

**MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO:  
UMA APLICAÇÃO PRÁTICA FICTÍCIA DA  
HARMONIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO  
POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL**

**GABRIELA BARRETO ARAÚJO SWERTS  
BRASIL  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
UNIVERSIDADE GAMA FILHO  
INSTITUTO SUPERIOR DE EDUCAÇÃO LA SALLE  
[profgabriela@ajato.com.br](mailto:profgabriela@ajato.com.br)  
[profgabriela@ig.com.br](mailto:profgabriela@ig.com.br)**

**TEMA:  
EL COSTO Y LA TOMA DE DECISIONES**

**RECURSOS AUDIOVISUAIS:  
COMPUTADOR COM POWER POINT E DATA SHOW PARA  
PROJEÇÃO DE SLIDES.**

# **MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO: UMA APLICAÇÃO PRÁTICA FICTÍCIA DA HARMONIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL**

**Palavras Chave:** Métodos Tradicionais de Custeio, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Usuários da Informação Contábil, Tomadas de Decisões, Margem de Contribuição, Princípios Fundamentais de Contabilidade, Harmonização dos Métodos Tradicionais de Custeio.

## **TEMA: EL COSTO Y LA TOMA DE DECISIONES**

### **Resumo:**

Os Métodos Tradicionais de Custeio, por Absorção e Direto, são criticados por alguns pesquisadores e profissionais. Os motivos dessas críticas são variados, pois o primeiro não permite algumas tomada de decisões, absorvendo qualquer tipo de custo de produção no cálculo do custo de produto, e o outro descumpre o Princípio Fundamental de Contabilidade da Confrontação das Despesas com as Receitas. Além disso, o Método de Custeio por Absorção é muito questionado pela utilização de rateio dos custos fixos aos objetos de custos, distorcendo as informações, podendo provocar uma decisão equivocada.

Tendo em vista todos esses pontos críticos apontados pelos usuários da informação de custos, este trabalho vem apresentar um modelo de harmonização dos Métodos Tradicionais de Custeio, denominado de Método de Custeio Híbrido, com o objetivo de atender às diversas necessidades de vários usuários da informação contábil, demonstrando sua importância e valorizando-a, desta forma. Para tanto, é utilizado um exemplo prático fictício para tornar mais evidente os propósitos deste Método Híbrido .

Esta harmonização não descarta os Princípios Fundamentais de Contabilidade, ao mesmo tempo que aponta a Margem de Contribuição unitária tanto desejada pelos administradores tomadores de decisões.

## 1. INTRODUÇÃO

As atuais condições de competitividade demandam, das empresas, modernas estratégias de gestão empresarial, como comunicação tecnológica de alto desempenho, otimização da utilização dos recursos disponíveis, gestão dos estoques objetivando a redução de custos e de riscos, controle de qualidade total nos processos produtivos visando a redução dos desperdícios e qualidade perfeita e diferenciada dos produtos.

Nesse contexto, revelam-se a necessidade e a importância do controle dos custos operacionais feito pela Contabilidade de Custos e pela Engenharia de Produção, esta especificamente no caso de indústrias.

Uma das maiores discussões a cerca da Contabilidade de Custos é a ineficiência das informações para efeitos decisoriais. Muitos pesquisadores criticam os métodos tradicionais de custeio, alegando sua inadequação às novas características organizacionais, operacionais e tecnológicas.

De um lado, ficam os objetivos da Análise dos Custos segundo os princípios contábeis e as exigências fiscais e legais e de outro, conforme as necessidades de informação gerencial da empresa.

Dessa forma, a Gestão de Custos apresenta dois métodos de custeio tradicionais tão criticados:

a) Absorção, que considera para efeito de custeio da produção e, conseqüentemente, cálculo do lucro do exercício, todos os custos relacionados à produção, inventariando as unidades produzidas mas ainda não vendidas;

b) Variável ou Direto que, para efeito de custeio da produção, classifica os custos em fixos e variáveis, os primeiros considerados custos do período e por isso não são inventariados nem alocados à produção; os segundos, como variam de acordo com o volume produzido, são apropriados aos produtos vendidos e inventariados os que ainda não o foram.

## 2. UTILIZAÇÃO E IMPORTÂNCIA DOS MÉTODOS TRADICIONAIS DE CUSTEIO: POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL

O maior problema detectado pelos tomadores de decisões é que a Contabilidade de Custos utiliza o Método por Absorção, para apresentar os Demonstrativos de Resultado, por ser exigida que o faça, o qual utiliza critérios de rateio arbitrários para os custos não identificados diretamente na produção, distorcendo as informações para efeitos gerenciais. Mas, tem-se persistido na utilização do Método de Custeio por Absorção dado as suas necessidades legais e fiscais.

A partir desta ineficiência informativa da Contabilidade de Custos vários outros métodos, sistemas ou critérios foram e estão sendo estudados por pesquisadores e implantados nas empresas, visando a utilização mais coerente e menos arbitrária de rateios de custos não relacionados diretamente à produção, como, por exemplo, a departamentalização, o custeio baseado em atividades e o por rastreamento por centros de custos. Mas, qualquer forma mais detalhada de alocação ou apropriação, aos produtos, de custos não relacionados diretamente com a produção, apresenta um índice de imperfeição, por mais rastreados que sejam os custos.

Ostrega et alli (1993:22) afirmam que “na economia de hoje, poucos problemas ameaçam mais as empresas do que os custos incontrolados. Até mesmo empresas conhecidas por sua excelência, tanto em produtos como em serviços, podem perder

dinheiro porque deixam de usar oportunidades importantes para melhorar seus custos – particularmente os custos indiretos”.

