

É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?

Charles Albino Schultz (TU-Chemnitz) - charles_mcr@yahoo.com.br

Marcia Zanievicz da Silva (UNERJ) - marciaza@brturbo.com.br

Altair Borgert (UFSC) - borgert@cse.ufsc.br

Resumo:

Neste artigo apresenta-se uma discussão acerca da utilização de outro método, que não o Custeio por Absorção, para a determinação dos custos dos produtos e serviços na contabilidade financeira. Por meio de um estudo exploratório, teórico, com base bibliográfica, observa-se que não há qualquer orientação que indique algum método de custeio, como obrigatório, nas normas tributárias, contábeis ou societárias. Já, em diversos livros da área encontram-se afirmativas sobre a obrigatoriedade da utilização do método de Custeio por Absorção, cujas razões se devem a sua tradicional adoção na contabilidade financeira desde a década de 1970 e, sobretudo, pela falta de clareza quanto ao termo “absorção”. Concluiu-se que qualquer método de custeio adaptável à legislação vigente pode ser utilizado para a determinação do custo contábil, bem como para a valoração dos estoques, dentre os quais o próprio Custeio por Absorção, o Activity Based Costing e o Método das Unidades de Esforço de Produção.

Palavras-chave: *Métodos de custeio. Contabilidade financeira. ABC. UEP. Absorção.*

Área temática: *Desenvolvimentos Teóricos em Custos*

É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?

Resumo

Neste artigo apresenta-se uma discussão acerca da utilização de outro método, que não o Custeio por Absorção, para a determinação dos custos dos produtos e serviços na contabilidade financeira. Por meio de um estudo exploratório, teórico, com base bibliográfica, observa-se que não há qualquer orientação que indique algum método de custeio, como obrigatório, nas normas tributárias, contábeis ou societárias. Já, em diversos livros da área encontram-se afirmativas sobre a obrigatoriedade da utilização do método de Custeio por Absorção, cujas razões se devem a sua tradicional adoção na contabilidade financeira desde a década de 1970 e, sobretudo, pela falta de clareza quanto ao termo “absorção”. Concluiu-se que qualquer método de custeio adaptável à legislação vigente pode ser utilizado para a determinação do custo contábil, bem como para a valoração dos estoques, dentre os quais o próprio Custeio por Absorção, o *Activity Based Costing* e o Método das Unidades de Esforço de Produção.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Contabilidade financeira. ABC. UEP. Absorção.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos.

1 Introdução

No atual contexto dos negócios, a área de custos possui ao menos dois enfoques diferentes: o primeiro, relacionado à identificação do custo contábil para fins de atendimento da contabilidade financeira e, o segundo, concentrado nas informações para o processo de tomada de decisões.

A contabilidade de custos, com enfoque gerencial, se concentra no fornecimento de informações para o controle, apuração, predição e planejamento, e, normalmente, está atrelada à utilidade, à qualidade decisória e ao custo-benefício das informações.

Contudo, a contabilidade de custos está vinculada à contabilidade financeira, a qual, historicamente, cabe a função de determinar o custo dos produtos para a valoração dos estoques, bem para a apuração do resultado do exercício. Como as informações da contabilidade financeira precisam atender os usuários externos (sócios, acionistas, fisco, etc.), elas são padronizadas e/ou normatizadas por meio de um conjunto de normas societárias, tributárias e contábeis. Esta normatização da contabilidade de custos consiste numa orientação do que pode, e do que deve, ser considerado como custo dos produtos e serviços, e o que faz parte das despesas do período. Estas normas estabelecem, dentre vários aspectos, que tanto custos diretos quanto custos indiretos devem ser alocados aos produtos e serviços produzidos ou executados num determinado período. Já, as despesas representam gastos que não possuem relação direta com os produtos ou serviços, mas sim com o período e, por isso, alocadas diretamente ao período.

Na apuração dos custos, em ambos os enfoques, a contabilidade pode utilizar diferentes métodos de custeio, que se constituem num conjunto de técnicas e procedimentos que organizam e formalizam o custeamento de produtos e serviços. Por trás destes métodos há uma série de conceitos e terminologias contábeis, além do conjunto de leis societárias e tributárias, e de normas contábeis, que dão forma à contabilidade de custos.

Tradicionalmente, no Brasil, o método de custeio utilizado pela contabilidade financeira é o Custeio por Absorção, no qual os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços por meio de rateios. As leis societárias brasileiras (com relação aos custos) se mantêm praticamente imutadas desde o advento da Lei n. 6.404, em 1976. Até esta época, a

contabilidade brasileira mantinha uma discussão sobre dois métodos de custeio: o Custeio por Absorção e o Custeio Variável ou Direto.

Como o Custeio Variável ou Direto somente permite a alocação de custos variáveis ou diretos, enquanto que os custos indiretos e fixos são tratados como despesas do período (mesmo que sejam da produção), tal característica tornou-o incompatível com as normas societárias e contábeis, e também, com as normas fiscais em vigor. Desta forma, somente restou a alternativa do Custeio por Absorção, que era adaptável a todas as normas.

Mesmo com as críticas à sua ineficiência gerencial, decorrentes da inexistência e arbitrariedade envolvidas na escolha dos critérios de rateio, o Custeio por Absorção era (e em muitos casos ainda é) utilizado também pela contabilidade gerencial. Porém, com o aumento da competitividade entre as empresas mundiais, a partir do final dos anos 1980 e durante os anos 1990, outros métodos de custeio passaram a ser difundidos e utilizados pela contabilidade gerencial. Isto ocorreu porque havia a necessidade de informações mais acuradas para atender as demandas crescentes de informações em adição aos problemas gerados pela contínua ampliação dos custos fixos, decorrentes da modernização dos parques fabris.

Estes métodos de custeio, normalmente, foram introduzidos paralelamente ao Custeio por Absorção. A contabilidade financeira, muitas vezes, ficou impedida de utilizar estes métodos, pois, como eram introduzidos e configurados pela contabilidade gerencial, estes não atendiam necessariamente às normas contábeis, financeiras e/ou fiscais. Além disso, como o Custeio por Absorção atendia a demanda da contabilidade financeira, não havia nenhuma vantagem ou necessidade aparente em se substituir tal método por outro.

