

# Conflitos Comerciais e Contabilidade de Custos: Há Alguma Relação?

**José Rafael Pereira** (USP) - joserafaelpereira@gmail.com

**Marçal Serafim Cândido** (USP) - marcaldeserrana@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*O crescimento do comércio internacional faz crescer consigo os conflitos comerciais entre os países, uma vez que cada percentual de ganho nesse comércio representa grande peso nos lucros das empresas e na balança comercial dos países. Uma das formas de competição nesse mercado mundial é a prática do dumping, que consiste na venda de um mesmo produto com preços diferentes em diferentes mercados. As análises desse tipo de prática restringem-se geralmente ao aspecto econômico. Diferentemente, neste trabalho é proposta uma análise quanto ao aspecto contábil, ou melhor, as metodologias de custeio e seu rebatimento na teoria contábil. Os resultados mostram que empresas quando se deparam com a concorrência em seu mercado doméstico por produtos estrangeiros sob a prática de dumping podem ter sua lucratividade muito prejudicada.*

**Palavras-chave:** *Comércio Internacional; Contabilidade de Custos; Teoria da Contabilidade.*

**Área temática:** *Desenvolvimentos Teóricos em Custos*

## **Conflitos Comerciais e Contabilidade de Custos: Há Alguma Relação?**

### **Resumo**

O crescimento do comércio internacional faz crescer consigo os conflitos comerciais entre os países, uma vez que cada percentual de ganho nesse comércio representa grande peso nos lucros das empresas e na balança comercial dos países. Uma das formas de competição nesse mercado mundial é a prática do *dumping*, que consiste na venda de um mesmo produto com preços diferentes em diferentes mercados. As análises desse tipo de prática restringem-se geralmente ao aspecto econômico. Diferentemente, neste trabalho é proposta uma análise quanto ao aspecto contábil, ou melhor, as metodologias de custeio e seu rebatimento na teoria contábil. Os resultados mostram que empresas quando se deparam com a concorrência em seu mercado doméstico por produtos estrangeiros sob a prática de *dumping* podem ter sua lucratividade muito prejudicada.

Palavras-chave: Comércio Internacional; Contabilidade de Custos; Teoria da Contabilidade.

Área Temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

### **1 Introdução**

O movimento comercial entre os países tem se mostrado cada vez mais intenso nas últimas décadas, em que vários países fiam-se nos movimentos comerciais (importação e exportação) a fim de promover seu desenvolvimento econômico. Bons exemplos disso são as economias asiáticas (primeiramente o Japão e posteriormente os países chamados de “Tigres Asiáticos”) no pós 2ª Guerra Mundial. O modelo de desenvolvimento para fora ou exportador foi e continua sendo visto como uma estratégia superior de desenvolvimento quando comparado ao modelo de desenvolvimento via substituições de exportações (KRUEGER, 1997). Todavia, é importante ressaltar aqui que esse modelo de desenvolvimento para fora não é o simples acúmulo de divisas via grande quantidade de volume e valor exportado tal como a teoria mercantilista dos séculos XVIII e XIX defendia, mas sim um desenvolvimento em que se possa aproveitar as sinergias trazidas pelos fluxos comerciais entre os países (KRUGMAN; OBSTFELD, 2004).

Dados da *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) revelam que as importações mundiais totais passaram de US\$ 2.031.874 milhões em 1980 para US\$ 12.465.414 milhões em 2006. Já as exportações mundiais passaram de US\$ 2.072.819 milhões em 1980 para US\$ 10.763.957 milhões em 2006. Esses valores demonstram o grande crescimento do volume comercial que (importações + exportações) cresceu substancialmente nas últimas duas décadas, com destaque para o período recente (2000-2005) em que houve um crescimento de 11,23% nas importações e 11,31% nas exportações (UNCTAD, 2007). Tal fato é em grande parte atribuído ao grande crescimento do comércio das economias em desenvolvimento, com destaque para a China que em 2006 importou US\$ 791,605 milhões e exportou US\$ 969,380 milhões, totalizando um fluxo comercial de mais de US\$ 1,760 trilhão de dólares. No caso do Brasil, tal fluxo não chegou a US\$ 234 milhões em 2006.

