000,$$

- II. **Custo Variável** – é aquele que sofre impacto ou é modificado quando, o volume ou a quantidade produzida é alterado. Exemplifica-se: O couro é custo variável quando o produto é o sapato de couro. O concentrado de guaraná é custo variável quando o produto é o guaraná. O vidro é custo variável na produção de lentes de óculos. A madeira é custo variável na produção da cadeira de madeira. A depreciação das máquinas quando apuradas pelo Método de Soma dos Dígitos, Método de Horas Trabalhadas ou Método das Unidades Produzidas é custo variável.

Cálculo do Método da Soma dos Dígitos ou Cole

Depreciação do bem é de 5 anos, ele deprecia à taxa de 20% a.a.

	Taxa de Depreciação	Depreciação
Ano 1:	5 / 15 x R\$12.000,	R\$ 4.000,00
Ano 2:	4 / 15 x R\$12.000,	R\$ 3.200,00
Ano 3:	3 / 15 x R\$12.000,	R\$ 2.400,00
Ano 4:	2 / 15 x R\$12.000,	R\$ 1.600,00
Ano 5:	1 / 15 x R\$ 12.000,	R\$ 800,00

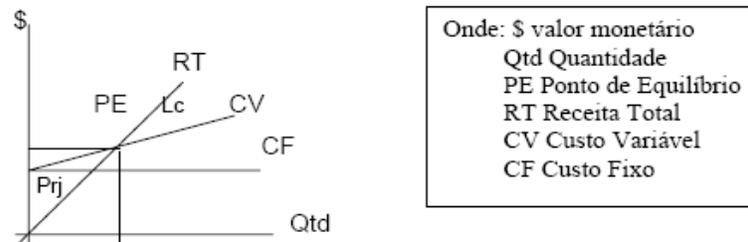
Veja!

Não se pode afirmar que todo custo indireto é custo fixo e todo custo direto é variável e sim que, a maioria dos custos diretos é variável e a maioria dos custos indiretos é fixo.

▪ Aplicação dos Conceitos

A classificação dos custos em fixos/variáveis e diretos/indiretos é válida já que é eficaz instrumento na solução de problemas empresariais, conforme veremos a seguir, porém, para melhor resolver os problemas estudaremos dois conceitos:

a) Ponto de Equilíbrio: É o ponto onde a Receita Total iguala-se aos Custos Totais ($RT = CT$), portanto, não existe lucro nem prejuízo. Acima do Ponto de Equilíbrio, no que concerne a produção e venda, ocorrerá lucro e abaixo ocorrerá prejuízo, conforme gráfico:



- I. **Ponto de Equilíbrio Econômico:** É a quantidade que iguala a receita total com a soma dos custos e despesas acrescidas de uma remuneração mínima (custo de oportunidade) sobre o capital investido pela empresa.
- II. **Ponto de Equilíbrio Financeiro:** É o que considera para sua obtenção somente as variáveis que representam desembolso financeiro para a empresa, ou seja, que impactam imediatamente o caixa, desprezando outras variáveis como, por exemplo, a depreciação.
- III. **Ponto de Equilíbrio Contábil:** É o ponto de equilíbrio tradicional e caracterizado quando da igualdade dos custos totais com as receitas totais ($RT = CT$).

b) Margem de Segurança: Normalmente calculada em percentual é o valor que supera o ponto de equilíbrio, o que assegura que sua retirada ou exclusão, mesmo assim, não leva a empresa a resultado negativo, já que com a sua exclusão, o resultado iguala-se ao ponto de equilíbrio.

▪ **Contabilidade de Custos Coordenada e Integrada com a Escrituração Geral da Empresa**

De forma ideal, a empresa deve manter único sistema de informação contábil, porém isso nem sempre ocorre. Algumas empresas possuem dois sistemas de informações, um para atender as obrigações formais da entidade (declaração do imposto de renda, publicação de balanços, auditores externos) e outro limitado e parcial para atender às necessidades informativas internas.

A contabilidade de custo integrada com a escrituração geral é sistema único de informação empresarial, que transforma dados em informações, dados esses coletados de todas as áreas da empresa.

O importante é que se preserve os dados, de forma integral e para atender a legislação contábil e fiscal, nada impedindo que se utilize tais dados em sistemas de informação específicos.

