

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**  
**MONOGRAFIA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BSFEAC

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O CUSTEAMENTO VARIÁVEL E O**  
**CUSTEAMENTO POR ABSORÇÃO**

**AUTOR: TARCÍSIO LOPES DA COSTA**

**MATRÍCULA: 910228-0**

**PROFESSOR ORIENTADOR: EDUARDO ARAÚJO DE**  
**AZEVEDO**

**Fortaleza / CE**

**Dez/1995**

Esta Monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários à obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará, e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca Central da Referida Universidade.

A Citação de qualquer trecho desta Monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas da Ética Científica.

BSFFAC

7.0  
7.0  
7.0

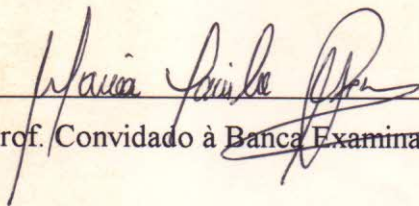
Monografia aprovada em



Prof. Eduardo Araújo - Orientador da Monografia

Maria das Graças Arrais de Araújo

Prof. Graça Arrais - Coordenadora da Disciplina



Prof. Convidado à Banca Examinadora

1. Introdução.....	1
2. Custeio por Absorção.....	2
2.1. Características Principais.....	2
2.2. Esquema do Custeio por Absorção.....	3
3. Custeio Variável.....	4
3.1. Características Principais.....	4
3.2. Objetivos Principais.....	4
3.3. Esquema de Custo Variável.....	5
4. Síntese Comparativa das Diferenças entre o Custeio Variável e Custeio por Absorção.....	6
5. Os efeitos da inclusão dos custos fixos no custo de fabricação.....	9
5.1. A natureza dos custos fixos.....	9
5.2. A definição de um ativo.....	9
5.2.1. O Ponto de Vista sobre custeio por produção.....	10
5.2.2. O ponto de vista sobre custeio variável.....	10
5.3. Exemplos específicos.....	10
5.3.1. Custeio por Absorção.....	10
5.3.2. Custeio Variável.....	14
5.3.3. Reconciliação do lucro do custo variável para o custeio por absorção.....	15

5.4. Análise Gráfica .....	16
5.4.1. Gráfico A: Comparativo dos custos unitários dos estoques.....	16
5.4.2. Gráfico B: O comparativo do valor total dos estoques.....	17
5.4.3. Gráfico C: Comparativo de valores de venda e Lucro.....	18
6. Custeio Variável ou Absorção? Qual o melhor? .....	19
7. Conclusão .....	23
8. Referências Bibliográficas.....	24

## **1. Introdução.**

O presente trabalho visa comparar o custeamento variável (da contribuição marginal) com o custeamento por absorção (funcional, de custeamento total ou tradicional). Basicamente, a distinção entre ambos reside em apenas um aspecto conceitual: os custos indiretos fixos de fabricação são excluídos do custo dos produtos pelo custeamento variável, mas são incluídos no custo dos produtos pelo custeamento por absorção (rateio).

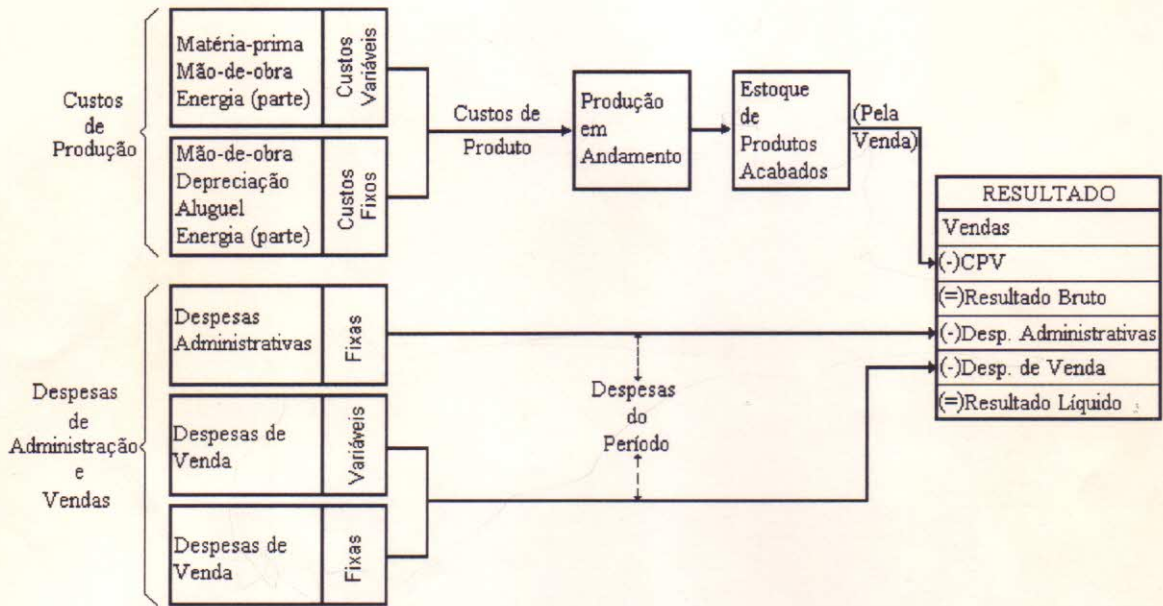
Veremos também, conforme os exemplos práticos que o custeio por absorção destaca a classificação funcional de custos cujos objetivos básicos são valorização dos estoques e, determinação de custos para apuração dos resultados. Com relação ao custeio variável, será enfatizada a classificação comportamental de custos com objetivo ligado ao controle de atividades e à tomada de decisões.