No que tange à departamentalização, Martins (2003, p. 66) classifica os departamentos de uma empresa (no caso, Indústria) em Departamentos Produtivos, que são “os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente”, e Departamento de Serviços os quais “vivem basicamente para execução de serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os produtos”.

Vale ressaltar que os gastos ocorridos nos departamentos produtivos, conforme a Contabilidade de Custos, são considerados CUSTOS e os gastos consumidos pelos departamentos de serviços, também chamados departamento de apoio por outros autores, são denominados DESPESA.

Dessa forma, tanto os custos quanto as despesas são levados ao produto (ou qualquer outro objeto de custo).

No que tange ao rateio pelas atividades, faz-se necessário apresentar o que representa o Custeio Baseado em Atividades.

Segundo Atkinson et alli (2000:799), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um “procedimento que mede os custos dos objetos, como produtos, serviços e clientes. O custeio baseado em atividades atribui primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa”.

Analisando esta afirmativa, todos os gastos, considerados pela Contabilidade de Custos como Despesas Operacionais, são provenientes do consumo de recursos disponíveis na empresa. Por exemplo, funcionários de qualquer setor na empresa, que geram Despesas Operacionais de salários; Móveis e Utensílios consumidos no escritório, geradores de encargos de Depreciação (considerada uma Despesa Operacional), Empréstimos Bancários que originam juros (Despesas Financeiras) são recursos disponíveis na empresa e por ela consumidos, devendo ser direcionados às atividades.

Atkinson et alli (2000: 799) completa dizendo que após direcionarmos os custos dos recursos às atividades, os custos das atividades “são distribuídos pelos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades ou criaram sua demanda”.

Entendemos, dessa forma, serem os Custos de Produção bem como as Despesas Operacionais, assim classificadas pela Contabilidade de Custos, direcionados (apropriados) aos produtos (ou a qualquer outro objeto de custo), a que podemos associar o Método de Custeio Pleno, muito utilizado pelas micro e pequenas empresas, porém com certo grau de simplicidade .

Quanto ao outro Método tradicional de Custeio, o Variável, os gestores admitem ter utilidade para algumas tomadas de decisões do tipo formação de preços em condições excepcionais, fabricar um componente do produto ou comprar de um fornecedor, vender o produto em determinado estágio de produção ou estendê-lo à condição de totalmente acabado, eliminar ou incrementar linhas de produtos ou departamentos, dentre outras.

Tendo em vista a necessidade e obrigatoriedade de um método e a utilidade gerencial do outro, este trabalho propõe uma harmonização visando a eliminação de trabalhos duplicados, discussões e críticas aos métodos tradicionais de custeio, quando se trata de utilizar um e outro método, com cálculos e classificações diferenciadas. Entende-se por métodos tradicionais de custeio o por Absorção, mesmo que, para sua realização, sejam utilizados critérios considerados inovadores, transparentes e revolucionários e o Variável, descartado ou esquecido em muitas novas pesquisas de custos, embora ofereça um poder informativo gerencial de muita utilidade e importância.

Ressaltamos que este assunto já fora discutido no IX Congresso de Contabilidade de Portugal, porém sob um aspecto mais teórico. O objetivo deste trabalho é o de dar continuidade àquele estudo, inserindo cálculos realizados pela Contabilidade de Custos objetivando a harmonização das informações contábeis e gerenciais num único Demonstrativo de Resultados, dando origem, assim, ao Método Híbrido de Custeio.

### 3. O DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS HARMONIZADO

Algumas pequenas e médias empresas não estão percebendo a importância do gerenciamento dos custos fixos porque sequer dispõem de uma razoável separação entre custos fixos e variáveis em seus relatórios gerenciais.

Sem essa divisão, as empresas também desconhecem o número mínimo de vendas necessário para não entrarem na curva de prejuízo revelada na relação custo/volume/lucro, ou seja, no ponto de equilíbrio.

Percebe-se ser inevitável a separação dos custos e despesas em fixos e variáveis, em cada empresa, voltada para a busca da eficiência e da excelência na administração. Neste caso, concluímos que o “esqueleto” da Demonstração de Resultados do Exercício segundo o Método de Custeio por Absorção (que não faz essa separação) está prejudicado.

Mas, como a proposta é atender às exigências legais e fiscais juntamente com as necessidades informativas para gestão, não se pode, simplesmente, adotar o Custeio Variável no lugar do por Absorção, nem vice versa.. A proposta, portanto, é utilizar o tradicional Custeio por Absorção, conciliado com qualquer forma ou critério de rateio ou direcionamento de recursos (custos e despesas) aos produtos, classificando Custos e Despesas em Fixos e Variáveis, excluindo das Vendas Brutas os Custos e as Despesas Variáveis, demonstrando, conseqüentemente, a Margem de Contribuição unitária e total. Feito este cálculo, as próximas exclusões seriam dos Custos de Produção Fixos e as Despesas Fixas devidamente apropriadas aos produtos vendidos, conforme preconizam os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as várias formas de rateio ou direcionamento de custos aos produtos e a legislação fiscal. Neste caso, seriam inventariados os produtos de forma separada: estoques diferenciados para valores provenientes de Custos Variáveis e estoques específicos para receberem os Custos Fixos, estes calculados mediante qualquer critério de rateio ou direcionamento que a empresa venha a escolher.

