

Proposta de adaptação da contabilidade financeira para uso do custeio variável sem violar a legislação do imposto de renda.

Leonardo José Seixas Pinto <leonardojspinto@bol.com.br>

Resumo: O custeio variável é indubitavelmente um excelente método de custeio devido as diversas possibilidades de análises trazidas por este método como: apuração do ponto de equilíbrio, grau de alavancagem operacional, margem de segurança, maior facilidade na precificação, avaliação precisa na descontinuidade de produtos e decisões sobre comprar ou fabricar. No entanto, este método de custeio não é utilizado na contabilidade financeira, pois o mesmo não é aceito pela legislação do imposto de renda brasileiro. A pesquisa de cunho bibliográfica e exploratória apresenta uma proposta de adaptação na contabilidade financeira para que a mesma possa adotar o custeio variável, atendendo concomitantemente o fisco. Para isto, o custo fixo deve ser ativado em conta específica do ativo: “estoque de custo fixo” e ser levado ao resultado como custo a medida em que são vendidos os produtos. Esta medida é diferente daquela utilizada no método de custeio por absorção onde o custo fixo é ativado na conta: “custos indiretos de fabricação” e conseqüentemente distribuída aos produtos.

Palavras-chave: Custeio variável; Custeio por absorção; Contabilidade tributária.

Proposal for adjustment of financial accounting for the use of variable costing without violating the law of income tax.

Abstract: Variable costing undoubtedly an excellent method because of cost analysis of the various possibilities brought this method as calculating the balance point, degree of peraring leverage and margin of safety, ease in pricing, accurate assessment on discontinued products and decisions to buy or manufacture. However, this costing method is not used in financial accounting, because it is not accepted by the law of the Brazilian income tax. The survey of literature and exploratory nature presents a proposal for adjustment in the accounts so that it can adopt the variable costing, given the concomitant tax. For this, the fixed cost must be activated in a specific asset, "stock of fixed cost" and be taken to income as the cost as they are sold. This measure is different from that used in the method of absorption costing where fixed cost is enabled on the account: "overhead cost" and therefore distributed the products.

Keywords: Variable costing; absorption costing; accounting tax.

1. Introdução

Os consagrados métodos de custeio por absorção e variável são os mais antigos dentre todos os métodos conhecidos, no entanto, o primeiro, apesar de atender os preceitos da legislação tributária brasileira, sofre severas críticas devido à simplicidade dada ao rateamento dos custos indiretos (fixos e variáveis), além de apresentar informações imprecisas para a tomada de decisão. Já o custeio variável não é capaz de atender a legislação do imposto de

renda e por isto, é abandonado pela contabilidade financeira, sendo, no entanto, inquestionável a riqueza das informações obtidas com o uso do custeio variável para a tomada de decisão, possibilitando este método a análise da margem de contribuição, do custo-volume-lucro, do ponto de equilíbrio, do grau de alavancagem operacional, bem como facilitar na precificação e na hora de escolher entre comprar ou fabricar ou descontinuar a produção de determinado produto.

2. Metodologia da pesquisa

Esta pesquisa de cunho bibliográfico abrange uma ampla revisão na literatura especializada citando os renomados autores nacionais e estrangeiros que pesquisam os métodos de custeio aplicado pelas indústrias. Trata-se de uma pesquisa exploratória pelo fato do autor apresentar contribuição teórica ao tema estudado tornando a contabilidade financeira apta a adotar o custeio variável sem violar a legislação fiscal, visto que os livros ilustram que os métodos de custeio por absorção e variável são mutuamente excludentes.

3. Revisão da literatura

De acordo com Padoveze (2004, p. 44), o objetivo fundamental do método de custeio é “apurar o custo de uma unidade do produto fabricado”. A escolha apropriada do método de custeio pela empresa implica, diretamente, no resultado de seus negócios, além de poder tornar a empresa mais competitiva através das análises feitas com base nas informações de custos. Esta escolha torna-se fundamental, à medida que a empresa decida competir com base no custo. São vários os métodos de custeio existentes e cada um deles trás informações relevantes à administração dos negócios. Não se trata de opções mutuamente excludentes, pois a empresa pode utilizar todos os métodos de custeio para fins gerenciais.