## **2. Custeio por Absorção.**

### **2.1. Características Principais**

- É derivado dos Princípios de Contabilidade, principalmente o da Competência.
- Não necessita distinguir os custos fixos e variáveis. É destacada a separação em custos diretos e indiretos. Todos os custos de produção (matéria-prima, mão-de-obra direta e CIFs totais) constituem-se em custos do produto, portanto, transferíveis para as contas de inventário (ativados).
- Nenhum custo de produção é transferido para o resultado quando de sua ocorrência, mas somente na ocasião da venda do produto. As despesas administrativas, de vendas, financeiras etc., são consideradas despesas do período e como tais, devem ser apropriadas diretamente contra receitas. Não é um critério seletivo.
- Os resultados variam em função da produção e das vendas.
- Custo unitário varia em função do volume de produção.
- Atende mais às necessidades de informação contábil de uso externo.

## 2.2. Esquema do Custeio por Absorção.<sup>1</sup>



<sup>1</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso sobre Temas Contábeis. P. 233.

### **3. Custeio Variável**

#### **3.1. Características Principais.**

- Fundamenta-se basicamente na separação dos custos de produção em fixos e variáveis (separação esta também aplicada às despesas). Critério seletivo.
- Somente material direto, mão-de-obra direta e os demais custos variáveis de produção (a parte variável dos Custos Indiretos de Fabricação) constituem em custo de produto, portanto, componentes do valor dos inventários, ou seja, ativados.
- Os custos fixos de produção são considerados como custo de período, sendo levados diretamente para o resultado no período em que ocorrem.
- Os resultados variam em função das vendas, proporcionalmente.

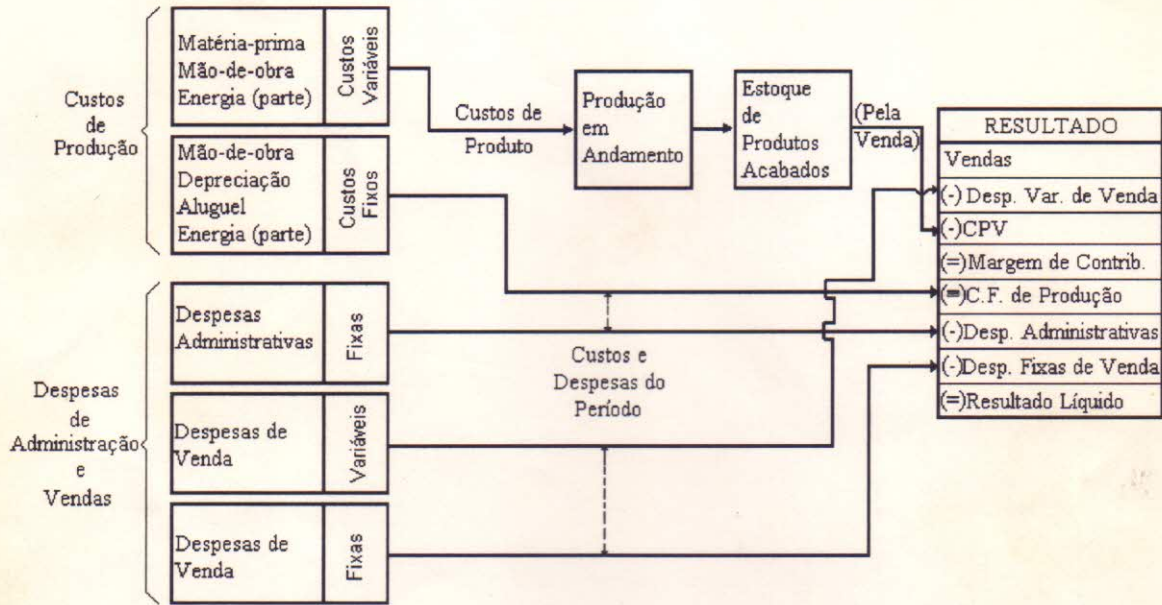
#### **3.2. Objetivos Principais.**

Em virtude do critério de custeio variável destacar a separação dos custos em fixos e variáveis seus principais objetivos são:

- Custear o produto de maneira tal que forneça à administração informações que possibilitem, no curto prazo, o controle, a tomada de decisões e o planejamento.
- Demonstrar, para cada produto, departamento ou região etc, a sua margem de contribuição.
- Evidenciar a relação entre custo/volume/lucro e preço de venda (para análise do ponto de equilíbrio).
- Auxiliar na solução de problemas da escolha de alternativas (fabricar ou comprar, etc).



### 3.3. Esquema de Custo Variável.<sup>2</sup>



<sup>2</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso sobre Temas Contábeis. P. 243.

#### 4. Síntese Comparativa das Diferenças entre o Custeio Variável e Custeio por Absorção.

##### 1- Ordem de classificação dos custos

###### Absorção

- 1o.) Por centro de custo
- 2o.) Por item (mão-de-obra, matéria-prima, etc.)

###### Variável

- 1o.) Fixos e Variáveis
- 2o.) Por Centro de Custo.
- 3o.) Por item (mão-de-obra, matéria-prima etc.).

##### 2- Custo do produto e do período

###### Absorção

- a)  $CT = \text{Material Direto} + \text{Mão-de-Obra Direta} + \text{CIF total}$ .
- b) Só há despesas de período.

###### Variável

- a)  $CT = \text{Material Direto} + \text{Mão-de-Obra Direta} + \text{CIF variáveis}$ .
- b) Os custos fixos são lançados nos períodos em que ocorrer.

##### 3- Demonstração dos Resultados.

###### Absorção

###### Vendas

- (-) CPV (Fixos e variáveis)
- (=) Resultado Bruto (Margem Operacional)
- (-) Despesas Fixas
- (-) Despesas Variáveis.
- (=) Resultado Líquido.

Variável

Vendas

(-) CPV (Variáveis)

(-) Despesas Variáveis de Venda.

(=) Contribuição Marginal

(-) Custos Fixos

(-) Despesas Fixas

(=) Resultado Líquido

4 - Custo Padrão

Absorção

a) O custo padrão fixo por unidade depende do volume de produção.

b) É analisada a variação relacionada como o uso da capacidade de produção.

Variável

a) O custo padrão por unidade, que se compõe somente de custos variáveis não sofre influencia do volume de produção.

b) Não é analisada a variação relacionada com o uso da capacidade de produção.

5 - Efeitos nos resultados

Absorção

Os resultados não acompanham necessariamente a direção das vendas, sendo muitíssimo influenciados pelo volume da produção<sup>3</sup>. Em relação ao custeio variável tem-se que:

- Se produção maior que venda, o lucro será maior em decorrência da locação dos custos fixos nos estoques.
- Se produção menor que vendas, o lucro será menor em decorrência de venda de estoques com custos fixos de períodos anteriores embutidos.
- Se produção igual a vendas, os lucros serão iguais.

---

<sup>3</sup> ELISEU MARTINS. Contabilidade de Custos. P.181.

### Variável

Os resultados variam somente em função do volume de vendas. Em relação ao custeio por absorção tem que:

- Se produção maior que vendas, o lucro será menor em decorrência do débito dos custos fixos diretamente no resultado.
- Se produção menor que vendas, o lucro será maior em decorrência da não incorporação de custos fixos de períodos anteriores nos estoques.
- Se produção igual a vendas, os lucros serão iguais.

### 6- Capacidade Ociosa.

#### Absorção

Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado produto, sem preocupação em classificá-los em variáveis e fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos de capacidade ociosa.

#### Variável

Como o custeamento variável trata dos custos variáveis de determinado produto, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorada.

### 7- Auxílio à Gerência.

#### Absorção

O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.

#### Variável

O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.

## **5. Os efeitos da inclusão dos custos fixos no custo de fabricação.**

BSFEAC

### **5.1. A natureza dos custos fixos.**

Sendo os custos de produção (depreciação, seguro, aluguel, imposto da fábrica, pessoal mensalista, etc) incorridos independentemente de se produzir ou não o produto, esses custos não deveriam ser considerados como parte do custo unitário dos bens ou serviços produzidos. Outro argumento contra o tratamento dos custos fixos como parte dos custos de produção é a aparente distorção nos resultados mensais decorrentes de modificações nos relativos volumes de produção e vendas. O custeio por absorção nem sempre fornece à gerência as informações necessárias para tomada de decisões, especialmente na determinação de preços em um mercado competitivo.