Paralelamente a esse aumento das transações comerciais, aumentam também as disputas comerciais por mercados e proteção dos próprios mercados nacionais. Vários países são acusados ou acusadores de práticas comerciais desleais e recorrem às instâncias de arbitramento multilaterais de negociação de conflitos comerciais, com destaque para a atuação

da Organização Mundial do Comércio (OMC), antigo GATT, que procura tomar suas decisões pautadas em critérios econômicos, visando a eficiência máxima do mercado e ganhos para o comércio mundial. Só para exemplificar, atualmente o Brasil responde por 13 casos de práticas comerciais abusivas na OMC e é reclamante em 22 casos. A China é acusada atualmente, segundo o governo chinês, por 30 países em mais 400 ações de práticas comerciais abusivas (WTO, 2008).

Entretanto, os critérios para a tomada de decisões não são sempre de fácil acesso e mensuração. É a partir de então que se insere a importância deste trabalho, ou seja, contribuir para uma aproximação com o tema e suas possíveis soluções.

Dentre os instrumentos de política comercial dos países (na esfera macroeconômica), ou das empresas (na esfera microeconômica) temos o *dumping* ou discriminação de preços, onde o preço cobrado em mercados externos é inferior ao cobrado no mercado doméstico. Tal prática pode ser analisada tanto da ótica econômica da política comercial (KRUGMAN; OBSTFELD, 2004) quanto pela lógica contábil, mais precisamente pela contabilidade de custos (MARTINS, 2006) com impactos na Teoria da Contabilidade (IUDÍCIBUS; MARION, 2002). É nessa segunda ótica que se enquadra a proposta deste trabalho, qual seja, as diferentes metodologias de custeio (absorção ou variável) conduzem a resultados diferenciados quanto ao custo do produto e conseqüentemente à decisão do preço de venda, o que pode influir na decisão dos *policy makers* quando das disputas comerciais.

Além dessa seção introdutória, este trabalho é constituído pelas seções referentes à hipótese, objetivos, metodologia, Custeio por absorção *versus* custeio variável, a economia do *dumping* e conclusão, além das referências bibliográficas.

## 2 Hipótese da Pesquisa

Como mencionado na seção introdutória, parte-se do pressuposto de que diferentes metodologias de custeio conduzem a resultados diferentes do custo do produto e preço de venda. Sendo assim, a forma de entendimento dos agentes envolvidos acerca do que seja realmente o custo do produto (proveniente da metodologia de custeio adotada) afeta de forma significativa as decisões em conflitos comerciais.

## 3 Objetivos

Os objetivos dessa pesquisa podem ser divididos em geral e específico. O objetivo geral consiste em fornecer uma breve análise das duas metodologias de custeio mais utilizadas e que são causadoras de maiores conflitos práticos, acadêmicos e metodológicos (custeio por absorção e custeio variável), fornecendo insumos básicos para a análise deste trabalho. Já o objetivo específico compreende a aplicação dos modelos de custeio nas decisões de disputas comerciais provenientes de práticas de *dumping*.

## 4 Metodologia

A metodologia aqui empregada é a da pesquisa bibliográfica tal como relatado por Silva; Pinheiro; Freitas (2003). Além do referencial bibliográfico, serão expostos exemplos práticos que auxiliam na compreensão do tema.

## 5 Custeio por Absorção *versus* Custeio Variável

O tema que foi proposto anteriormente para ser trabalhado no presente trabalho, como mencionado, incorpora a lógica contábil nas avaliações de *dumping*, mais precisamente o arcabouço teórico-metodológico da contabilidade de custos.