Tipos de Gastos	Métodos de Custeio				
Matéria-prima, Materiais Diretos e Embalagens	Teoria das Restrições	Custeio Direto	Custeio por Absorção	Custeio ABC e Integral	RKW
Despesas variáveis					
Mão-de-obra Direta					
Mão-de-obra Indireta					
Despesas Gerais Industriais					
Depreciação					
Mão-de-obra Administrativa/Comercial					
Despesas Administrativas/Comerciais					
Despesas Financeiras					
Gastos Totais + Métodos de Custeio					

Fonte: Padoveze (2004, p. 343)

Figura 1: Gatos totais: diretos e indiretos

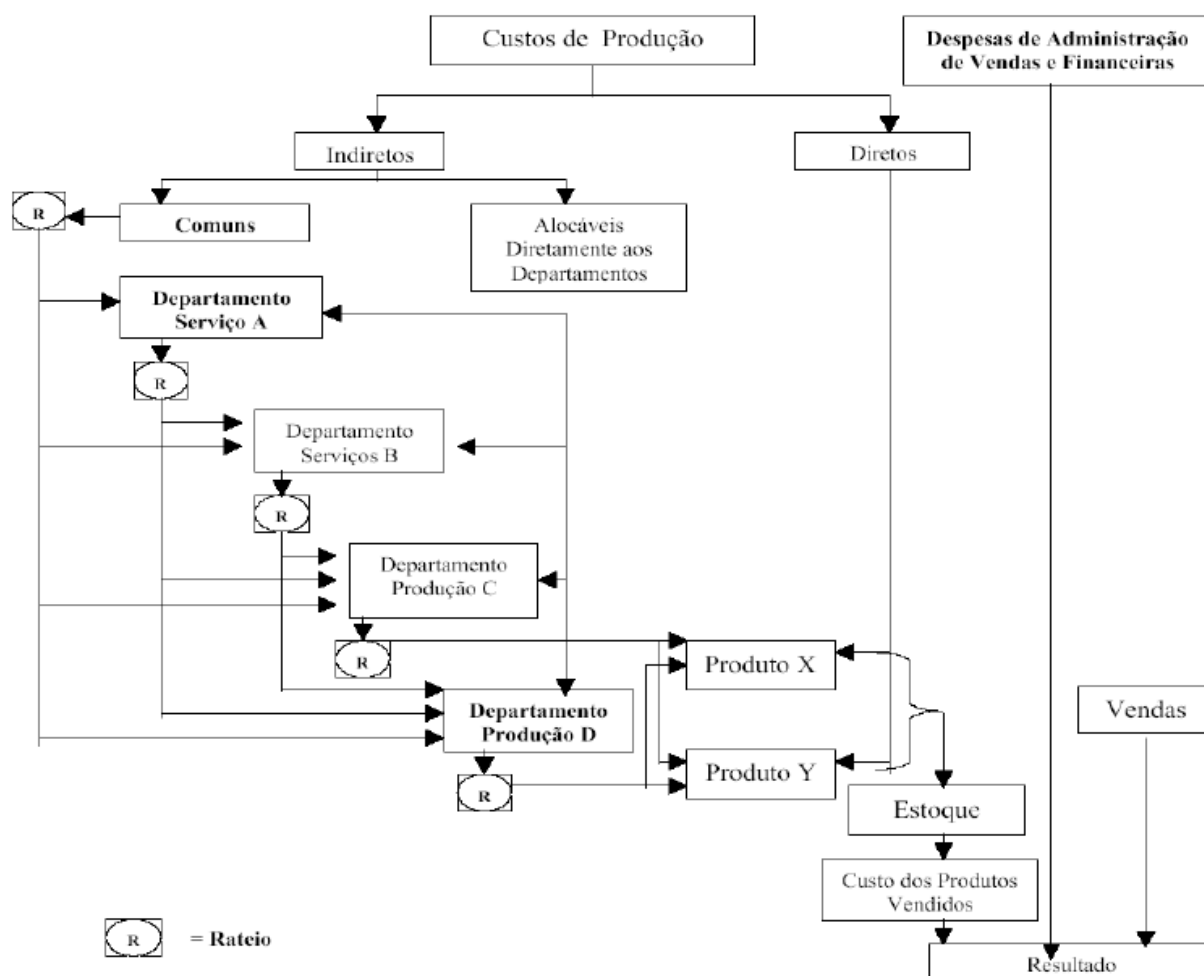
2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o mais antigo método sendo encontrado na literatura com diferentes denominações: “método dos centros de custos”, “método das seções homogêneas”, “custeio integral” e “custeio pleno”.

Este sistema determina a apropriação de todos os custos incorridos durante o ciclo operacional (sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis) e que causam o uso dos recursos disponíveis necessários à produção.

O custeio por absorção é o método de custeio do estoque, no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis e são configurados assim nos estoques da empresa (HORNGREN *et al.*, 1997). Desta forma, no custeio por absorção, pode-se afirmar que o lucro não é afetado pelos custos gerais fixos de produção até que os produtos sejam vendidos (BACKER; JACOBSEN, 1974). Para Martins (2003, p. 37), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

O custeio por absorção é um processo de apuração de custos onde os custos (fixo e variável) são inseridos no estoque e irão para o resultado a medida em que ocorra a venda. Assim sendo, cada unidade ou bem de produção terá sua parcela de custo até que o valor aplicado seja plenamente absorvido pelos estoques finais ou pelo custo dos produtos vendidos conforme ilustra a Figura 2.