Desta forma, acredita-se que a utilização do Custeio por Absorção pela contabilidade financeira, e a assunção de que este seja o único passível de utilização, esteja ligado a diversos fatores, dentre os quais: a tradição na sua utilização; a escassez de estudos dos outros métodos com fins fiscais, e ao entendimento diverso de conceitos e terminologias.

Desta forma, o objetivo principal deste estudo é discutir a utilização do método de Custeio por Absorção pela contabilidade financeira como obrigatório e a possibilidade contábil e legal de utilização de outros métodos. Para tanto, abordam-se os seguintes tópicos:

- adaptabilidade dos métodos de custeio às normas;
- legislação tributária e societária e normas contábeis em vigor;
- posição da literatura contábil; e
- conceitos e terminologias existentes.

Com esta discussão pretende-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: é possível a utilização de outro método, que não o Custeio por Absorção, para a determinação dos custos dos produtos e serviços na contabilidade financeira?

A motivação deste estudo está na possibilidade de se trazer maior clareza ao assunto e proporcionar mais flexibilidade aos métodos de custeio, sistemas de informação e a contabilidade de custos em si. Ao mesmo tempo, pretende-se empreender uma aproximação de ambos os enfoques (fiscal e gerencial) da contabilidade de custos.

2 Metodologia

O presente estudo tem finalidade exploratória, uma vez que objetiva discutir a obrigatoriedade legal da utilização do método de Custeio por Absorção pela contabilidade financeira. Para Cervo, Bervian e Silva (2007), os estudos exploratórios têm por objetivo criar maior familiaridade com um fenômeno ou obter uma nova percepção dele. Além disso, este estudo caracteriza-se como teórico, no qual se utilizam como base, predominantemente, a

pesquisa bibliográfica e, de forma complementar, entrevistas não estruturadas.

O primeiro passo consiste na revisão bibliográfica da legislação tributária em vigor, e de questionamentos junto a profissionais da área tributária e funcionários da Receita Federal. Com isto, busca-se confirmar – ou não – a hipótese de que o uso do Custeio por Absorção, como metodologia, é o único aceito, pela legislação fiscal, para fins de determinação do custo dos produtos e/ou serviços e levantamento dos estoques em uma empresa, dentro da ótica contábil-financeira.

Num segundo momento, realiza-se o levantamento bibliográfico – em diversos livros didáticos e artigos publicados – no sentido de apresentar as afirmações relacionadas ao Custeio por Absorção e o seu uso obrigatório pela contabilidade financeira.

O terceiro e último passo consiste na discussão dos fatos coletados que culmina no estudo propriamente dito e se encerra com a redação do presente texto.

Como limitação da pesquisa destaca-se que o presente estudo aborda as seguintes metodologias de custeio: Custeio por Absorção; *Activity Based Costing* (ABC); Custeio Direto ou Variável; e Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP). Isto porque, entende-se que estas sejam, possivelmente, as mais utilizadas, bem como é impossível abordar todos os métodos e suas variantes neste estudo.

3 Conceitos de custo e despesa

O cálculo do lucro do período de uma entidade está vinculado ao valor do custo dos produtos vendidos e das despesas incorridas no período. A diferença conceitual de custo e despesa para a contabilidade – e para o fisco – consiste no fato de que custos são os recursos gastos para produzir os produtos. Por isso, os custos são alocados aos produtos e somente confrontados às receitas quando da venda destes produtos. Já, as despesas são consideradas do período, pois englobam gastos necessários para vender os produtos, administrar a empresa, etc., ou seja, não possuem relação direta com a produção. Assim, numa aplicação do princípio da competência, os custos somente são confrontados com as receitas quando os produtos são vendidos, enquanto que as despesas são confrontadas ao período em que ocorrerem (IUDÍCIBUS, 1997).

Num primeiro momento, os conceitos contábeis de custo e despesa estão em sintonia com os conceitos utilizados pelas normas fiscais, sendo que, em grande parte dos casos, a contabilidade tem seus princípios respeitados pela legislação fiscal. Quando esta conformidade entre contabilidade e fisco é quebrada, normalmente, a contabilidade financeira é obrigada a “quebrar” o princípio por força de lei.

Por outro lado, na contabilidade gerencial, os conceitos de custo e despesa têm uma conotação ampla. Em parte, isto deriva do fato de o setor gerencial das empresas não ser exclusivamente formada por profissionais da contabilidade, além de não estar obrigado ao atendimento de normas legais.

Outro aspecto que flexibiliza os conceitos na contabilidade gerencial deriva da influência dos próprios métodos de custeio que, quando voltados à tomada de decisões, buscam a melhor informação. Deste modo, dá-se prioridade à utilidade da informação para a tomada de decisões. Nesta busca por informações úteis, pode-se dizer que o “princípio” mais importante é o da utilidade, o que faz com que cada empresa trate os custos e despesas da forma que julgar necessária e mais propícia, fazendo com que, em muitos casos, custos e despesas sejam tratados como sinônimos.

Contudo, isto não significa que custos e despesas sejam usados como iguais, indiscriminadamente. Muitas vezes, utiliza-se a palavra custo para designar tanto custos quanto despesas, mas continua-se respeitando a relação destes com os produtos e períodos. Um exemplo é o caso das despesas administrativas que, algumas vezes, são chamadas de

custos administrativos. Porém, mesmo quando chamadas de custos, estas continuam sendo tratadas da mesma forma que quando chamadas despesas. Assim, trata-se de uma simples utilização de nomenclatura dos termos, ou seja, uma questão semântica.

Já, a rigidez contábil na separação destes conceitos é cultural, e fortalecida pelos princípios e pela própria legislação fiscal que atribui custos aos produtos e despesas aos períodos. Assim, a separação – várias vezes criticada – conceitual entre custos e despesa é necessária para facilitar a interpretação e aplicação das normas contábeis e fiscais vigentes. A separação rígida das normas, também, se deve à necessidade da criação de um limite entre custos e despesas apropriados aos períodos, na busca da homogeneização das demonstrações contábeis.