No entanto, a controvérsia não está na separação dos custos fixos e variáveis para fins de planejamento, controle e tomada de decisões, mas sim sobre as justificativas da exclusão dos custos fixos indiretos do custo das unidades produzidas e portanto do valor dos produtos inventariados.

### **5.2. A definição de um ativo**

Um custo é normalmente visto como sendo um ativo se ele pode ser mostrado que tem poder de produzir receitas, ou se ele pode ser conceituado que pode beneficiar de alguma forma as operações para períodos futuros.

Em outras palavras, “um custo é um ativo se ele pode ser mostrado que tem potencial de serviço futuro que pode ser identificado” (Clovis Luis Pa doveze, Contabilidade Gerencial. Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. P. 231).

### **5.2.1. O Ponto de Vista sobre custeio por produção.**

Segundo os defensores sobre custeio por absorção, os custos fixos de produção adicionam valor ao inventário, e com isso tem potencial de serviços futuros. Os custos fixos de depreciação, salários da chefia, e outros são tão essenciais para a geração das unidades dos produtos quanto os custos variáveis. Ambos os custos, fixos e variáveis, são inseparavelmente atados às unidades produzidas e devem permanecer atados como inventário se unidades produzidas não tenham ainda sido vendidos.

O argumento exposto fere a natureza dos custos fixos, pois estes tendem a ser muito mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção. E ainda, os custos fixos se referem ao período de atividade, enquanto que os variáveis se referem à atividade.

### **5.2.2. O ponto de vista sobre custeio variável**

Segundo os defensores do custeamento variável um custo tem potencial de serviço futuro e é portanto um ativo se sua ocorrência agora fará desnecessário incorrer o mesmo custo novamente no futuro.

Os custos fixos de produção já incorridos e pagos não evitam a necessidade de tê-los novamente, ou seja, não se pode evitar a ocorrência dos futuros custos fixos. O mesmo não acontece com o material e mão-de-obra direta já empregada nas unidades de produtos estocados. Esses custos já produziram os efeitos e não precisarão ser mais repetidos, portanto, são ativos.

## **5.3. Exemplos específicos.**

### **5.3.1. Custeio por Absorção**

Uma indústria produz um produto "A" e o volume normal de produção é de 500 unidades por mês. Com base nesse volume, os custos apurados no mês 1 foram:

Matérias-primas.....		10.000
Mão-de-obra Direta .....		10.000
Custos gerais de fabricação		
Fixos	= 15.000	
Variáveis (5 por unidade x 500)	= <u>2500</u> .....	<u>17.500</u>
Custo Total		<u>37.500</u>
Custo Unitário Total (37.500 ÷ 500)		= 75
Custo Unitário dos Gastos Gerais de fabricação (17.500 ÷ 500)		= 35

Gastos com vendas e Administração:

Fixos	4.000	
Variável (8 por unidade x 500)	<u>4.000</u>	<u>8.000</u>

Inicialmente, vamos assumir que a produção anterior teria sido vendida, assim o estoque inicial do mês 2 será zero. vamos admitir, ainda, que nesse segundo mês das 500 unidades produzidas, somente 250 unidades foram vendidas.

Supondo-se que os custos permaneceram estáveis, teríamos agora a seguinte situação:

Matérias-primas.....		10.000
Mão-de-obra direta.....		10.000
Custos Gerais de Fabricação		
Fixos (30 por unidade x 500)	= 15.000	
Variáveis (5 por unidade x 500)	= <u>2.500</u>	<u>17.500</u>
Custo Total		<u>37.500</u>
Custo Unitário Total (37.500 ÷ 500)		= 75
Custo Unitário dos Gastos Gerais de Fabricação (17.500 ÷ 500)		= 35
Gastos com vendas e Administração:		
Fixos	4.000	
Variável (8 por unidade x 250)	<u>2.000</u> .....	<u>6.000</u>

Assumindo um preço de venda líquido de 100 por unidade, o demonstrativo do resultado para o mês 2 par o custeio por absorção seria o seguinte:

Vendas (250 unidades a 100).....		25.000
Custos da Produção		
Matérias-primas	(10.000)	
Mão-de-obra direta	(10.000)	
Custos Gerais de Fabricação	<u>(17.500)</u>	
Total do Custo de Produção	(37.500)	
Estoque no final do mês		
(250 x 75)	18.750	
Custo do s pontos vendidos (CPV)		<u>(18.750)</u>
Lucro Bruto		6250
Gastos com vendas e administração:		(6.000)
Lucro antes do imposto de renda		<u>250</u>

O estoque final do mês inclui custos fixos de 750 (30 x 250)

Agora vamos admitir que no mês 3, 550 unidades foram vendidas e somente 325 produzidas, reduzindo o estoque ao final para 25 unidades (250 + 325 - 550) = 25

Os custos incorridos seriam os seguintes:

Matérias-primas.....		6.500
Mão-de-obra Direta.....		6.500
Custos Gerais de fabricação		
Fixos	= 15.000	
Variável (5 por unidade x 325)	= <u>1.625</u>	<u>16.625</u>
Custo Total		<u>29.625</u>
Custo com Vendas e Administração		
Fixos	4.000	
Variável (8 por unidade x 550)	<u>4.400</u>	8.400



No demonstrativo de resultado desse último mês, a variação de volume do custo fixo de 5250 ( $30 \times 175$ ) - capacidade ideal (500) - 325, = 175 - pessoa a ser tratada como Despesa do Período. O demonstrativo de resultado seria o seguinte:

Vendas .....		55.000
Custos da Produção		
Estoque Inicial	(18.750)	
Materias-primas	(6.500)	
Mão-de-obra Direta	(6.500)	
Custos Gerais de Fabricação		
Variáveis ( $325 \times 5$ )	(1.625)	
Fixos ( $325 \times 30$ )	9.750	
Dedução do Estoque Final	1.875	
Custo dos Produtos Vendidos		41.250
Lucro Bruto		13.750
Variação de Volume do Custo Fixo		(5250)
Gastos com Vendas e Administração		(8.400)
Lucro antes do Imposto de Renda		100

**BSFEAC**

Apesar do volume de vendas ter sido mais que o dobro (de 250 para 550 unidades), o lucro antes do Imposto de Renda declinou de 250 para 100. É difícil de explicar para a gerência essa estranha relação existente entre o volume de vendas e o lucro final. A razão é que durante o mês 2 somente 7.500 dos fixos foram incluídos no custo dos produtos vendidos (250 unidades ao custo de 30 cada).

Durante o mês 3, todavia, o custo fixo de produção de 16500 foi incluído no custo dos produtos vendidos (550 unidades ao custo de 30 cada).

Como o custeio por absorção é o único aceito pela legislação fiscal (Decreto 1.041, de 11.01.95, Art. 232, Art. 236. §2o. letras “a” e “b”) e a empresa continuará a contabilizar os custos fixos, independentemente do volume de produção, pois representam desembolsos reais e possuem um suporte legal, não resta outra alternativa a não ser mostrar um sistema paralelo de custo gerencial pela utilização do método de custeio direto.

### 5.3.2. Custeio Variável

Comparando-se o demonstrativo de resultados do mês 2, usando o custeio variável com o de absorção, teríamos:

Vendas (250 unidades a 100).....		25.000
Custo dos Produtos Vendidos (250 x 45) .....		(11.250)
Gasto com Vendas (250 x 8) .....		(2.000)
Margem de Lucros sobre Vendas.....		11.750
Custos Fixos de Fabricação	(15.000)	
Gastos de Vendas e Administração	(4.000)	(19.000)
Prejuízo do Mês .....		(7.250)

Note que a diferença entre lucro de 250 reportado pelo custeio por absorção e o prejuízo de 7.250 pelo custeio variável ( $250 + 7.250 = 7.500$ ) ocorre devido aos custos fixos relativos às 250 unidades não vendidas ( $250 \times 30$ ) que foram excluídas do estoque e lançados para o resultado.

Demonstrativo do mês 3, usando também o custeio variável.

Vendas (550 unidades a 100).....		55.000
Custo dos Produtos Vendidos (550 x 45) .....		(24.750)
Gasto com Vendas (550 x 8) .....		(4.400)
Margem de Lucros sobre Vendas		25.850
Custos Fixos de Fabricação	(15.000)	
Gastos de Vendas e Administração	(4.000)	(19.000)
Lucro do Mês		6.850

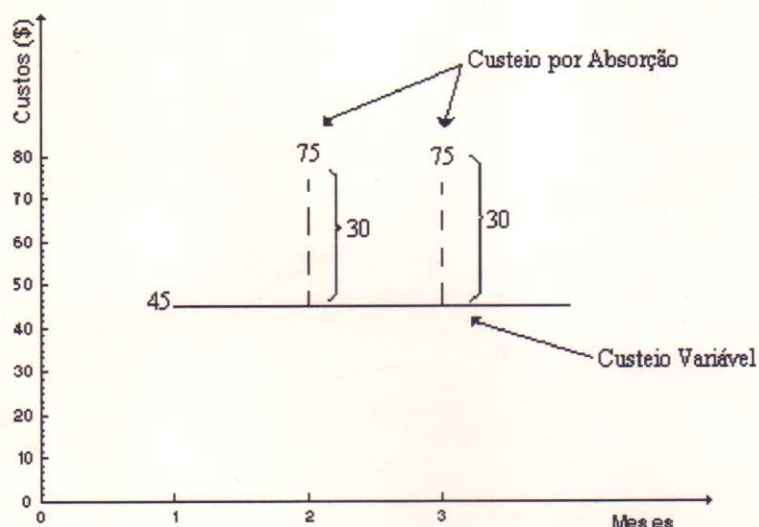
A diferença de 6.750 (6.850 - 100) entre o resultado reportado pelo custeio variável e o de absorção é novamente devida aos custos fixos contabilizados no estoque. No sistema de custeio por absorção, 225 unidades foram vendidas do estoque inicial e lançadas contra o custo dos produtos vendidos. Desde que cada uma dessas unidades inclui 30 de custos fixos de manufatura (ou seja,  $6.750 = 225 \times 30$ ) do período anterior, esta inclusão não pode deixar de afetar drasticamente o resultado do período considerado. Pelo método de custeio variável, os custos fixos foram lançados no período anterior. Daí ser o estoque inicial e o custo dos produtos vendidos menores no mês 3.