Podemos listar as seguintes vantagens de uma entidade manter escrituração contábil integrada à escrituração geral:

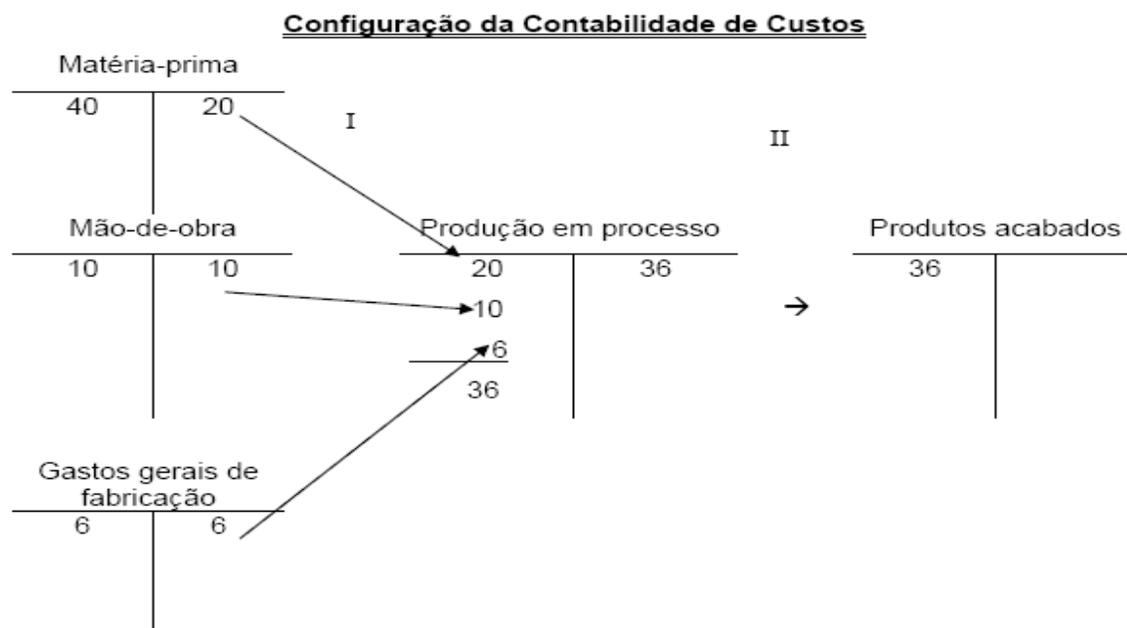
1. Oferece maior controle financeiro e econômico à entidade.
2. Comprova em juízo fatos cujas provas dependam de perícia contábil.
3. Contestação de reclamações trabalhistas quando as provas a serem apresentadas dependam de perícia contábil.
4. Imprescindível no requerimento de recuperação judicial (Lei 11.101/2005).
5. Evita que sejam consideradas fraudulentas as próprias falências, sujeitando os sócios ou titulares a penalidades da Lei que rege a matéria.
6. Base de apuração de lucro tributável e possibilidade de compensação de prejuízos fiscais acumulados.
7. Facilita acesso a linhas de crédito.
8. Distribuição de lucros como alternativa de diminuição de carga tributária.

9. Prova a sócios que se retiram da sociedade a verdadeira situação patrimonial, para fins de apuração de haveres ou venda de participação.
10. Prova, em juízo, a situação patrimonial na hipótese de questões que possam existir entre herdeiros e sucessores de sócio falecido.
11. Para o administrador, supre exigência do Novo Código Civil Brasileiro quanto á prestação de contas (art. 1.020).

Portanto, ante a obviedade das vantagens acima listadas, a contabilidade é uma ferramenta imprescindível à gestão de qualquer entidade, cabendo ao administrador, sócios ou representantes implementarem a escrituração através de contabilista devidamente habilitado. Observar, ainda, a obrigatoriedade prevista no Novo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002), artigo 1179, nestes termos:

"O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico."

No que se refere ao processo produtivo, o sistema tem a seguinte configuração:



I - Os fatores de produção são direcionados à conta *produção em processo* enquanto o bem está sendo produzido;

II - No final do processo produtivo (semana, quinzena, mês, bimestre, etc.) o saldo da conta *produção em processo* é transferido para a conta *produtos acabados*.

A conta *produtos acabados* é uma conta do ativo circulante que será transformada em custo quando ocorrer a venda, onde haverá confronto entre a receita e o custo correspondente.