Com este modelo, conseguir-se-iam calcular o Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro e o Grau de Alavancagem Operacional, tão importantes para tomadas de decisões. Vale ressaltar serem esses graus pouco utilizados na prática porque, em geral, imagina-se serem resultado de complexos cálculos matemáticos e, por isso, desprezados por aqueles que não têm a paciência para apreciar e conhecer essas úteis ferramentas as quais os auxiliariam no dia-a-dia. Para os cálculos de Ponto de Equilíbrio e de Alavancagem Operacional devem ser considerados os Custos e Despesas Fixos totais, ou seja, os custos que sustentam a capacidade produtiva e não somente os Custos dos Produtos Vendidos apresentados no Método de Custeio Híbrido proposto nesta pesquisa. Para tanto, a Contabilidade deve ter estes valores controlados em separado (e ela os terá, vide os cálculos dos custos fixos dos produtos vendidos do Método de Custeio Híbrido).

Aconselha-se, também, para o propósito dessa proposta, o destaque das Despesas Financeiras em uma linha logo abaixo daquela que mostra o Lucro Operacional, como é feito na classe internacional, com o objetivo de facilitar a leitura das Demonstrações Contábeis, retirando a ambigüidade de descontar as Receitas Financeiras das Despesas Financeiras nas Despesas Operacionais, as quais deveriam ser consideradas Resultados Não Operacionais do Exercício.

Essas simples alterações não teriam custos adicionais para as empresas e aumentaria, de forma considerável, a utilidade informativa dos demonstrativos. As empresas deveriam utilizar sistemas programados para esta nova estrutura de Demonstrativo, classificar e codificar as contas de Custos e Despesas em Operacionais Variáveis e Fixos e as Receitas e Despesas Financeiras como Não Operacionais.

Além disso, se fossem separadas as Despesas Monetárias das Não Monetárias (monetárias são aquelas que realmente significam movimentação de dinheiro) tornar-se-

ia mais transparente, para os usuários, a situação de caixa das empresas, embora não substituíssem o Fluxo de Caixa do exercício, o qual poderia auxiliar no controle empresarial.

Como o objetivo desta pesquisa é a harmonização dos Métodos de Custeio, a Demonstração do Resultado do Exercício ficaria da seguinte maneira:

**RECEITA LÍQUIDA**  
**(-) CUSTOS VARIÁVEIS**  
**(-) DESPESAS VARIÁVEIS**  
**(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO**  
**(-) CUSTOS FIXOS**  
**(-) DESPESAS DE VENDAS E ADMINISTRATIVAS FIXAS**  
**(=) LUCRO OPERACIONAL**  
**+/- RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO**  
**= LAIR**

Um outro sistema de gestão muito discutido por pesquisadores brasileiros, já testado por algumas empresas, segundo Prof. Armando Catelli da Universidade de São Paulo, é o GECON – Sistema de Gestão Econômica, que contempla o sistema de gestão e o de informação no processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades, estruturado na missão, nas crenças e valores e na filosofia administrativa e estratégica da empresa. Resumindo, este sistema representa a administração por resultados inteiramente voltada para a eficácia empresarial, objetivando otimização dos resultados econômicos, por intermédio da melhoria da produtividade e eficiência operacionais.

No contexto do GECON, “as diversas etapas analíticas do processo de tomada de decisões podem ser identificadas com cada uma das fases do ciclo gerencial”: planejamento, execução e controle, de acordo com GUERREIRO (1989, pg. 56 e 57).

Segundo Parisi e Nobre in CATELLI (1999, pg. 121), “o modelo de decisão deve ser um facilitador do entendimento da realidade, propiciando ao gestor antecipar e mensurar os efeitos das possíveis alternativas de ação sobre determinado evento, ou seja, as decisões devem ser tomadas sobre os eventos”. Além dessa afirmativa, os autores apontam diretrizes básicas pelas quais o modelo de decisão pode ser caracterizado, das quais destacamos: “o modelo de decisão deve ser único, devendo ter como pressuposto o método de custeio variável, apurar as margens de contribuições em função dos aspectos econômicos e financeiros dos eventos e em conformidade com o processo físico/operacional, e estar harmonizado com a missão de cada atividade da empresa e com a missão da empresa”.

Neste caso, os autores extrapolam o modelo contábil e gerencial para o econômico, que poderia ser perfeitamente encaixado no modelo harmonizado referendado nesta pesquisa. De qualquer forma, o modelo de decisão que apresenta o resultado econômico apresentado pelos autores segregam os custos e as despesas em fixos e variáveis, porém incluindo o aspecto econômico.

#### **4. CASO PRÁTICO: A INDÚSTRIA ABC**

Uma indústria começou suas atividades em 01/01/2001.

- Iniciou o processo fabril de três produtos: A , B e C, nas unidades respectivamente associadas: 90.000, 100.000 e 15.000.
- Foram acabadas 70.000 unidades do Produto A, 90.000 do B e 10.000 do C e vendidas 60.000 do A, 30.000 do B e 8.000 do C.

- Comprou e utilizou, durante o ano, Materiais Diretos no valor total de R\$ 2.760.000,00, R\$ 2.400.000,00 e R\$ 3.450.000,00, respectivamente para fabricação de cada produto.

- Cada produto, respectivamente, consumiu de Mão de Obra Direta R\$ 2.700.000,00, R\$ 3.500.000,00 e R\$ 2.400.000,00. A empresa contratou 770 operários (Mão de Obra Direta) que recebem salário fixo, por mês. Para a produção do produto A, a empresa conta com 300 funcionários que custam para a empresa, por mês R\$ 225.000,00. Para a produção do B são necessários 270 funcionários com um custo unitário total de R\$ 1.080,25, por mês (valor aproximado) montando em R\$ 3.500.000,00 por ano. Para o produto C o custo mensal é de R\$ 1.000,00 para cada um dos 200 funcionários responsáveis por este produto (valores estes incluindo as provisões para 13<sup>o</sup> salário, férias, encargos, etc).