Assim, as análises realizadas neste estudo têm o enfoque voltado aos conceitos de custo e despesa adotados pela contabilidade financeira, de acordo com as normas contábeis e fiscais.

4 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são conjuntos de técnicas – ou modelos – inicialmente utilizados para determinar os custos de produtos e serviços, no sentido de possibilitar uma base para a precificação dos produtos e serviços e a apuração dos resultados, de forma segregada, ao final dos períodos.

Assim, o objetivo dos métodos de custeio se concentrava em oferecer uma forma padronizada e objetiva de investigação e determinação de custos totais. Com o passar do tempo, diversos métodos foram desenvolvidos, decorrentes da necessidade de maior precisão para a tomada de decisão, uma vez que, o aumento na concorrência fez com que as empresas necessitassem de métodos mais dinâmicos que permitissem planejar e traçar estratégias.

Dentre os métodos de custeio existentes, abordam-se neste estudo: o Custeio Variável ou Direto; o Custeio por Absorção, o *Activity Based Costing* (ABC); e, o Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP). Sabe-se que existem outras variantes destes e outros métodos que podem ser utilizados de forma combinada. Contudo, estes são, provavelmente, os mais conhecidos e utilizados no Brasil.

4.1 Custeio Variável ou Direto

O Custeio Variável ou Direto (NASCIMENTO, 2001; MARTINS, 2003) é assim denominado pela sua característica principal, que é a de alocar aos produtos somente custos variáveis e/ou diretos. Desta forma, todos os custos fixos – ou indiretos – são tratados como despesas, e não alocados aos produtos. A utilização deste método é, normalmente, gerencial e tem uso bastante específico e, de certa forma, limitado. Possivelmente, a maior vantagem que este método possui, seja o cálculo da margem de contribuição, que é encontrada subtraindo-se os custos diretos ou variáveis do preço de venda. O resultado deste cálculo (desde que um valor positivo) indica quanto cada produto auxilia no pagamento dos custos indiretos e fixos.

O Custeio Variável contraria os princípios contábeis e também as normas do fisco, pois, tanto a legislação societária quanto a fiscal exigem que todos os custos sejam atribuídos aos produtos, independentemente de fixos ou variáveis. No caso da utilização deste método para fins de valoração de estoques, estes ficariam subavaliados e as despesas operacionais superavaliadas. Conseqüentemente, o lucro seria postergado. Estas incompatibilidades fizeram com que este método não seja aceito pela contabilidade e pelo fisco.

4.2 Método de Custeio por Absorção

O Método de Custeio por Absorção baseia-se no rateio de custos fixos e/ou indiretos

aos produtos (MARTINS, 2003; LEONE e LEONE, 2004). A forma de determinação dos rateios, que geralmente é arbitrária, é fonte de críticas a este método no seu uso gerencial. Contudo, a atribuição de rateios facilita a implantação e torna a manutenção de baixo custo, apesar de informações mais limitadas e imprecisas.

Outra característica normalmente presente no Custeio por Absorção é a separação entre custos e despesas. Esta característica, possivelmente, decorre mais do fato deste método ser adaptado às normas fiscais, financeiras e/ou contábeis do que pelo método em si.

Por outro lado, como os rateios nem sempre têm uma relação lógica ou real com os fatos, é possível que as despesas também sejam rateadas aos produtos. Contudo, segundo Padoveze (2000, p. 249), isto deve ser característica do método ABC, uma vez que, “o Custeio Integral é a continuidade do Custeio por Absorção, incluindo despesas administrativas e comerciais”. Porém, pode-se dizer que o Custeio por Absorção também apresenta esta característica de absorção integral – quando custos e despesas são rateados aos produtos.

Além disso, com algumas configurações paralelas, torna-se possível a elaboração de relatórios ajustados às normas contábeis e fiscais vigentes e a extração de relatórios gerenciais com informações mais úteis para a tomada de decisões, concomitantemente.

O Custeio por Absorção foi adotado pela legislação brasileira com o advento da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976). O nome do método, provavelmente, decorre do fato de que, no Brasil, na década de 1970, somente existia este método e o do Custeio Variável (NASCIMENTO, 2001). Logo, como não havia outro método que utilizasse técnicas de absorção de custos, este acabou se tornando conhecido como tal.

Provavelmente, quando os métodos ABC e UEP passaram a ser utilizados no Brasil, foram tratados como se não apresentassem características de absorção, uma vez que, apesar de serem utilizadas técnicas de absorção de custos diferentes, estas técnicas possuem relações lógicas idênticas entre custos e produtos, muitas vezes, até superior aos dos rateios.

4.3 Método ABC

Anand (2004) atribui o início do desenvolvimento do ABC, no final da década de 1980, a Cooper e a Kaplan. O ABC surgiu como uma forma de custeio que objetiva a redução dos problemas de atribuição dos custos fixos e indiretos aos produtos, característica tal que era a principal crítica aos métodos de custeio tradicionais.

Este método de custeio se caracteriza por direcionar os custos fixos e indiretos aos produtos por meio das atividades. Os conceitos deste método podem ser definidos como: as atividades consomem os custos e os produtos consomem as atividades. Desta forma, todos os custos chegam até os produtos sem critérios de rateio e sim por direcionadores (KAPLAN e COOPER, 1998; COGAN, 1998; MARTINS, 2003; NAKAGAWA, 2001).

Trata-se de um método que pode ser implantado em diversos níveis de atividade, podendo ser específico até as micro-atividades mais simples. Neste caso, o método fornece um bom nível de confiança, porém isso faz com que se tenha um alto custo de implantação e manutenção, de forma que, normalmente, se desenvolvam níveis diferenciados de especificidade em empresas diferentes.