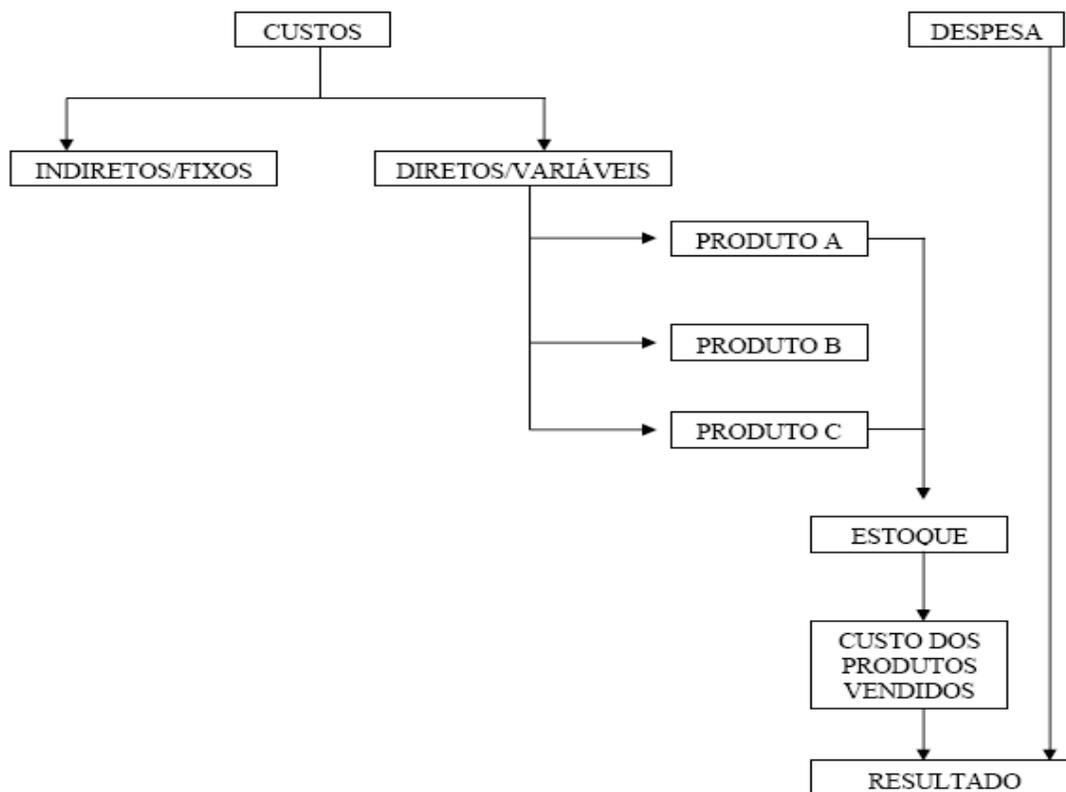
CUSTEIO VARIÁVEL

➤ **Conceito**

Custeio Variável é indicado para controles gerenciais, consiste na apropriação somente dos custos variáveis aos produtos. Custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente à produção, por exemplo: matérias-primas. Se utilizarmos duas unidades de matéria-prima para produzir uma unidade de produto, utilizaremos quatro unidades de matéria-prima para produzir duas unidades de produto.

Os custos fixos não são rateados para os produtos, mas considerados como custo do período, pois independem do volume de produção.

Sistematização do Custeio Variável



Características do Custeio Variável

Os Custos Variáveis que como regra são diretos (existem exceções) são direcionados aos produtos/serviços, porém os custos fixos que como regra são indiretos (existem exceções) são tratados como despesa, impactando imediatamente o resultado, portanto, o estoque não absorve custos indiretos/fixos, isto independe de ocorrer ou não venda, assim, o resultado é diminuído de forma imediata pela incoerência dos custos fixos/indiretos.

Algumas características essenciais do método de custeio variável são:

- I. Divisão dos custos em dois grupos principais: fixos e variáveis;
- II. Atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos. A diferença do Custo Variável com a Receita de Vendas é chamada de Margem de Contribuição.
- III. Gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, no custeio direto ou variável, o cálculo dos custos finais por produto são computados somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos, ainda que sobrecarregados.

1. Fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os custos indiretos / fixos quando contabilizados diretamente como despesas ou custos do período, não permitem o confronto entre receitas, custos e despesas, já que afetam o resultado independente do volume de vendas, inexistindo co-relação de receitas, custos e despesas.