OBS: Deve-se lembrar que a Mão de Obra Direta (MOD) e a Mão-de-Obra Indireta (MOI) podem ser fixas ou variáveis dependendo da forma como se paga o serviço. A Mão de Obra também pode ser considerada um custo misto dado que os operários (Direta) e os supervisores (Indireta) podem receber salários fixos adicionados de comissões a título de motivação para produção. Neste caso, deve-se separar MOD Fixa da MOD Variável assim como MOI Fixa da MOI Variável.

- A empresa também incorreu em Custos Indiretos de Fabricação no total de R\$ 7.960.000,00 durante o ano (neste montante inclui-se os custos de aluguel, depreciação, manutenção e mão-de-obra indireta). Estes CIF's foram rateados entre os produtos (com base em qualquer critério, simples ou complexo, como pela departamentalização, rastreamento por centros de custos ou pelas atividades), ficando o produto A com R\$ 2.460.000,00, o B com R\$ 3.100.000,00 e o C com R\$ 2.400.000,00. Percebeu-se, também, que, destes Custos Indiretos de Fabricação, parte variava de acordo com a produção e outra parte não. Por exemplo: a Energia Elétrica consumida na fábrica para iluminação do parque fabril é um Custo Fixo (em relação ao volume de produção), mas a Energia Elétrica consumida pelas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo é um custo variável (quanto maior a produção, maior o consumo de energia). Esta segregação somente se deu devido ao fato de a empresa ter controle separado dos *watts* consumidos para iluminação e dos *watts* consumidos pela produção; estes foram discriminados da seguinte maneira: Produto A = R\$ 450.000,00, Produto B = R\$ 300.000,00 e Produto C = R\$ 150.000,00.

OBS: Deve-se lembrar, também, que a Energia Elétrica pode ser um Custo Direto se for identificado o consumo por produto, sendo, então, um Custo Direto Misto, ou somente fixo ou somente variável. Além disso, muitos Custos Indiretos de Fabricação Fixos podem ou não ser identificados aos produtos (ou a uma linha de produtos ou um departamento), também chamados de custos fixos evitáveis e inevitáveis, respectivamente. Estes custos entram no cálculo da margem de contribuição pois são extremamente importantes nas decisões tomadas com base na estrutura do Método de Custeio Variável.

- Quanto às Despesas Operacionais proporcionais, a empresa incorreu em comissões de vendas, que representam 15% do faturamento, percentual este, líquido de impostos sobre vendas de 18% sobre o faturamento de cada produto. Neste caso, então estas Despesas Operacionais de Vendas são consideradas variáveis em relação ao volume total vendido.

- Quanto às outras Despesas Operacionais de Vendas (frete, seguros, salários fixos dos vendedores, etc) e Administrativas (material de escritório, salários, aluguel, energia elétrica, tributos, etc), a empresa incorreu em R\$ 5.510.000,00. Estas Despesas são Fixas, pois não possuem nenhuma relação com o volume vendido, mas foram rateadas/direcionadas aos produtos por qualquer critério – departamentalização, centros de custos ou ABC. Este rateio (tanto das Despesas Fixas, quanto dos Custos de Produção Fixos) é importante e muitas vezes necessário para algumas tomadas de decisões como, por exemplo, a formação de preços de longo prazo (preços que a empresa deve praticar no mercado para cobrir todos os seus gastos além de um *mark up*

desejado), mas com bastante critério dado que em quase todas situações o preço é ditado pelo mercado, gerando, o que se chama em Controle Gerencial, o custo-meta (*target cost*). Após o rateio (ou a distribuição ou o direcionamento) das despesas fixas, aos produtos, chegou-se à seguinte apropriação: Produto A = R\$ 1.700.000,00, Produto B = R\$ 2.500.000,00 e Produto C = R\$ 1.310.000,00.

- Além das Despesas Operacionais Fixas apresentadas acima, a empresa incorreu também em Despesas Financeiras no total de R\$ 1.985.000,00 que, após rateio/direcionamento o Produto A recebeu R\$ 595.500,00; o B, R\$ 992.500,00 e o C, R\$ 397.000,00.

Com os dados apresentados, podemos apresentar o Resultado pelos Métodos de Custeio por Absorção e Direto (Variável), mas o que propomos é uma harmonização destes métodos com os objetivos apresentados anteriormente.

Para tanto, apresentamos, primeiramente, o processo de cálculo dos Custos e Despesas pelos Métodos de Custeio por Absorção e Variável para, posteriormente, demonstrarmos o cálculo dos Custos e Despesas pelo Método de Custeio Híbrido, proposto.

O primeiro passo é analisarmos as quantidades iniciadas, terminadas e vendidas.