Fonte: Martins (2001, p.74)

Figura 2: Exemplo de um esquema de custeio por absorção

A aplicação de um esquema básico de custeio por absorção pode ser resumida nas seguintes etapas: separação dos custos das despesas, apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período, apuração do custo da produção acabada, apuração do custo dos produtos vendidos e apuração do resultado. Nesse contexto, podemos citar a distinção

existente no uso do custeio por absorção entre custos e despesas e sobre tal diferença Viceconti e das Neves (2000, p. 23-24) explicitam que:

a distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos. (2000, p.23 e 24)

A utilização da metodologia do custeio por absorção no Brasil é de caráter obrigatório, sendo um critério legal exigido pela legislação tributária brasileira. De acordo com o decreto lei 1.598/77 “o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção...” deverá integrar o custo de produção. Sua obrigatoriedade pode ser explicada pelo fato de que através desta metodologia de custeio as empresas optantes pelo lucro real, apresentam um lucro tributável maior do que aquele apurado em outros sistemas de custeio, como por exemplo, o custeio variável. Portanto, maior lucro tributável apurado nas empresas, maior arrecadação nos cofres públicos.

No entanto, o custeio por absorção apresenta algumas fragilidades, como o tratamento simplório e arbitrário dispensado ao rateio dos custos indiretos, impactando assim na apuração do custo unitário. A arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores (MARTINS, 2003). Além disto, como o custo fixo é parte integrante do custo de produção a apuração do custo unitário varia de acordo com o volume produzido. Entretanto, aumentar os estoques sem que haja demanda de vendas futuras pode aumentar os custos de armazenamento, manuseio, financiamento e obsolescência (WARREN *et al.*, 2001).

A inserção dos custos fixos como inventariáveis adotado no custeio por absorção corrobora com a idéia de rateio, visto que muitos destes custos são indiretos devendo ser alocados mediante a algum critério de rateio. Isto resulta na principal falibilidade do custeio por absorção como instrumento de controle e como ferramenta gerencial, isso porque por mais objetiva que seja a base de rateio, ela sempre tenderá a apresentar uma distorção dos resultados apurados por produto. Logo, decisões relacionadas à formação de preços e outros assuntos de vital importância para a empresa tendem a ser comprometidas pela insegurança dos dados obtidos.

2.2 Custeio variável

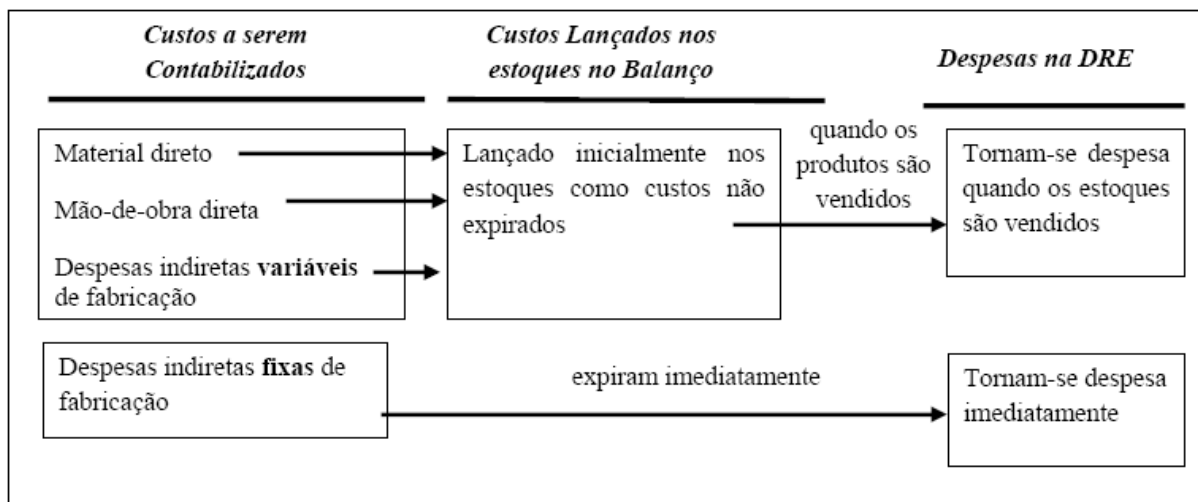
Com uma constante preocupação em se buscar alternativas que visassem oferecer suporte aos administradores na gestão das organizações, pesquisadores iniciaram entre 1905 e 1935 estudos sobre um novo sistema de apuração de custos. Como fruto dessa pesquisa surgiu o custeio variável, ou custeio direto, que consiste em considerar como custo de produção somente os custos variáveis. Essa metodologia de custeio é indicada para controles gerenciais, apropriando, proporcionalmente à produção os custos variáveis aos produtos. Portanto, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e acabados só apresentarão custos variáveis. De acordo com Viceconti e das Neves (2000, p. 143):