O fato supra fere o Princípio Fundamental de Contabilidade denominado de Princípio da Competência no Geral e o da confrontação entre receitas, custos e despesas no particular.

O Professor Martins (2000, p. 220) confirma nosso raciocínio quando expressa:

Ele (o custeio variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se fabricamos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feito só será vendida amanhã, deve então ficar para amanhã uma parcela dos custos quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Eis o principal motivo da não aceitação do Custeio Variável e a ausência de publicação de balanços e apuração de resultados com este método de custeio, porém isso poderá, um dia quem sabe, mudar.

2. Não aceito pela Legislação Societária, CVM e Auditores Independentes.

Por ferir o Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência é vedado pela Lei 6.404/76 (Legislação Societária), comissão de valores mobiliários e conseqüentemente pelos auditores independentes.

3. Não aceito pela Legislação do Imposto de Renda

Ao considerar os custos fixos e os custos indiretos como despesas, reduzindo abruptamente o resultado tributável, o fisco vetou seu uso, já que o fisco tributa o resultado e a diminuição abrupta e imediata reduz sua margem tributável, então, ele (o fisco) não permite, não aceita este custeio. O fisco entende que esses custos (fixos / indiretos) devem transitar pelos estoques, indo para o resultado somente quando ocorrer a venda.

4. Não usa Rateio e surge o conceito de Margem de Contribuição

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 de Custeio por Absorção, significativas vantagens no que respeita à apuração dos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos da empresa e às decisões gerencias.

Entretanto, a grande falha do sistema de Custeio Variável, 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.

Em nível gerencial, o Custeio Variável possui extrema validade, face permitir o surgimento do conceito de Margem de contribuição.

Margem de Contribuição

É a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis, demonstra-se:

1- Receita de vendas	100
2- (-) Custos variáveis	20
3- (-) Despesas variáveis	10
4- = Margem de contribuição	70

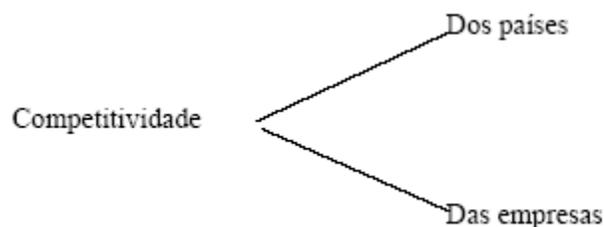
A Margem de Contribuição pode ser vista como a contribuição *per si ou* por si só, do produto para o resultado da empresa. Interessante para a empresa, sob a visão simplista, é incrementar vendas de produtos que mais deixam resultados para a empresa, ou seja, os que deixam ou geram maior Margem de Contribuição.

Desafios Contemporâneos

▪ Aspectos Gerais

O complexo mundo empresarial contemporâneo formou-se com base no desenvolvimento das empresas e vem sofrendo modificações contínuas, às vezes com maior ou menor intensidade. A empresa para sobreviver nesse mundo de constante e irreversível transformação, dentre outras variáveis, precisa ser competitiva.

A competitividade pode ser visualizada sob duas vertentes: competitividade dos países e das empresas. A competitividade do país deve propiciar à sua população melhora na qualidade de vida. A competitividade da empresa deve permitir que ela seja contínua e enfrente seus concorrentes.



No âmbito empresarial, no que se refere à competitividade, as variáveis preço igual ou inferior e qualidade superior de produtos e serviços em relação ao

concorrente, além do custo compatível com o setor de atuação da empresa, somando-se ainda incursões da empresa no que tange aos aspectos sociais e ecológicos, devem ser perseguidas. Observa-se variáveis endógenas e exógenas no conceito de competitividade. Nota-se também a importância do Estado na geração de ambiente favorável à criação e sustentação de vantagens competitivas por parte das empresas, isso ocorre através de favorável ambiente macroeconômico (taxa de juros, taxa de câmbio, impostos, índices inflacionários, política salarial e previdenciária, etc.); infraestrutura econômica (sistema rodoviário, portuário, energia, comunicação, etc.); infraestrutura educacional e científica (ensino fundamental, médio e superior, centros de pesquisa, instituições de normatizações e certificação de qualidade, etc.). Esses fatores são relevantes no desenvolvimento da competitividade dos países e das empresas.