<b>ANÁLISE DAS QUANTIDADES</b>	<b>PRODUTO A</b>	<b>PRODUTO B</b>	<b>PRODUTO C</b>
INICIOU	90.000	100.000	15.000
TERMINOU	70.000	90.000	10.000
ESTOQUE FINAL DE PRODUTOS EM PROCESSO	20.000	10.000	5.000
VENDEU	60.000	30.000	8.000
ESTOQUE FINAL DE PRODUTOS ACABADOS	10.000	60.000	2.000



## MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

	PRODUTO A	PRODUTO B	PRODUTO C
<b>ANÁLISE DOS CUSTOS</b>			
MATERIAIS DIRETOS (variáveis)	2.760.000,00	2.400.000,00	3.450.000,00
MÃO DE OBRA DIRETA (fixas)	2.700.000,00	3.500.000,00	2.400.000,00
CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO (parte fixa e parte variável)	2.460.000,00	3.100.000,00	2.400.000,00
TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO	7.920.000,00	9.000.000,00	8.250.000,00
<i>INICIOU (unidades)</i>	90.000	100.000	15.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO EM PROCESSO	88,00	90,00	550,00
<i>TERMINOU (unidades)</i>	70.000	90.000	10.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO ACABADA	88,00	90,00	550,00
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO ACABADA	6.160.000,00	8.100.000,00	5.500.000,00
<i>VENDEU (unidades)</i>	60.000	30.000	8.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO VENDIDA	88,00	90,00	550,00
<b>CUSTO TOTAL DA PRODUÇÃO VENDIDA</b>	<b>5.280.000,00</b>	<b>2.700.000,00</b>	<b>4.400.000,00</b>
DESPESAS OPERACIONAIS			
# DE VENDAS			
Comissões de Vendedores (Variáveis)	2.029.500,00	1.107.000,00	836.400,00
# ADMINISTRATIVAS (Fixas)	1.700.000,00	2.500.000,00	1.310.000,00
# FINANCEIRAS (Fixas)	595.500,00	992.500,00	397.000,00

## MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL

	PRODUTO A	PRODUTO B	PRODUTO C
<b>ANÁLISE DOS CUSTOS VARIÁVEIS</b>			
MATERIAIS DIRETOS (variáveis)	2.760.000,00	2.400.000,00	3.450.000,00
CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO (parte variável)	450.000,00	300.000,00	150.000,00
TOTAL DOS CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO	3.210.000,00	2.700.000,00	3.600.000,00
<i>INICIOU (unidades)</i>	90.000	100.000	15.000

CUSTO VARIÁVEL UNITÁRIO DE PRODUÇÃO EM PROCESSO	35,67		27,00	240,00
<i>TERMINOU (unidades)</i>				
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO ACABADA	70.000		90.000	10.000
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO ACABADA	35,67		27,00	240,00
	2.496.666,67		2.430.000,00	2.400.000,00
<i>VENDEU (unidades)</i>				
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO VENDIDA	60.000		30.000	8.000
<b>CUSTO VARIÁVEL TOTAL DA PRODUÇÃO VENDIDA</b>	<b>2.140.000,00</b>		<b>810.000,00</b>	<b>1.920.000,00</b>
<b>ANÁLISE DOS CUSTOS FIXOS</b>				
MÃO-DE-OBRA DIRETA	2.700.000,00		3.500.000,00	2.400.000,00
CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (parte fixa)	2.010.000,00		2.800.000,00	2.250.000,00
TOTAL DOS CUSTOS FIXOS	4.710.000,00		6.300.000,00	4.650.000,00
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>				
# VARIÁVEIS				
Comissão de Vendedores	2.029.500,00		1.107.000,00	836.400,00
# FIXAS				
Administrativas	1.700.000,00		2.500.000,00	1.310.000,00
Financeiras	595.500,00		992.500,00	397.000,00
<b>MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO</b>				
<b>PRODUTO A</b>			<b>PRODUTO B</b>	<b>PRODUTO C</b>
<b>ANÁLISE DOS CUSTOS VARIÁVEIS</b>				
MATERIAIS DIRETOS (variáveis)	2.760.000,00		2.400.000,00	3.450.000,00
CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO (parte variável)	450.000,00		300.000,00	150.000,00
TOTAL CUSTO VARIÁVEL DE PRODUÇÃO	3.210.000,00		2.700.000,00	3.600.000,00
<i>INICIOU (unidades)</i>				
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO EM PROCESSO	90.000		100.000	15.000
	35,67		27,00	240,00
<i>TERMINOU (unidades)</i>				
	70.000		90.000	10.000

CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO ACABADA	35,67		240,00
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO ACABADA	2.496.666,67	27,00	2.400.000,00
VENDEU (unidades)	60.000	30.000	8.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO VENDIDA	35,67	27,00	240,00
<b>CUSTO VARIÁVEL TOTAL DA PRODUÇÃO VENDIDA</b>	<b>2.140.000,00</b>	<b>810.000,00</b>	<b>1.920.000,00</b>
<b>ANÁLISE DOS CUSTOS FIXOS</b>			
MÃO-DE-OBRA DIRETA	2.700.000,00	3.500.000,00	2.400.000,00
CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO (parte fixa)	2.010.000,00	2.800.000,00	2.250.000,00
TOTAL CUSTO FIXO DE PRODUÇÃO	4.710.000,00	6.300.000,00	4.650.000,00
INICIOU (unidades)	90.000	100.000	15.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO EM PROCESSO	52,33	63,00	310,00
TERMINOU (unidades)	70.000	90.000	10.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO ACABADA	52,33	63,00	310,00
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO ACABADA	3.663.333,33	5.670.000,00	3.100.000,00
VENDEU (unidades)	60.000	30.000	8.000
CUSTO UNITÁRIO DE PRODUÇÃO VENDIDA	52,33	63,00	310,00
<b>CUSTO FIXO TOTAL DA PRODUÇÃO VENDIDA</b>	<b>3.140.000,00</b>	<b>1.890.000,00</b>	<b>2.480.000,00</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>			
# VARIÁVEIS			
Comissão de Vendedores	2.029.500,00	1.107.000,00	836.400,00
# FIXAS			
Administrativas	1.700.000,00	2.500.000,00	1.310.000,00
Financeiras	595.500,00	992.500,00	397.000,00