É a partir de então que se torna necessária a discussão acerca dos métodos de custeio de produtos (que influenciam os preços praticados no mercado internacional) e suas

implicações na teoria contábil. Foram escolhidas duas metodologias de custeio que, longe de serem as únicas e de maior consenso, são aquelas que representam as partes antagônicas de um mesmo objeto de estudo, sendo objeto de vários debates acadêmicos, da classe contábil e mesmo dentro da esfera fiscal (ou governamental). Não foram deixados de lado a importância de sistemas de custeio como o ABC (Custeio Baseado em Atividades – uma variante do custeio por absorção) e RKW, dentre outros. Somente omitimos tal análise para a apresentação simplificada do problema, não afetando significativamente seus resultados, mesmo porque tais sistemas de custeio encaixam-se mais como uma ferramenta de gerenciamento e controle do que uma metodologia de custeio propriamente dita tal como o custeio por absorção e o custeio variável.

### 5.1 Custeio por Absorção x Custeio Variável

As duas metodologias de apuração do custo dos produtos, custeamento variável e custeamento por absorção, são consideradas clássicas na teoria contábil de custos. Elas são baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida nos custos fixos e variáveis.

No início da contabilidade industrial, os custos fixos não eram relevantes e quase não havia necessidade de critérios de distribuição e alocação de tais gastos aos diversos produtos da empresa. Com o tempo e a crescente industrialização, surgindo atividades mais complexas e diferentes, os gastos fixos passaram a ter mais relevância dentro das empresas, possibilitando o nascimento da apropriação de tais gastos aos demais custos variáveis.

O custeio por absorção veio a ser mais utilizado em razão dos critérios de se avaliar inventários do que da necessidade de gerenciar uma empresa. Ele está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, pois considera todos os gastos industriais como aqueles relacionados com os produtos, enquanto o custeio variável não integra aos produtos o valor dos custos fixos.

É importante lembrar que os métodos de custeamento do produto utilizam-se de valores diferentes para apurar os custos, gerando margens unitárias diferentes. Isso não quer dizer que o custeio variável implica em custos ou gastos menores. A margem maior evidenciada no custeio variável é utilizada, antes de apurar o lucro, para cobrir os custos e despesas fixas. Portanto, a margem é maior no custeamento variável do que no custeamento por absorção, como será demonstrado nos itens abaixo.

### 5.2 Custeio por Absorção

O método de Custeio por Absorção se baseia nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, pois de acordo com Martins (2000, p. 41, apud FROSSARD, 2003):

*“A metodologia aplicada no Custeio por Absorção está intimamente ligada à obediência aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Sua criação decorreu da necessidade da Contabilidade Financeira confrontar, da melhor maneira possível, as receitas provenientes da vendas de produtos e serviços com os gastos realizados no esforço de torná-los disponíveis aos clientes ou consumidores”.*

Este método de mensuração do custo de produtos apropria todos os custos de produção aos bens, sendo que os gastos referentes ao sacrifício de produção são alocados para todos os bens produzidos.

Isso quer dizer que todos os custos fixos relacionados na produção do inventário serão carregados como ativos, além dos custos variáveis. Assim, como coloca Martins (2006, p. 38) a depreciação dos equipamentos e outros imobilizados amortizáveis utilizados na produção deve ser distribuída aos produtos elaborados; portanto vai para o ativo na forma de produtos, e só vira despesa quando da venda dos bens.

No Brasil o custeio por absorção é largamente utilizado, pois ele é muito usado pelo Imposto de Renda, além de ser adotado pela Contabilidade Financeira, sendo válido para elaboração de balanço e demonstração do resultado.

Como resumido por Martins (2006, p. 197), o Custeio por Absorção apropria todos os custos de produção, sejam fixos, variáveis, diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos acabados.

### 5.3 Custeio Variável

O método de Custeio Variável não é aceito no Brasil para avaliação de estoque, pois não atende ao Princípio de Contabilidade Geralmente Aceito, denominado Competência de Exercícios. De acordo com Frossard (2003, p. 124), esse não cumprimento do Princípio da Competência se deve:

*“Os custos fixos de produção e as despesas são lançados à demonstração de resultados para confrontação com a receita do mesmo período. A vendas de um período não são obrigatoriamente referentes aos produtos nele elaborados, e uma vez que todos os custos fixos são considerados despesas, no período em que incorreram, este método acaba por não atender ao Princípio Contábil denominado Competência de Exercícios”.*

A mensuração do custo de produtos pelo método de custeio variável é recomendado para controles gerenciais, pois ele consiste na apropriação e apenas dos custos variáveis aos produtos. Como salienta Martins (2006, p. 197) não há grande utilidade para fins gerenciais o uso de um valor em que existam custos fixos apropriados.