**5.3.3. Reconciliação do lucro do custo variável para o custeio por absorção.**

	MÊS 2	MÊS 3
Lucro do mês - Custeio Variável	(7.250)	6.850
Custos Indiretos Fixos Adicionados ao Estoque Final (250 x 30)	7.500	-----
Custos Indiretos Fixos do Estoque Inicial Realizados Contra Vendas	-----	(6.750)
Lucro do Mês - Custeio por Absorção	250	100

## 5.4. Análise Gráfica

### 5.4.1. Gráfico A: Comparativo dos custos unitários dos estoques.



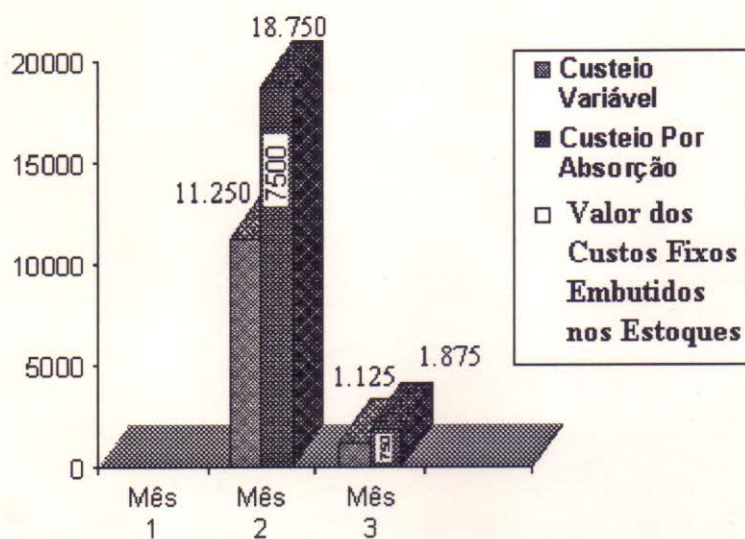
Mês 1: Estoque Final Zero

No exemplo, admitia-se que o volume normal de produção era de 500 unidades por mês.

— Neste gráfico têm-se para o custeio variável um custo unitário sempre igual \$ 45,00, proveniente do quociente do estoque final pelas unidades estocadas ( $11.250 \div 250$ ). Isto decorre do fato de esse método de custeio utilizar somente os custos variáveis para custeamento da produção e conseqüentemente dos estoques.