<b>DRE MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO</b>											
	<b>PRODUTO A</b>			<b>PRODUTO B</b>			<b>PRODUTO C</b>			<b>DRE GERAL</b>	
	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total		
RECEITA OP. BRUTA	60.000	275,00	16.500.000,00	30.000	300,00	9.000.000,00	8.000	850,00	6.800.000,00		<b>32.300.000,00</b>
IMPOSTOS SOBRE VENDAS	60.000	49,50	2.970.000,00	30.000	54,00	1.620.000,00	8.000	153,00	1.224.000,00		<b>5.814.000,00</b>
RECEITA OP. LÍQUIDA	60.000	225,50	13.530.000,00	30.000	246,00	7.380.000,00	8.000	697,00	5.576.000,00		<b>26.486.000,00</b>
CPV	60.000	88,00	5.280.000,00	30.000	90,00	2.700.000,00	8.000	550,00	4.400.000,00		<b>12.380.000,00</b>
LUCRO BRUTO			8.250.000,00			4.680.000,00			1.176.000,00		<b>14.106.000,00</b>
DESPESAS OPERACIONAIS											
Comissão de Vendedores	60.000	33,83	2.029.500,00	30.000	36,90	1.107.000,00	8.000	104,55	836.400,00		<b>3.972.900,00</b>
De Vendas e Administrativas			1.700.000,00			2.500.000,00			1.310.000,00		<b>5.510.000,00</b>
RESULTADO OPERACIONAL			4.520.500,00			1.073.000,00			-970.400,00		<b>4.623.100,00</b>
Resultado Financeiro Líquido			595.500,00			992.500,00			397.000,00		<b>1.985.000,00</b>
RESULTADO ANTES DO IR			3.925.000,00			80.500,00			-1.367.400,00		<b>2.638.100,00</b>
IMPOSTO DE RENDA - 25%											<b>659.525,00</b>
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO											<b>1.978.575,00</b>

<b>DRE MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL</b>											
	<b>PRODUTO A</b>			<b>PRODUTO B</b>			<b>PRODUTO C</b>			<b>DRE GERAL</b>	
	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total		
RECEITA OP. BRUTA	60.000	275,00	16.500.000,00	30.000	300,00	9.000.000,00	8.000	850,00	6.800.000,00		<b>32.300.000,00</b>
CPV VARIÁVEL	60.000	35,66	2.140.000,00	30.000	27,00	810.000,00	8.000	240,00	1.920.000,00		<b>4.870.000,00</b>
DESP. VARIÁVEIS											
Impostos s/vendas	60.000	49,50	2.970.000,00	30.000	54,00	1.620.000,00	8.000	153,00	1.224.000,00		<b>5.814.000,00</b>
Comissões de Vendedores	60.000	33,83	2.029.500,00	30.000	36,90	1.107.000,00	8.000	104,55	836.400,00		<b>3.972.900,00</b>
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	60.000	156,02	9.360.500,00	30.000	182,10	5.463.000,00	8.000	352,45	2.819.600,00		<b>17.643.100,00</b>
CUSTOS FIXOS											
Mão de Obra Direta			2.700.000,00			3.500.000,00			2.400.000,00		<b>8.600.000,00</b>
Outros CIF Fixos			2.010.000,00			2.800.000,00			2.250.000,00		<b>7.060.000,00</b>
DESPESAS FIXAS											
De Vendas e Administrativas			1.700.000,00			2.500.000,00			1.310.000,00		<b>5.510.000,00</b>
RESULTADO OPERACIONAL			2.950.500,00			-3.337.000,00			-3.140.400,00		<b>-3.526.900,00</b>

Resultado Financeiro Líquido				595.200,00			992.500,00		397.000,00	1.984.700,00
RESULTADO ANTES DO IR				2.355.300,00			-4.329.500,00		-3.537.400,00	-5.511.600,00
IMPOSTO DE RENDA - 25%										0,00
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO										-5.511.600,00

**DRE MÉTODO DE CUSTEIO HÍBRIDO**

	PRODUTO A			PRODUTO B			PRODUTO C			DRE GERAL	
	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	Qtde	Vr. Unit.	Vr. Total	EMPRESA	
RECEITA OP. BRUTA	60.000	275,00	16.500.000,00	30.000	300,00	9.000.000,00	8.000	850,00	6.800.000,00	32.300.000,00	
CPV VARIÁVEL	60.000	35,66...	2.140.000,00	30.000	27,00	810.000,00	8.000	240,00	1.920.000,00	4.870.000,00	
DESP. VARIÁVEIS											
Impostos s/ vendas	60.000	49,50	2.970.000,00	30.000	54,00	1.620.000,00	8.000	153,00	1.224.000,00	5.814.000,00	
Comissões de Vendedores	60.000	33,83	2.029.500,00	30.000	36,90	1.107.000,00	8.000	104,55	836.400,00	3.972.900,00	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	60.000	156,00	9.360.500,00	30.000	182,10	5.463.000,00	8.000	352,45	2.819.600,00	17.643.100,00	
CUSTOS FIXOS											
CPV FIXO	60.000	52,33...	3.140.000,00	30.000	63,00	1.890.000,00	8.000	310,00	2.480.000,00	7.510.000,00	
DESPESAS FIXAS											
De Vendas e Administrativas			1.700.000,00			2.500.000,00			1.310.000,00	5.510.000,00	
RESULTADO OPERACIONAL			4.520.500,00			1.073.000,00			-970.400,00	4.623.100,00	
Resultado Financeiro Líquido			595.500,00			992.500,00			397.000,00	1.985.000,00	
RESULTADO ANTES DO IR			3.925.000,00			80.500,00			-1.367.400,00	2.638.100,00	
IMPOSTO DE RENDA - 25%										659.525,00	
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO										1.978.575,00	