Custos variáveis, como o próprio nome diz são aqueles que variam de acordo com a produção, como, por exemplo, as matérias-primas. Esse método surge a partir da idéia que não faz sentido alocar os custos fixos aos produtos, já que eles estão muito mais relacionados em propiciar a produção, estando, portanto pouco relacionado aos produtos.

A partir dessa lógica, o método de custeio variável propõe que os custos fixos sejam considerados como despesas, não sendo então alocados aos produtos, como estabelece o método de custo por absorção.

### 5.4 Exemplo Usando o Custeio por Absorção e o Custeio Variável

O exemplo aqui mostrado foi extraído de Martins (2006, p.198). Suponha uma empresa que apropria seus custos pelo método de Custeio por Absorção e avalia seus estoques à base do PEPS (primeiro a entrar é o primeiro a sair). Sejam os seguintes custos reconhecidos pela empresa para produzir um determinado produto.

Tabela 1 – Dados Anuais da Empresa

Período	Produção/unidades	Vendas/unidades	Estoque Final/unidades
Ano 1	60.000	40.000	20.000
Ano 2	50.000	60.000	10.000
Ano 3	70.000	50.000	30.000
Ano 4	40.000	70.000	-

Fonte: Martins (2006)

As características dos custos de produção são:

#### Custos Variáveis:

Matéria-prima	\$20/un.
Energia	\$4/un.

Materiais Indiretos	\$6/un.
<b>Total</b>	<b>\$30/un.</b>

**Custos Fixos:**

Mão-de-obra	\$1.300.000/ano
Depreciação e Impostos	\$400.000/ano
Manutenção	\$300.000/ano
Diversos	\$100.000/ano
<b>Total</b>	<b>\$2.100.000/ano</b>

**Preço de Venda: \$75/un.**

Cálculo do CPV (custo do produto vendido):

**Ano 1**

<b>Vendas = 40.000 un. x \$75/un.</b>	<b>\$3.000.000</b>
Custo dos Produtos Vendidos:	
Custo de Produção	
Custos Variáveis = 60.000 un. x \$30/un.	\$1.800.000
Custos Fixos	<u>\$2.100.000</u>
Custo da Produção Acabada	\$3.900.000
(-) Estoque Final de Produtos Acabados = \$3.900.000/60.000 x 20.000 un.	<u>(\$1.300.000)</u>
<b>CPV</b>	<b>\$2.600.000</b>

**Ano 2**

<b>Vendas = 60.000 un. x \$75/un.</b>	<b>\$4.500.000</b>
Custo dos Produtos Vendidos:	
Custo de Produção	
Custos Variáveis = 50.000 un. x \$30/un.	\$1.500.000
Custos Fixos	<u>\$2.100.000</u>
Custo da Produção Acabada	\$3.600.000
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados (Ano anterior)	\$1.300.000
(-) Estoque Final de Produtos Acabados = \$3.600.000/50.000 x 10.000 un.	<u>(\$720.000)</u>
<b>CPV</b>	<b>\$4.180.000</b>

**Ano 3**

<b>Vendas = 50.000 un. x \$75/un.</b>	<b>\$3.750.000</b>
Custo dos Produtos Vendidos:	
Custo de Produção	
Custos Variáveis = 70.000 un. x \$30/un.	\$2.100.000
Custos Fixos	<u>\$2.100.000</u>
Custo da Produção Acabada	\$4.200.000
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados (Ano anterior)	\$720.000
(-) Estoque Final de Produtos Acabados = \$4.200.000/70.000 x 30.000 un.	<u>(\$1.800.000)</u>
<b>CPV</b>	<b>\$3.120.000</b>