Outro aspecto conceitual do ABC se relaciona ao fato de considerar que todos os custos e despesas são – e existem – em prol das atividades necessárias para que os produtos sejam fabricados e vendidos. Logo, despesas também podem ser rastreadas para as atividades que em algum momento são consumidas por produtos. Contudo, a opção de se apropriar, ou não, despesas aos produtos está atrelada à política de gestão gerencial de custos de cada empresa, e não a um ou outro método em particular. Assim, é possível não haver a tradicional separação entre custos e despesas, o que faz com que alguns autores classifiquem o ABC

como método de custeio de absorção integral (PADOVEZE, 2000).

A absorção de despesas pelos produtos contraria, em parte, os princípios contábeis, mas não a legislação fiscal. Com esta prática os estoques da empresa seriam superavaliados e não existiriam mais despesas. No resultado do período, isto faria com que houvesse uma antecipação de lucros e de tributos sobre os mesmos. Porém, este fato é mais desinteressante à empresa que ao fisco, uma vez que, no curto prazo, o segundo receberia valores superiores aos exigidos pela legislação vigente.

Dentre as vantagens citadas por autores como Cogan (1998) e Jayson (1984, *apud* ATKINSON et al., 2000) têm-se a flexibilidade em gerar relatórios, que podem ter seu foco voltado para atividades, recursos, fornecedores, clientes e produtos, dentre outros. Além disso, oferece mais acurácia na apuração dos custos do processo produtivo, principalmente quando existem custos indiretos elevados, grande *mix* de produtos e grande quantidade de clientes (IOB, 1994).

Já, as desvantagens deste método se relacionam, em grande parte, com a dificuldade de implantação e a complexidade do sistema em si, bem como na identificação de direcionadores às atividades. Aliado a um longo período de implantação e adaptação da empresa, há um alto custo de implantação e necessidade de uma equipe especializada e dedicada. E, isto amplia o risco de abandono do projeto (MARTINS, 2003; IOB, 1994).

Porém, nos atuais níveis de tecnologia, torna-se possível configurar este método de forma que, além do custo gerencial, também seja possível extrair do sistema o custo contábil, de modo que despesas não sejam absorvidas por produtos, nem custos dos produtos misturados com as despesas do período. Desta forma, pode-se ter informações que atendam tanto a contabilidade financeira quanto a contabilidade gerencial. Com esta prática, não é necessária a manutenção de um sistema paralelo de custos, para empresas que utilizam o ABC com finalidade gerencial.

4.4 Método das UEP's

O Método das UEP's (ALLORA e ALLORA, 1995; BORNIA, 2002) também se caracteriza pela utilização gerencial. Sua origem, aparentemente, vem do Método GP (PERRIN, 1971), lançado pelo engenheiro francês George Perrin 1930 (ARANA, 1971). Este método foi introduzido no Brasil em 1959 e 1962 com as primeiras publicações de Franz Allora sobre o assunto (ROCCHI, 1993).

Para Martins (2003, p. 312), “o método das Unidades de Esforço de Produção (UEP) consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos.” Essa medida é homogênea de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos. Assim, o método UEP sugere a possibilidade de quantificar unidades de produtos diferentes como se fossem iguais. Isso é possível com a utilização de um produto como base de referência.

Segundo Arana (1971), o método consiste numa aplicação de um sistema de Seções Homogêneas, ou centro de custos. Assim, a empresa é dividida ao extremo em centros de custos e, posteriormente, é fixado um padrão técnico entre os custos dos centros.

Neste método os custos indiretos são apropriados aos produtos baseados no esforço de produção. Este esforço pode ser definido como o tempo de passagem de determinado produto em determinado posto operativo. Em seguida, determina-se um produto base, como referência para a alocação de custos aos demais produtos e, ao final, estabelecem-se os equivalentes dos produtos, de forma que todos possam ser mensurados na forma de UEP's. Estes equivalentes permanecem inalterados enquanto não houver modificação na configuração do produto ou do setor produtivo. As críticas ao método são o tempo e os custos de implantação do sistema.

Como o Método das UEP's faz com que os custos de produção sejam absorvidos pelos

produtos, também, é possível a utilização das informações de um sistema baseado neste método para fins de atendimento da contabilidade financeira, de acordo com as normas que a regem.

5 Legislação fiscal e societária

A legislação que rege a contabilidade financeira brasileira se concentra principalmente na Lei n. 6.404 – Lei das Sociedades Anônimas (BRASIL, 1976) e nas leis que regulamentam o Imposto sobre a Renda para Pessoas Jurídicas (IRPJ), figuradas pela regulamentação do IR instituída pelo Decreto 3.000 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR (BRASIL, 1999). Estas determinam e normatizam uma série de técnicas, conceitos e procedimentos a serem seguidos, dentre os quais as formas de valoração e avaliação dos estoques, influenciando a forma de utilização dos métodos de custeio e os sistemas de controle nas empresas.

No artigo 290 do RIR é citado o Decreto-Lei n. 1.598 (BRASIL, 1977) que aborda, no seu artigo 13, o custo de bens e serviços. No texto encontra-se:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Percebe-se que há uma ênfase em determinar o que faz parte dos custos e, conseqüentemente, dos estoques – enquanto não vendidos os produtos – com importância destacada à palavra produção, ou seja, custo são os relacionados à fabricação.

Além destes custos, segundo a Lei n. 4.506, podem fazer parte ainda: os custos de quebras e perdas naturais ao processo de fabricação e transporte; e, quebras e perdas decorrentes da deterioração, obsolescência e riscos não cobertos por seguros (BRASIL, 1964).

Quanto à determinação dos custos dos bens, no Decreto-Lei n. 1.598 tem-se ainda:

Art. 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

§ 2º - O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Redação dada pela Lei n. 8.541, de 1992) (BRASIL, 1977).

Nesse ponto é utilizado o termo “registro permanente de estoques”, que é integrado à contabilidade financeira para o controle e registro dos estoques. Além disso, apresenta-se a possibilidade de avaliação do estoque final com base no custo médio de aquisição, ou no preço de venda, reduzindo-se deste a margem de lucro.