No âmbito endógeno, a competitividade empresarial resulta, em última instância, de decisões estratégicas através das quais são definidas políticas de investimentos, de marketing, tecnologia, de gestão da produção, financeira, de recursos humanos, etc. Para operacionalização destas variáveis, as empresas precisam utilizar conceitos e técnicas que possibilitem o controle do seu desenvolvimento. Assim, criar metas, padrões, alvos setoriais, realizar as atividades, medir corretamente os resultados, comparar o resultado planejado com o real, a empresa estará controlando suas ações e avaliando o desempenho de áreas e gestores, portanto, em perfeita sintonia com as transformações empresariais contemporâneas.

- **A Escolha do Método de Custeio**

Dentre os métodos de custeio tradicionais como: Custeio por Absorção, Custeio RKW, Custeio Baseado em Atividades e Custeio Variável; os gestores da área *controladoria* optam pela adoção do custeio variável como ferramenta de avaliação de desempenho, porém antes de tomar esta decisão. Porque desta adoção?

- **Exclusão de Outros Métodos de Custeio**

Em análise inicial, trabalharemos o custeio por absorção, porém é possível observar as seguintes fragilidades:

- O custeio por absorção onde os produtos/serviços absorvem todos os custos, quer tais custos sejam fixos ou variáveis, peca, já que os custos fixos por sua natureza, existem independente da produção. E é muito mais um encargo de funcionamento do que sacrifício para a produção dos serviços;

- A distribuição dos custos fixos aos custos dos serviços através da técnica denominada de rateio, sempre terá maior ou menor grau de arbitrariedade e ocasionará o imput maior de custo em um produto do que em outro e se alterar o critério de rateio o inverso poderá ocorrer, portanto ao alterar o critério de rateio pode tornar um produto rentável ou outro não rentável, assim não é racional tornar um produto rentável em função da base de rateio adotada;

- Finalmente, o valor do custo fixo como o aluguel, a depreciação dos móveis, etc., por unidade dos produtos/serviços é inversamente proporcional ao volume de produção: aumentando o volume, tem-se menor custo fixo por unidade e vice-versa, portanto, para decidir com base no custo será necessário associar-se ao custo global o volume que tomou como base.

Assim percebeu-se a fragilidade do custeio por absorção quanto a lógica informacional e a conseqüente avaliação de desempenho setorial.

Em seguida, vislumbrou-se o custeio RKW, onde também se identificou fragilidades:

O custeio RKW – Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit originado na Alemanha no início do século XX e sob forte influência do governo e é um método de custeio que consiste no rateio não só dos custos de produção dos serviços como todas as demais despesas.

Este método de custeio dificilmente terá eficácia numa economia de mercado, onde cada vez mais as empresas estão inseridas, os preços são formados muito mais em decorrência dos mecanismos da Lei da oferta e procura, assim o mercado é variável relevante na fixação do preço de venda e não fundamentalmente os custos de produção dos serviços. A Contabilidade e a área de controladoria, em particular, têm convicção de que a informação que alicerçará a avaliação de

desempenho deverá atender as necessidades específicas dos gestores e embasadas em conceitos que lhes façam sentido e sob a luz da lógica.

Assim buscou-se o método de *Custeio Baseado em Atividade* (ABC) e ainda assim, vislumbrou-se fragilidades onde se destacam:

O método de custeio ABC não é novo, existem registros de seu uso por contadores no final de 1800 e início de 1900, porém no Brasil as pesquisas iniciaram em 1989 com o retorno do Prof. Masayuki Nakagawa do doutorado nos EUA.

O ABC “rastrea” o consumo de recursos com as atividades relevantes da empresa e destas para os produtos e serviços.

O método de custeio ABC não muda a realidade de grande parte dos custos indiretos, em qualquer tipo de atividade, é de natureza fixa, e todo e qualquer relacionamento dos custos fixos das atividades com os produtos é possuidor de grande subjetividade, tal qual como ratear os custos fixos tendo como base a mão-de-obra direta, fato que conduzirá, na avaliação de desempenho e resultados inconfiáveis.

O custeio ABC centra a informação no custo das atividades e não considera o lado da receita ou do benefício, fato que não torna claro a responsabilidade dos gestores das áreas no processo decisório, já que os gestores têm grande responsabilidade sob a estrutura dos custos fixos de sua área, assim o produto é responsabilizado por todos os custos, ignorando-se que os custos fixos independem dos volumes de atividades e de produção.