Se a empresa obtiver este Demonstrativo de Resultado Contábil com base no Método de Custeio Híbrido, cujo Resultado do Exercício é o mesmo do Método de Custeio por Absorção (R\$ 1978.575,00) e a Provisão para o Imposto de Renda também (R\$ 659.525,00), poderia concluir, gerencialmente, o seguinte, dentre outras conclusões:



- Ponto de Equilíbrio em unidades do Produto A:

$\frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$
--

Custos e Despesas Fixos: estes gastos fixos são encontrados em cálculos fora da DRE pois, para calcular o Ponto de Equilíbrio deve-se levar em consideração os gastos fixos do período e não das quantidades vendidas demonstrados na DRE. Além disso, os Custos Fixos e as Despesas Fixas foram apropriados aos produtos com base em rateios, rastreamentos ou direcionamentos, carregando certa subjetividade nas informações.

Margem de Contribuição Unitária: é encontrada diretamente na DRE.

$$\frac{2.700.000,00 + 2.010.000,00 + 1.700.000,00 + 595.500,00}{156,00} = \frac{7005.500,00}{156,00}$$

= aproximadamente 44.907 unidades.

- Margem de Segurança Operacional do Produto A:

Se a empresa vem vendendo 60.000 unidades deste produto, está praticando uma Margem de Segurança de 15.093 unidades (ou seja, 60.000 – 44.907), que representa quantas unidades a empresa está vendendo acima do Ponto de Equilíbrio, garantindo, assim, um resultado positivo

Não se consegue chegar ao valor que o produto A está contribuindo para o lucro com esta margem de segurança, pois, para calcularmos o ponto de equilíbrio, não levamos em consideração os custos fixos apresentados na DRE (visto que estes foram diluídos nas unidades produzidas e inventariados).

- Ponto de Equilíbrio em unidades do Produto C:

$$\frac{2.400.000,00 + 2.250.000,00 + 1.130.000,00 + 397.000,00}{352,45} = \frac{6.177.000,00}{352,45}$$

= aproximadamente 17.526 unidades

- Margem de Segurança Operacional do Produto C:

Se a empresa vem vendendo 8.000 unidades deste produto, está praticando unidades abaixo de seu Ponto de Equilíbrio, o que está gerando um prejuízo. Provavelmente esta empresa deveria tentar vender mais unidades do Produto C para que, pelo menos, chegasse à quantidade do Ponto de Equilíbrio.

- Análise das Margens de Contribuição:

Esta análise deve ser feita de forma percentual. O produto que oferecer uma margem de contribuição percentual maior, provavelmente, é o que melhor contribui para o resultado da empresa e poderia ter sua produção e venda incentivada, caso o mercado assim demandasse e a empresa conseguisse (ou quisesse) fazer isso. As representatividades percentuais das margens de contribuição de cada produto foram extraídas da DRE do Método de Custeio Híbrido.

Produto A – 56,73%      Produto B – 60,70%      Produto C – 54,62%

Analisando, friamente, os percentuais de contribuição de cada produto, o mais rentável é o produto B. Merece, neste caso, análises e simulações mais detalhadas para que possamos chegar a uma conclusão mais correta possível

- Grau de Alavancagem Operacional (GAO):

O GAO permite a empresa conhecer o quanto altera seu lucro caso ocorra uma alteração no volume físico ou monetário de vendas e vice versa, proporcionando à empresa realizar várias simulações de alterações com objetivo de incrementar seu resultado. Vale lembrar, novamente, que para calcular este Grau os Custos Fixos que devem ser levados em consideração para as simulações são os Custos da capacidade produtiva e não das unidades vendidas, tanto para a Demonstração base quanto para a simulada; além disso, os gastos fixos foram rateados, rastreados ou direcionados aos produtos com base num critério que pode legar ao GAO certa subjetividade. Este Grau é encontrado utilizando a seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Aumento percentual no lucro}}{\text{Aumento percentual nas vendas}}$$

Para calcular o GAO escolhemos, aleatoriamente, um aumento percentual nas vendas para calcular aumentos percentuais no resultado dado um aumento percentual nas vendas sugerido pela administração.

Produto A

Vende – 60.000 unidades – proposta de aumento – 10% = 66.000 unidades

Receita – R\$ 16.500.000,00 – aumento de 10% = R\$ 18.150.000,00

Lucro (contando com custos fixos totais – da capacidade produtiva) = R\$ 2.355.000,00 aumentaria para R\$ 3.291.050,00 (aumento percentual de 39,7473%)

$$\text{GAO} = \frac{39,7473\%}{10\%} = 3,97$$

Isto significa que a cada percentual de aumento nas vendas (quantidade ou receita), não se alterando custos e despesas variáveis unitários, promoverá um aumento de 3,97 vezes mais. O contrário também se aplica, ou seja, se a empresa deseja um aumento no lucro de 50%, quanto deverá aumentar suas vendas?

$$\text{GAO} = \frac{50\%}{X} = 3,97$$

$$3,97X = 50 \dots\dots x = 12,59\%$$

Resposta: As vendas deveriam aumentar 12,59% (ou nas quantidades ou no preço).