A definição do sistema de contabilidade de custo integrado encontra-se no artigo 294

do Decreto n. 3.000 (BRASIL, 1999), onde se tem o seguinte:

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Assim, para que o sistema seja considerado integrado: os dados de custos devem ter origem nos valores contábeis (inciso I); com registro permanente de forma que se possa averiguar os custos dos estoques periodicamente (inciso II); utilizando instrumentos de apoio para o controle e apuração dos custos, dentre os quais mapas de apropriação e de rateio de custos (inciso III); e, que permita avaliar os estoques e apurar o resultado no final do exercício (inciso IV).

Percebe-se que no inciso III utilizam-se as palavras “mapas de apropriação ou rateio” que dizem respeito ao sistema de custeio adotado pela contabilidade. A apropriação pode ser realizada por rateio, por direcionamento, ou por outra técnica, que varia conforme a peculiaridade de cada método de custeio. Também, ressalta a confiabilidade nas informações da contabilidade para a determinação dos custos dos produtos.

Por outro lado, ainda, tem-se a descrição dos itens que devem ser classificados como despesas operacionais, tais como “(...) as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção de respectiva fonte produtora” (BRASIL, 1964; BRASIL, 1999; SRF, 2002). Como este tipo de gasto é separado em custo ou despesa, valores relacionados à atividade fim da empresa, que não são custos, são classificados como despesas.

Não há menção na legislação que sugira o uso de algum método de custeio específico. Tem-se, somente, citados os itens que devem ser classificados como custo dos produtos. Além disso, empresas que tem sistema de custo contábil integrado poderão utilizar o custo deste sistema como custo da produção para a valoração dos estoques.

No artigo 183 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976) tem-se que os bens que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzidos de provisão para ajustá-los ao valor de mercado, quando inferior. Isto consiste na aplicação do princípio do Registro pelo Valor Original (CFC, 1993) que exige a utilização de valores de custo para os itens do patrimônio de uma entidade.

Além disso, de certa forma, o princípio da Competência (CFC, 1993) também faz com que os procedimentos contábeis separem os custos das despesas. Este princípio regula o confronto dos custos e despesas com as receitas geradas pelos mesmos. Desse modo, assume-se que as despesas são do período e os custos dos produtos. Assim, os custos ficam no estoque até o momento que os produtos sejam comercializados.

Contudo, nenhum dos princípios menciona um método de custeio, tampouco a Lei n. 6.404 possui alguma menção quanto aos métodos a serem utilizados. De certa forma, a legislação societária orienta para a separação entre custos e despesas. Assim, pode-se dizer que, ao menos em parte, a legislação tributária coincide com os princípios contábeis. Porém, sabe-se que isso não se aplica em toda extensão, pois em alguns casos a legislação tributária trata custo como despesa e vice-versa.

6 Análise dos conceitos utilizados na literatura

Na literatura analisada, é unânime a opinião dos autores sobre o Custeio Variável ou Direto, no sentido deste não ser aplicável à contabilidade financeira, por não estar de acordo com os princípios contábeis e a legislação, sendo que este método possui utilização exclusivamente gerencial.

Outro fato observado em diversas publicações é a recomendação do custeio por absorção como o “único” método de custeio aceito pelo fisco e pela contabilidade financeira. Esta afirmativa é, realmente, comum. Dentre as principais características do custeio por absorção citadas em livros, artigos ou por profissionais, normalmente, encontra-se a de que este é o único aceito pelo fisco e, por conseguinte, pela contabilidade financeira.

Nos livros, geralmente, a obrigatoriedade é atribuída a algum órgão ou legislação específica. Ribeiro (1997, p. 27), em seu texto atribui a obrigatoriedade à legislação do IR, quando afirma: “convém ressaltar que, no Brasil, somente pode ser utilizado o Custeio por Absorção para fins de apuração do Custo de Fabricação, conforme determina a legislação do Imposto de Renda.”

Já Martins (2003, p. 38), afirma que: “a Auditoria Externa tem-no como básico. Apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço)”. Contudo, se não há menção legal para quanto esta obrigatoriedade, não há uma razão para que a auditoria não aceite outros métodos. A auditoria externa aceita o Custeio por Absorção como método válido à legislação societária que normatiza a avaliação dos estoques.

Num segundo momento, tem-se que “também o Imposto de Renda costumeiramente o usa: no Brasil é utilizado obrigatoriamente, com pequenas exceções” (MARTINS, 2003, p. 38). Na análise desta frase podem-se inferir duas diferentes visões: a primeira se relaciona ao fator cultural costume, motivo pelo qual os órgãos arrecadadores somente aceitam este método; e, segundo, que mesmo sendo visto como obrigatório, existem exceções.

Oliveira e Perez Junior (2000, p. 22) afirmam que:

Em função das exigências feitas pelas autoridades fiscais, pela Legislação Comercial e Societária, bem como pelos princípios contábeis, a empresa deve manter uma contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração fiscal. Caso contrário, o fisco poderá arbitrar o valor dos estoques para efeito de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, desconsiderando a escrituração contábil. Também os auditores podem não aceitar os números apresentados, ressaltando o fato em seus relatórios conclusivos.

Nesta parte do texto, os autores ressaltam a importância dos custos estarem de acordo com as exigências da legislação fiscal, da societária e dos princípios contábeis. Na sequência, afirmam, ainda, que “o sistema de custeio que atende tais princípios é o custeio por absorção” (OLIVEIRA e PEREZ JUNIOR, 2000. p.24).

Num outro momento Oliveira e Perez Junior (2000, p. 24) declaram, ainda:

A legislação societária e comercial brasileira determina que a escrituração comercial seja feita de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil. O sistema de custeio que atende a tais princípios é o custeio por absorção.

De acordo com essa metodologia, todos os custos de produção (diretos e indiretos, fixos e variáveis) devem ser computados ao custo dos produtos.

Assim, para atender à legislação comercial, a empresa deve adotar tal sistema ou, se adotar algum outro, deverá, por ocasião do encerramento do exercício, fazer os ajustes necessários em seus estoques e o custo dos produtos vendidos sejam valorizados como seriam se a empresa utilizasse o custeio por absorção.