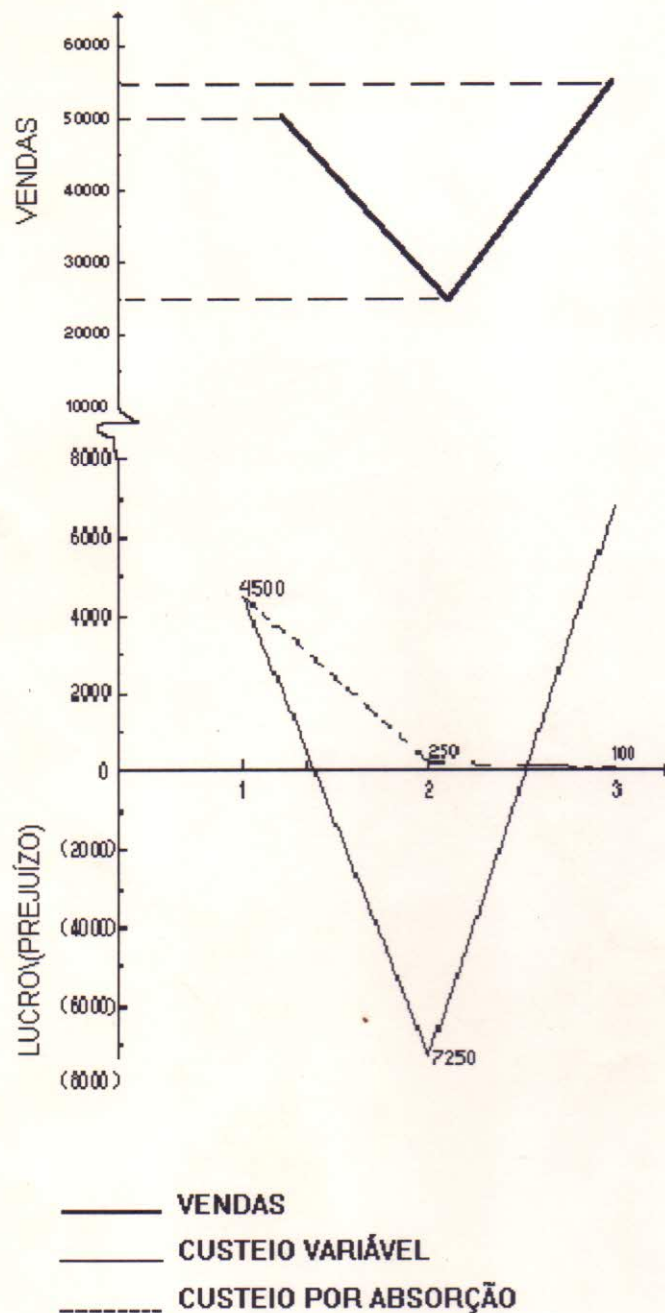
No custeio por absorção tal fato não ocorre, isto porque à produção são debitados todos os custos (quer fixos, quer variáveis) e, conseqüentemente aos estoques. Observe-se que as diferenças dos custos unitários de \$ 45,00 para \$ 75,00 se devem única e exclusivamente aos custos fixos alocados nos estoques pelo método de custeio por absorção.

#### 5.4.2. Gráfico B: O comparativo do valor total dos estoques.



No gráfico B que compara o valor total dos estoques, pode-se notar exatamente o que foi explicado. Dos exemplos, no mês 2, a um volume estocado de 250 unidades têm-se para custeio variável \$ 11.250,00 e \$ 18.750,00 refere-se exatamente aos custos fixos totais alocados nos estoques pelo custeio por absorção, ou seja, dividindo-se esse valor (\$ 7.500,00) pelas unidades em estoque (250 unidades) apura-se o valor unitário de \$ 30,00, conhecido no gráfico anterior.

### 5.4.3. Gráfico C: Comparativo de valores de venda e Lucro.



O gráfico C mostra o comportamento do lucro em relação às vendas. O resultado pelo custeio variável sempre acompanha a inclinação da reta das vendas, o mesmo não acontece pelo método do custeio por absorção, quando o lucro não tem evolução proporcional às vendas, apresentando irregularidade em sua tendência gráfica. Isso corrobora ainda mais as vantagens do custeio variável sobre o custeio por absorção.

## 6. Custeio Variável ou Absorção? Qual o melhor?

De modo geral, as vantagens teóricas do custeio variável parecem mais claras e evidentes, pois tendem a não enviesar a apropriação dos custos com rateio dos custos indiretos sem bases científicas.

Por outro lado, o custeio por absorção, por ser mais conservador, tende a deixar os empresários mais tranquilos, sabendo que todos os custos foram apropriados e, com isso, os parâmetros para a formação de preços estariam mais bem embasados.

“As vantagens e desvantagens de um ou outro critério de custeio aparecerão quando da necessidade de tomada de decisão para a produção ou venda fora do programa de produção da companhia, ou quando houver necessidade de manutenção do mix de produção. Quando a empresa opera em condições normais de produção ou venda, fica irrelevante qual o melhor critério a ser adotado.”<sup>4</sup>

Os dois exemplos seguintes versam sobre em que tipo de problema para cuja solução o custeio variável é decisivamente o mais indicado.

### Exemplo 1

Os diretores de uma fábrica que produz quatro diferentes tipos de prutos (“A”, “B”, “C”, “D”) estão interessados em determinar se a eliminação de um ou mais desses produtos traria benefícios financeiros à empresa.

---

<sup>4</sup> CLÓVIS LUÍS PADOVEZE. Contabilidade Gerencial. Um enfoque em Sistema de Informação Contábil. P. 235.