## CONCLUSÃO

O objetivo da Contabilidade é, sem dúvida, subsidiar seus usuários de informações que garantam a eficiência e a eficácia de suas decisões, sejam elas quais forem, pois vão impactar diretamente no desempenho de suas funções na sociedade.

Com o desenvolvimento atual das organizações, proveniente da tecnologia de informação e comunicação, os gestores, na qualidade de usuários da informação contábil, têm criticado as informações contábeis gerenciais por não retratarem, com confiança, a realidade empresarial, seja nos aspectos tangíveis ou nos intangíveis, nas medidas financeiras ou não financeiras, na visualização do futuro, tão necessária nas tomadas de decisões, nos aspectos subjetivos como atribuir valor a seus produtos e serviços ao invés de custos e preços, dentre outros fatores considerados lacunas na Ciência Contábil, pelos gestores. É obvio que a informação objetiva é muito mais fácil de ser aceita e compreendida, mas deve ser complementada com aspectos subjetivos para tornar a informação contábil completa (tempestiva, confiável e oportuna).

A tomada de decisão se faz necessária quando o gestor se depara com algum tipo de problema e, que para solucioná-lo, encontra várias alternativas. Além do risco que uma decisão apresenta, o gestor deve encontrar a alternativa que o leve a melhor decisão possível, também chamada de decisão ótima, o que não é nada fácil. As teorias de decisão demonstram que várias são as maneiras que os gestores tomam suas decisões como, por exemplo, a experiência, a racionalidade, as estratégias, a política e os dados matemáticos (provenientes de estudos e cálculos). É este último modelo de tomada de decisão que a Contabilidade participa. O objetivo



desta pesquisa foi apresentar um modelo estrutural de Demonstrativo Contábil que poderá auxiliar o gestor a tomar vários tipos de decisões considerando os cálculos oriundos das informações contábeis, valorizando-as, desta forma.

Vários pesquisadores vêm, há muito tempo, tentando, e muitas vezes, conseguindo, amenizar as críticas às informações contábeis de custos e gerenciais, apresentando modelos que auxiliem os gestores nas tomadas de decisões. O Método de Custeio Híbrido tem o objetivo de apresentar informações gerenciais sem deixar de levar em consideração importantes princípios, práticas e normas contábeis de controle.

Desta forma, através do Demonstrativo Contábil de Resultado do Exercício, feito com base no Método de Custeio Híbrido, o gestor poderá tomar decisões mediante simulações de situações para o futuro, conhecer o ponto de equilíbrio de cada produto, o grau de alavancagem operacional, tão importante para aquelas simulações, formar preços para pedidos especiais, analisar situações caso a empresa deixe de produzir uma linha de produtos ou resolva incrementá-la, dentre outras. Além disso, o resultado apresentado neste Demonstrativo, após os ajustes fiscais necessários, é o que vai ser oferecido à tributação e apresentado aos acionistas para distribuição de dividendos ou participações, ou seja, um Demonstrativo essencialmente Contábil com fins Gerenciais.

## **BIBLIOGRAFIA**

BEUREN, I.M., Gestão Estratégica de Custos: Arquitetura e Conceitos Básicos. Revista do CRC RS no. 71, Porto Alegre, 1992.

CATELLI, A., GUERREIRO, R., Mensuração de Atividades: "ABC X GECON". Anais do XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Temário 5, Salvador, novembro, 1992.

CATELLI, A., Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes, Demonstração do Valor Adicionado. São Paulo: Atlas, 1998.

DRUCKER, P., Administrando em Tempos de Grandes Mudanças, São Paulo, Pioneira, 1996.

FERREIRA, A. C. de S., A contabilidade estratégica e mundo dos negócios. Boletim do Ibracon, ano XV, no. 171, 1992.

GUERREIRO, Reinaldo, A Meta da Empresa: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Ed. Atlas, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F.V., Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPP, J.C. e LEITE, H. de P. Onde nascem os prejuízos. *Revista de Administração de Empresas* – RAE – Out/Dez. 1990

\_\_\_\_\_. O crepúsculo do lucro contábil. *Revista de Administração de Empresas* – RAE- Out/Dez. 1988.

HORNGREN, Charles T., Introdução à Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto R., Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. FIPECAFI, São Paulo: Atlas, 1985.
- JOHNSON, H.T., KAPLAN, R.S., A Relevância da Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro, Campus, 1996.
- JUNIOR, M.F.F., A empresa brasileira e os desafios da Globalização, Revista FAE - Curitiba, v.2, maio/ago,1999, p. 33-40.
- KOLIVER, Olívio, A Contabilidade de Custos: algo de novo sob o sol? Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul, v.23, n.78, julho/setembro.1994.
- LEONE, George S.G., Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_Os vários tipos de Demonstrações de Resultados e a Flexibilização da Informação. Revista Brasileira de Contabilidade no. 98, Março/Abril.1998.
- MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos. Livro de Exercícios. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.
- \_\_\_\_\_Contabilidade versus fluxo de caixa. Caderno de Estudos da FIPECAFI, v.11, n.20, janeiro/abril 1999.
- \_\_\_\_\_Contabilidade de Custos. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo, Atlas, 1991.
- OSTRENGA, Michael R. Et alli. *Guia da Ernest & Young para Gestão Total dos Custos*, 3 ed., Rio de Janeiro: Record, 1997.
- PADOVEZE, C.L., Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1994.
- SILVA, Christian Luiz da, Gestão Estratégica de Custos: o custo meta na cadeia de valor. Revista FAE – Curitiba,v.2, maio/agosto,1999.