[...]

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição

social, o único sistema de custos aceitável é o custeio por absorção, que, além de seguir os princípios contábeis geralmente aceitos, deve, sobretudo, seguir as normas tributárias e legais e a regulamentação complementar, isto é, deve ser integrado e coordenado com a contabilidade mercantil.

Nestes parágrafos os autores afirmam que o custeio por absorção é o único aceitável para o fisco. Mas, para isto, “[...] deve, sobretudo, seguir as normas tributárias e legais [...]”. Se o método “deve” seguir as normas, significa que por si só ele não está adaptado às normas tributárias e legais. Ou seja, é possível utilizar o método de forma que este não se enquadre às normas legais, numa aplicação gerencial, por exemplo. Assim, com base nos autores supra citados, pode se concluir que o método não é adaptado à legislação, mas sim, é preciso adaptá-lo para tal.

Segundo Nascimento (2001), com a entrada em vigor da Lei n. 6.404, o Custeio Variável deixou de ser discutido pela contabilidade. Por outro lado, menciona a restrição do fisco a este método devido à apropriação de custos indiretos e fixos diretamente ao resultado, reduzindo o valor dos estoques. Assim, “com o advento dessa lei, ficou definido implicitamente que o método oficializado é o custeio por absorção – até hoje em vigor” (NASCIMENTO, 2001, p. 57).

Observa-se que a obrigatoriedade é atribuída a exigências fiscais e legais. Contudo, na análise a legislação vigente, não há uma menção sobre algum método em especial que deva ser utilizado. Tem-se, somente, a exigência da atribuição de custos diretos e indiretos de fabricação aos produtos, e das despesas aos períodos.

7 A interpretação dos fatos

Em 1976, quando a Lei n. 6.404 entrou em vigor, o método ABC ainda não existia e o da UEP era pouco difundido no Brasil. Isso fez com que o custeio por absorção passasse a ser amplamente utilizado, pela contabilidade, pois este absorvia, de forma relativamente simples, todos os custos por meio de rateios e os designava aos produtos, diferentemente do Custeio Variável.

Quando os métodos ABC e UEP começaram a ser difundidos e implantados, o Custeio por Absorção já estava definido, pelos contadores, como o método oficial pela contabilidade e para o fisco, pois ele era automaticamente configurado conforme as mudanças na legislação. Tanto que, ainda, de acordo com uma pesquisa realizada por Frezatti (2005) é o método mais utilizado pelas empresas de médio e grande porte no Brasil.

Porém, na sua utilização gerencial, o Absorção não contemplava todas as necessidades de informação, de modo que o uso paralelo ou integrado do ABC e da UEP vieram como alternativas para a melhoria das informações gerenciais.

O maior grau de complexidade na implantação dos métodos ABC e UEP, níveis de tecnologia que limitavam as configurações múltiplas destes métodos aliados, possivelmente, ao desconhecimento e à falta de desenvolvimento dos métodos, praticamente impossibilitaram a utilização destes para a determinação dos custos de estoques.

Assim, manter o método existente para a contabilidade, e implantar um paralelo somente para informações gerenciais, pode ter sido a opção tida como viável. Contudo, com os atuais níveis de tecnologia de informação e conhecimento, estes métodos podem ser configurados para diversas funções paralelas, para atender todos os usuários interessados, dentre os quais, inclusive, a contabilidade financeira e os aspectos legais.

Assim, é necessário levar em consideração que os métodos ABC e UEP também são métodos de absorção, uma vez que suas metodologias fazem com que os produtos recebam (absorvam) além dos custos diretos os custos indiretos. A alocação de despesas aos produtos consiste numa opção de configuração que pode ser aplicada mesmo ao Custeio por Absorção.

Observe-se que nenhum dos três métodos por si só possui alguma limitação. O que os limita são as normas e a legislação.

Da mesma forma que o Custeio por Absorção é configurado para se adaptar a legislação, os métodos ABC e UEP também podem ser assim estruturados. Desta forma, podem ser utilizados, igualmente, como métodos de absorção – aqueles que alocam todos os custos aos produtos.

Possivelmente, o entendimento do uso obrigatório do método de Custeio por Absorção está relacionado à interpretação do que se compreende por custeio por absorção. Numa visão ampla, têm-se três métodos de custeio por absorção que, para a apropriação de custos aos produtos, se utilizam de critérios de rateio, direcionadores ou unidades de produção. Ao final, todos estes acabam por levar custos indiretos aos produtos e serviços.

Neste caso, a interpretação do Manual das Sociedades por Ações (FIPECAFI, 2003, p. 126) que diz que “o custo dos estoques de produtos em processo e acabados na data do Balanço deve ser feito pelo custeio real por absorção, ou seja, deve incluir todos os custos diretos (materiais, mão-de-obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda” é válida para qualquer método por absorção.

Desta forma, pode-se afirmar que os métodos de custeio aceitos pela contabilidade financeira são os que respeitam os princípios da contabilidade e as normas legais e fiscais, ou seja, é qualquer método que proporcione registros integrados a contabilidade principal, que aproprie de forma lógica e segura todos os custos reais aos produtos, de maneira que seja possível avaliar os estoques na data de encerramento do período e a apuração do resultado decorrente da apropriação dos custos efetivamente incorridos.

Existem dois fatores que contribuem para o atual quadro nas interpretações sobre os métodos aceitos pelo fisco e pela contabilidade financeira. O primeiro consiste em um fator cultural tradicional, ou seja, o Custeio por Absorção é costumeiramente utilizado desde a década de 1970, quando este era tido como o único que se enquadrava, e continuou conhecido como “o único” depois que os demais métodos foram difundidos no Brasil. O segundo fator, decorrente, em partes do primeiro, é a existência de preconceito, ou seja, “conceito ou opinião formados antecipadamente, sem maior ponderação ou conhecimento dos fatos; idéia pré-concebida. Julgamento ou opinião formada sem se levar em conta o fato que os conteste” (FERREIRA, 1999, p. 1624), para com os métodos ABC e UEP.