▪ **A Adoção do Custeio Variável**

A Contabilidade deve buscar a informação originada de método de custeio que seja lógica, excluindo informações geradas por conceitos insuficientes fato que levaria a avaliação incorreta de desempenho das áreas em função de rateios com maior ou menor grau de arbitrariedade, mas de uma maneira ou de outra, sempre arbitrários. Face, principalmente, a ausência da arbitrariedade dos rateios e a existência do conceito de margem de contribuição, fato que permite mensurar o “quantum” produto/serviço – “per si” – contribui para o resultado global da empresa é que a adoção do custeio variável se mostra como método de custeio mensurador de resultado setorial e destaca-se:

O custeio variável (ou custeio direto) só aloca às áreas os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas, fazendo parte do resultado após a margem de contribuição, é possível visualizar:

Demonstração do Resultado do Exercício

1- Receitas operacionais	xxxx
2- (-) Custos e despesas variáveis	(xxxx)
3- = Margem de contribuição	xxxx
4- (-) Custos e despesas fixas	(xxxx)
5- = Resultado da empresa	xxxx

O conceito de Margem de Contribuição é a diferença entre a receita e os custos e despesas variáveis. O Prof. Martins (2000, p. 226) ratifica o conceito quando expressa: “... O conceito de Margem de Contribuição como sendo a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis. Esse conceito é correto, mas não completo. Já verificamos que, para o cálculo dessa margem, devem também ser consideradas as despesas variáveis...”.

Tal conceito e a conseqüente operacionalização, servirá de medição de resultado das empresas e conseqüentemente dos gestores, através de desempenho.

Ao definir o método de custeio que para avaliar desempenho das empresas, considera-se como ideal, conforme ratifica o Prof. Martins (2000, p. 220): “Do ponto de vista decisorial, verificamos que o custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa, também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixo e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades”.

▪ **A Praticidade do Método de Custeio Variável**

O objetivo é buscar método de custeio que apresenta resultado correto e com isso permite a avaliação de desempenho das empresas, fato que permitirá também, avaliar desempenho dos gestores.

▪ **O Resultado**

O resultado apurado sob égide do custeio variável permite que se ratifique os seguintes fatos:

- A Margem de Contribuição apurada expressa a verdadeira contribuição do produto/serviço para o resultado global da empresa;
- A ausência de rateio das despesas fixas permite incursionar que o resultado que se chegou é o mais correto que pode ser apurado;
- Que a margem de contribuição é eficaz parâmetro no sentido de saber qual o valor que terá que superar as despesas fixas e os resultados não operacionais, fato que permitirá saber a verdadeira lucratividade da empresa.

▪ **Expectativas Criadas**

O resultado apurado através do custeio variável cria as seguintes expectativas:

- Possibilidade de criar padrão de desempenho;
- Comparar o resultado real com o padrão e avaliar desempenho dos diversos setores que formam a empresa como todo;
- Retribuir/reconhecer os gestores pelo resultado positivo alcançado e infelizmente penalizá-los pelos costumeiros resultados negativos apresentados;
- Dar o verdadeiro sentido para a área controladoria que efetivamente acompanhará o resultado real e comparará com o padrão, fato que permitirá o efetivo controle e a avaliação de desempenho conseqüente;
- Saber qual setor, quanto e como contribui para o resultado global da empresa.

CONCLUSÕES

Ao término do presente estudo, pode-se concluir que o sistema de informação contábil no geral e a contabilidades gerencial especificamente é instrumento de extrema valia quando a missão é avaliar desempenho das áreas que formam o sistema empresa. Analiticamente podemos incursionar que o custeio variável é metodologia eficaz quando o objetivo é a busca do resultado correto e isento de influência de variáveis que fogem ao controle dos gestores.

Finalmente, o trabalho mostra a importância de fixar metas/padrões e a importância de motivar os gestores em alcançá-los, isso em sinergia com a missão que a empresa propôs alcançar.

BIBLIOGRAFIA

IUBICIBUS. Sergio de. **A gestão estratégica de custos e a sua interface com a Contabilidade Gerencial e a Teoria da Contabilidade: uma análise sucinta**. In: Congresso Internacional de Custos, IV, 1995. Campinas. Anais Eletronicos. Campinas-SP:UNICAMP, 1995. Disponível em: <http://libdigi.unicamp.br/document/list.php?tid=14>. Acesso em: 24 de setembro de 2007.

IUDICIBUS. Sergio de. **Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.