VENDAS E GASTOS DA EMPRESA POR PRODUTO

PRODUTO	VALOR DAS VENDAS (\$)	CUSTOS		DESPESAS	
		VARIÁVEIS \$	FIXOS \$	VARIÁVEIS \$	FIXAS \$
A	800	400	100	20	70
B	200	100	100	10	20
C	300	200	150	10	20
D	600	200	150	10	40
TOTAL	1900	900	500	50	150

Vamos admitir que a idéia de eliminar produtos tenha ocorrido em virtude de um relatório elaborado segundo os princípios do custeio por absorção e que mostrava a seguinte situação:

PRODUTO	VENDAS \$	CUSTO TOTAL DE FABRICAÇÃO	LUCRO (PREJUÍZO) BRUTO	DESPESAS ALOCADAS	LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO
A	800	500	300	90	210
B	200	200	---	30	(30)
C	300	350	(50)	30	(80)
D	600	350	250	50	200
TOTAL	1.900	1.400	500	200	300

Diante dessas informações, o administrador apressado e pouco experiente poderia concluir que a eliminação dos produtos "B" e "C" é terminantemente indicada, podendo aumentar em \$ 110,00 os lucros da empresa, ou seja, elevá-lo para \$ 410,00.



Mas, um administrador experiente certamente não se deixaria levar pela primeira impressão e pediria que o demonstrativo fosse complementado dos custos variáveis de cada produto e sua correspondente margem de contribuição.

A contribuição marginal que é o produto principal do critério do custeio variável nada mais é do que a diferença entre o valor das vendas de um determinado produto e seus gastos (custos e despesas) variáveis.

PRODUTO	VENDAS	GASTOS VARIÁVEIS	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	GASTOS FIXOS ALOCADOS	LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO
	\$	\$	\$	\$	\$
A	800	420	380	170	210
B	200	110	90	120	(30)
C	300	210	90	170	(80)
D	600	210	390	190	200
TOTAL	1.900	950	950	650	300

Em termo de margem de contribuição, a alteração começou a mudar de figura, os produtos "B" e "C", anteriormente condenados, revelam a considerável margem de contribuição de \$ 90,00 cada um. Assim, a sua eliminação acarretaria uma redução de \$ 180,00 (de \$ 950,00 para \$ 770,00) na margem total da empresa.

Como também a eliminação desses produtos não seria, certamente, acompanhada pela eliminação simultânea dos gastos fixos a eles atribuídos. Tais gastos - por serem fixos - nem ao menos revelariam significativas reduções, se é que alguma forma se reduziriam.

Assim, com a redução da margem total para \$ 770,00 e com a permanência praticamente inalterada dos gastos fixos nos níveis anteriores, a empresa veria seus lucros expressamente reduzidos (de \$ 300,00 para \$ 120,00). Tal seria o resultado real da descontinuidade de dois produtos que, à primeira vista e sob a ótica dos custos por absorção só causavam problemas.

Outro aspecto importante revelado pelo custeio variável aplicado no exemplo é a ordem de importância dos produtos vendidos pela empresa.

Segundo o custeio por absorção, o produto que mais gerava lucros para a empresa era o produto "A", segundo, em ordem decrescente de importância pelo produto "D".

Em termos de margem de contribuição, os produtos mais destacados são o "D" e o "A", vindo a seguir (equivalendo-se na geração de uma margem de contribuição, de \$ 90,00) os produtos "B" e "C".

#### Exemplo 2

**BSFEAC**

Em uma concorrência, a seguinte questão poderia surgir: é possível notar um preço menor para um pedido especial, assumindo que existe capacidade instalada ociosa e que essa ordem especial não afetará os custos fixos, pois estes existem de qualquer forma? A gerência de imediato poderá verificar que cada unidade adicional envolve os seguintes custos adicionais:

Custo Variável de Produção	45
Gasto Variável de Vendas	<u>8</u>
Total	53

Daí, teoricamente, qualquer cotação acima de \$ 53,00 resultaria em lucro adicional para a empresa.

## **7. Conclusão**

Conforme informações e desenvolvimento dos exemplos, concluímos que o tradicional critério de custeamento por absorção, devido às bases de rateio dos custos indiretos, provoca distorções nos custos apurados por produto gerando críticos significativos quanto a sua eficiência no processo decisório; tende, predominantemente, a finalidades contábeis.

No custeio variável, o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns e o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários. A análise dos demonstrativos de resultados a partir da margem de contribuição fornecem informações importantes para a tomada de decisões e planejamento no âmbito interno da administração.

## 8. Referências Bibliográficas.

1. CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE - SÃO PAULO. Curso sobre Temas Contábeis. São Paulo: Atlas, 1991.
2. LEONE, GEORGE SEBASTIÃO GUERRA. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. 2ª edição, São Paulo: Atlas, 1991.
3. MARTINS, ELISEU. Contabilidade de Custos. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 1994.
4. PADOVEZE, CLÓVIS LUIS. Contabilidade Gerencial - Um enfoque em Sistema de Informação Contábil. São Paulo: Atlas, 1994.
5. Regulamento do Imposto de Renda - DECRETO Nº 1.041, de 11.01.94 - D.O.U. de 12.01.94.
6. Temática Contábil e Balanços. IOB - Informações Objetivas. Boletins nº 18/94, 15/95 e 29/95.

**BSFEAC**