De uma forma simplificada, quando o ABC e a UEP foram introduzidos no Brasil, tinha-se um método que já estava adaptado para a contabilidade financeira (Custeio por Absorção); os métodos “novos” eram complexos e foram introduzidos com enfoque gerencial; e, a tecnologia de configurações paralelas era limitada. Assim, os métodos ABC e UEP foram desconsiderados nas preocupações da contabilidade financeira, enquanto, que a contabilidade gerencial concentrou seus esforços em desenvolver métodos destinados a tomada de decisões.

Porém, na atual conjuntura (com níveis de tecnologia superiores aos daquela época, e maior dinamicidade e integração dos sistemas de informações), o entendimento de que ABC e UEP não são aceitos pela contabilidade financeira pode induzir profissionais a ignorarem possíveis alternativas dos sistemas contábeis integrados nas empresas. Com isso, restringe-se o desenvolvimento, a flexibilidade, a dinamicidade e a integração dos sistemas de informações, tanto no enfoque fiscal, quanto no gerencial.

Não existe uma razão legal para que se mantenham dois métodos de custeio paralelos, uma vez que, empresas que possuem sistemas integrados de gestão baseados no ABC ou na UEP permanecem “obrigatoriamente” com o Custeio por Absorção. É possível configurar o próprio sistema para que este forneça as informações à contabilidade financeira, mesmo quando da utilização de outro método.

Na visão científica, os avanços no posicionamento conceitual podem auxiliar na

aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira, aumentar a integração entre profissionais de ambos os enfoques e, inclusive, melhorar e otimizar a qualidade da informação contábil para o usuário externo. Além disso, têm-se profissionais e professores que são induzidos a, erroneamente, difundir que o “Custeio por Absorção é obrigatório”. Num segundo momento, têm-se alunos que se tornam novos profissionais que saem das universidades mantendo esta afirmação, e a transformam num ciclo vicioso.

Assim, a revisão dos termos e conceitos envolvidos, além de necessária, consiste numa evolução natural da ciência contábil que deve acompanhar o avanço das empresas e das tecnologias de informação gerencial e interna.

8 Um posicionamento conceitual

Neste ponto, propõe-se uma revisão, ou atualização, dos conceitos envolvidos, com o objetivo de criar um aporte teórico sobre os métodos de custeio aqui destacados com enfoque nas normas fiscais, e nos princípios da contabilidade. Entende-se que um posicionamento conceitual é necessário para que sejam reduzidas as contradições e divergências que envolvem o assunto na literatura atual.

Estas sugestões concentram-se no significado das palavras que representam algumas das terminologias utilizadas. A primeira palavra, ligada ao problema da presente pesquisa, tem um papel importante em toda a questão dos métodos de custeio, é a palavra “absorção”. Dentre os significados da palavra “absorver”, tem-se: consumir, concentrar e recolher (FERREIRA, 1999). Assim, pode-se dizer que os custos são consumidos, concentrados, ou recolhidos nos/aos produtos e serviços, isto é, são absorvidos pelos produtos. Por outro lado, nenhum destes significados dá uma explicação ou idéia de como esta absorção ocorre.

Uma característica básica de todos os custos está na possibilidade de identificá-los ou não diretamente ao produto ou serviço. Assim, itens de custos indiretos – materiais indiretos, mão-de-obra indireta, aluguel, energia, etc. – não são identificados aos produtos clara ou diretamente, porém, sabe-se que estes itens são consumidos pelos produtos. Por este motivo estes custos também devem ser concentrados, recolhidos ou absorvidos pelos/aos produtos e serviços. Esta mesma característica é base para a separação dos métodos de custeio em dois tipos. Um grupo de métodos que consideram somente custos variáveis e diretos, e outro grupo de métodos que absorvem custos indiretos e/ou fixos aos produtos. Assim, o primeiro grupo é composto pelo Custeio Variável ou Direto, enquanto que o segundo grupo é composto pelo Custeio por Absorção, ABC e Custeio UEP, dentre outros.

As características básicas que diferenciam os métodos – utilizados para absorver custos – entre si estão fortemente relacionadas com a maneira ou forma com que os custos são absorvidos pelos produtos e serviços. No método denominado Custeio por Absorção os custos são conduzidos aos produtos com base em critérios de rateio. No ABC os custos são direcionados para as atividades e das atividades para os produtos por meio de direcionadores de recursos ou de atividades. Já no método de Custeio por UEP, a empresa é dividida em postos operativos que recebem os custos, de onde, posteriormente são conduzidos aos produtos por meio de unidades fixas de padrão de produção. Desta forma, pode-se afirmar que cada um dos métodos utiliza uma diferente forma de absorção de custos.

Os métodos utilizados para a absorção de custos têm diferentes níveis de abrangência que estão relacionados com o tipo de informação desejada, com os recursos disponíveis para se obter tais informações, e com as políticas gerenciais da empresa e gestores. Deste modo, qualquer um dos métodos de custeio por absorção pode ser configurado gerencialmente para absorver, além dos custos indiretos e/ou fixos, parte ou todas as despesas, figurando-se desta forma um método de custeio integral ou total. Neste ponto, não se deseja avaliar a qualidade, fidedignidade ou validade destas informações, e sim, somente, destacar que todos os métodos

permitem estas configurações. Com isto, pode-se afirmar que a função ou objetivo de todos os métodos é a mesma, a diferença consiste na forma pela qual cada método atinge seu objetivo.

Assim, também, entende-se que qualquer um dos métodos pode ser utilizado para absorção de custos indiretos e/ou fixos conforme as normas fiscais, uma vez que, somente, é obrigatória a absorção de todos os gastos da fábrica – variáveis, fixos, diretos e indiretos – aos produtos e serviços.