O custeio variável (também conhecido como custeio 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 Custos de Produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Todavia, a utilização do custeio variável não implica no abandono generalizado dos custos fixos, mas, uma vez identificados são lançados diretamente ao resultado como despesa do período. Sendo assim, a premissa do custeio variável baseia-se em identificar e apropriar apenas os custos relacionados aos produtos vendidos (sejam eles diretos ou indiretos), considerando como custos variáveis de produção, por exemplo, a matéria-prima, as embalagens, a mão-de-obra aplicada na produção etc. Alguns autores discordam sobre a denominação custeio variável preferindo chamar de custeio direto. Isto porque o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variáveis. De acordo com Horngren (2000, p. 212) “o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricação diretos, mas também alguns indiretos...”

O critério do custeamento variável é seletivo, uma vez que se faz necessário levantar os custos ocorridos durante o processo fabril e após isto, determinar quais custos selecionados deverão ser debitados aos custos dos produtos (LEONE, 2000). De acordo com Leone (2000: p. 391-392):

Para que um custo consiga chegar ao custo dos produtos, dos processos ou dos serviços é necessário que ele atenda a duas qualificações, simultaneamente: 1. É necessário que ele seja diretamente relacionado ao objeto cujo custo está sendo apurado; e 2. É necessário que ele seja variável em relação a um parâmetro operacional representativo da operação que está sendo custeada.



Fonte: Horngren (2000, p. 147)

Figura 3: Fluxo do custeio variável

Quando o assunto é: tomada de decisão, tais como formação de preços de venda, estudo de continuidade de produtos, análise-custo-volume-lucro e grau de alavancagem operacional o custeio variável é apontado como o método que trás informações relevantes e capazes de auxiliar os gestores. Contudo, apesar de tantas características positivas em sua aplicação ele não é válido para a confecção de balanços externos. Em virtude disto, também não é aceito em uma auditoria independente, nem tampouco pelo fisco, em razão de contrariar os princípios contábeis da competência, da confrontação e da realização.

3. Considerações finais

A principal diferença entre o custeio por absorção quando comparado com o custeio variável é que o primeiro inclui os custos fixos e variáveis como custos inventariáveis, enquanto o segundo considera somente os custos variáveis como custo de produção. O reflexo imediato observado na comparação entre estes métodos de custeio é:

- a) apuração do custo unitário mais elevado no custeio por absorção se comprado com o custo unitário apurado no custeio variável.
- b) apuração de saldo maior nos estoques finais ao adotar o custeio variável se comparado com o estoque final apurado na adoção do custeio por absorção.
- c) apuração de lucro líquido maior na adoção do custeio por absorção ante o lucro líquido apurado no custeio por absorção, sendo esta diferença encontrada nos estoques.

O custeio por absorção atende aos princípios contábeis, pois classifica os custos totais (fixos e variáveis) como gastos ativados e lançados no resultado como custo do produto vendido no momento em que ocorrer a venda respeitando assim o princípio do confronto da realização da receita. Já o custeio variável não respeita o princípio da competência a partir do momento em que o custo fixo é lançado diretamente ao resultado como despesa, independente da venda ou não dos produtos produzidos fazendo assim com que o custo fixo de produção afete o resultado do exercício independente da venda dos produtos fabricados. Para que o custeio variável atenda os princípios contábeis é indicado a contabilização do custo fixo no ativo da empresa no grupo dos estoques na seguinte conta sugerida “estoques de custos fixos” e não como despesa do período. O valor do custo fixo ativado será dividido pela quantidade produzida, e lançados ao resultado a medida em que os produtos forem vendidos ou baixados como perda. Conseqüentemente, o estoque da indústria ao adotar esta medida em sua contabilidade financeira passará a ser composto pelas contas: matéria-prima, produtos em processo, produtos acabados e estoques de custo fixo. Esta medida simples possibilitará a empresa a adotar o custeio variável concomitantemente com o custeio por absorção para fins gerenciais, visto que o decreto lei 1.598/77 estipula o uso obrigatório do custeio por absorção.

Referências

ATKINSON, *et. al.* *Contabilidade gerencial*. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas*. Volumes 1 e 2. Tradução de Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598/77. Dispõe sobre a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del1598.htm>>. Acesso em 09/03/2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de custos*. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

HORNGREN, *et al.* *Contabilidade de custos*. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: Livro técnico, 1997.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *A relevância da contabilidade de custos*. Tradução de Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

. _____. *Contabilidade gerencial: a restauração da perda da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David, P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1987.

LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

. _____. *Custos: um enfoque administrativo*. 11 ed. Volume 1. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.

. _____. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

. _____. *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 10 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; DAS NEVES, Silvério. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.