Contudo, após esta reflexão, tem-se um problema nas terminologias envolvidas. Um dos métodos de custeio por absorção é classificado, em geral, como tradicional e historicamente chamado de Custeio por Absorção. Isto faz com que a comunicação se torne difícil e confusa. Por outro lado, uma mudança de nomenclatura parece ser algo demasiadamente radical e, provavelmente, traria novos problemas decorrentes da alteração de uma terminologia tão conhecida e já consagrada no meio literário e empresarial. Por isso, esta terminologia – Custeio por Absorção – parece apropriada por se traduzir na principal característica do método e, ao mesmo tempo, permanecer em harmonia com a terminologia aplicada aos demais métodos, uma vez que, o ABC é assim conhecido por sua base nas atividades e o Custeio das UEP's é assim conhecido por causa da utilização das Unidades de Produção.

Vale destacar que, dependendo do arcabouço conceitual e/ou orientação formativa (engenharia, contabilidade, administração, economia, etc.) várias terminologias diferentes são utilizadas para designar um mesmo fenômeno empresarial, qual seja, a divisão de todos os gastos (custos e/ou despesas) por todos os produtos fabricados para, finalmente, se identificar o custo unitário. Se a informação dos gastos totais fosse suficiente para fins de tomada de decisão, o problema em foco deixaria de existir. No entanto, as empresas necessitam conhecer os seus custos não somente nos aspectos monetários mas, também, os aspectos qualitativos para poderem gerenciar o processo produtivo como um todo.

9 Conclusão

No presente estudo foram abordados os métodos de custeio Variável ou Direto, por Absorção, ABC e UEP. Na análise da adaptabilidade dos métodos às normas fiscais, no Brasil, conclui-se que o Custeio Variável ou Direto não é adaptável a tais normas. Contudo, os custeios por Absorção, ABC e UEP são aceitáveis quanto aos aspectos normativos. Observou-se que todos os métodos envolvidos na discussão possuem características de absorção, o que faz com que seja possível alocar custos indiretos e/ou fixos aos produtos, mesmo que cada um destes se processe de maneira diferente quanto o modo para a sua realização, que sejam rateios, atividades ou unidades de produção.

No estudo da literatura tributária, societária e contábil em vigor, no Brasil, não se encontrou menção a método algum. As normas exigem que todos os custos de produção sejam alocados aos produtos e, conseqüentemente, aos estoques. Além disso, se restringem a determinar quais itens compõem custos e quais compõem despesas, numa visão eminentemente contábil e legalista. Ao mesmo tempo, dão orientação sobre a utilização de sistemas informatizados de custos, de forma que permitem que os custos dos sistemas sejam utilizados, desde que coordenado com o restante da escrituração contábil e que possibilitem a avaliação dos estoques ao final do período.

Já, no estudo da literatura contábil existente, percebeu-se que por diversas vezes são feitas afirmações que atribuem ao Custeio por Absorção o *status* de único método de custeio aceito pelo fisco e pela contabilidade financeira. Ainda, para outros tantos autores, existe a presunção implícita de que isto ocorreu na década de 1970, com a promulgação da Lei n. 6.404. Considerando-se que naquela época o ABC e a UEP não existiam formalmente nas empresas – ou não eram conhecidos – o único método realmente conhecido era o Custeio por

Absorção. Como isso, pressupõe-se que as afirmações da obrigatoriedade da utilização do Custeio por Absorção se devem ao costume e à tradição da utilização deste método desde aquela época.

Desta forma, concluiu-se que os diversos métodos de custeio baseados em alocação dos gastos (custos e/ou despesas) aos produtos e serviços – por Absorção, ABC e UEP – são métodos de custeio que possibilitam a absorção de custos e que todos podem ser passíveis de utilização pela contabilidade financeira para fins de valoração dos estoques de produtos e, conseqüente, do resultado do exercício. Porém, neste momento chega-se a um novo fato complicador, pois um dos métodos de custeio por absorção se chama, justamente, Custeio por Absorção, mas que não passa de uma questão semântica e particular no campo da Contabilidade.

Finalmente, em resposta a pergunta de pesquisa, conclui-se que: sim, podem-se utilizar outros métodos de custeio que não, somente, o Custeio por Absorção, desde que sejam adaptáveis às leis e normas vigentes. Dentre os quais, destacam-se o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP's).

Referências

ALOORA, F.; ALLORA, V. **UP' unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fábricas**. São Paulo: Pioneira, 1995.

ANAND, M. A review of research on the theory and practice of cost management. **South Asian Journal of Management**. V. 11, N. 1, p. 59-95. Jan.-Mar., 2004.

ARANA, V. **Contabilidad de empresas**. Bilbao: Deusto, 1971.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Boockman, 2002.

BRASIL. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. **Lex**: Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L4506.htm>>. Acesso em: 04 abr. 2008.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Lex**: Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 04 jul. 2008.

_____. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Lex**: Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del1598.htm>>. Acesso em: 04 abr. 2008.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Lex**: Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/tesouro_direto/download/legislacao/DECRETO3000.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2008.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993. Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade. Norma NBC – T 1.

Lex: Download disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_530.doc>. Acesso em: 05 abr. 2008.

COGAN, S. **Modelos ABC/ABM:** inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

FERREIRA, A. B. de H. **Novo Aurélio do Século XXI:** o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FREZATTI, F. Agrupamento dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Revista UnB Contábil.** V.8, N. 1, p. 9-39. jan./jun., 2005.

FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IOB. **O sistema de custeio por atividades - Sistema ABC.** Temática Contábil e Balanços. São Paulo, N. 11, p. 77-81, mar. 1994.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, G. S. G.; LEONE, J. R. G. **Dicionário de custos.** São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, M. **ABC:** custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, J. M. do, **Custos:** planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, L. M. de; PERES JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistemas de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PERRIN, G. **Control de costes por el método GP.** Madri: Ibercio Europea de Ediciones, 1971.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos:** fácil. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

ROCCHI, C. A. de. O método GP é um sistema de custeamento? **Revista CRCRS.** v. 22. n. 75. p. 12-25. out./dez. 1993.

SRF – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **IRPJ 2002 – Perguntas e respostas.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/dipj/2002/PergResp2002/pr292a301.htm>>. Acesso em: 04 abril 2008.