**Ano 4**

<b>Vendas = 70.000 un. x \$75/un.</b>	<b>\$5.250.000</b>
Custo dos Produtos Vendidos:	
Custo de Produção	

Custos Variáveis = 40.000 un. x \$30/un.	\$1.200.000
Custos Fixos	<u>\$2.100.000</u>
Custo da Produção Acabada	\$3.300.000
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados (Ano Anterior)	<u>\$1.800.000</u>
<b>CPV</b>	<b>\$5.100.000</b>

Tabela 2 - DRE - Custeio por Absorção

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Total
Vendas	\$3.000.000	\$4.500.000	\$3.750.000	\$5.250.000	\$16.500.000
(-) CPV	(\$2.600.000)	(\$4.180.000)	(\$3.120.000)	(\$5.100.000)	(\$15.000.000)
(=) Lucro	\$400.000	\$320.000	\$630.000	\$150.000	\$1.500.000
EF	1.300.000	720.000	1.800.000	-	-

Fonte: Martins (2006)

Tabela 3 - DRE - Custeio Variável

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Total
Vendas	\$3.000.000	\$4.500.000	\$3.750.000	\$5.250.000	\$16.500.000
(-) CVPV	(\$1.200.000)	(\$1.800.000)	(\$1.500.000)	(\$2.100.000)	(\$6.600.000)
(=) MC	\$1.800.000	\$2.700.000	\$2.250.000	\$3.150.000	\$9.900.000
(-) CF	(\$2.100.000)	(\$2.100.000)	(\$2.100.000)	(\$2.100.000)	(\$8.400.000)
(=) Lucro	(\$300.000)	\$600.000	\$150.000	\$1.050.000	\$1.500.000
EF	600.000	300.000	900.000	-	-

Fonte: Martins (2006)

Legenda:

DRE = Demonstração do Resultado do Exercício

CVPV = Custo Variável dos Produtos Vendidos

MC = Margem de Contribuição

CF = Custos Fixos

EF = Estoque Final

O cálculo do estoque pelo método de Custeio Variável é feito da seguinte forma:

**Ano 1:**

Custos Variáveis de Produção = 60.000un. x \$30/un. = \$1.800.000

Custos Variáveis dos Produtos Vendidos = 40.000un. x \$30/un. = \$1.200.000

Estoque Final = \$1.800.000 - \$1.200.000 = \$600.000

**Ano 2:**

Custos Variáveis de Produção = 50.000un. x \$30/un. = \$1.500.000

Custos Variáveis dos Produtos Vendidos = 60.000un. x \$30/un. = \$1.800.000

Estoque Final = \$1.500.000 - \$1.800.000 + \$600.000 = \$300.000

**Ano 3:**

Custos Variáveis de Produção = 70.000un. x \$30/un. = \$2.100.000

Custos Variáveis dos Produtos Vendidos = 50.000un. x \$30/un. = \$1.500.000

Estoque Final = \$2.100.000 - \$1.500.000 + \$300.000 = \$900.000

**Ano 4:**

Custos Variáveis de Produção = 40.000un. x \$30/un. = \$1.200.000

Custos Variáveis dos Produtos Vendidos = 70.000un. x \$30/un. = \$2.100.000

Estoque Final = \$1.200.000 - \$2.100.000 + \$900.000 = 0

A partir do exemplo mostrado acima, pode-se ver que pelo método de Custeio por Absorção mesmo quando houve um aumento das vendas, que passou de 40.000 unidades do primeiro ano para 60.000 unidades no segundo ano, o lucro reduziu-se, passando de \$400.000 do primeiro ano para \$320.000 no segundo ano. Isto pode ser explicado, pois no primeiro ano o custo unitário foi de \$65/un. (custo de produção / quantidade produzida), enquanto que no segundo ano esse custo unitário aumentou, passando a ser \$72/un., o que provocou uma redução no lucro. E mesmo com o aumento das vendas, não foi suficiente para aumentar o lucro.

No terceiro ano houve uma diminuição das vendas, que passou de 60.000 unidades do segundo ano para 50.000 unidades no terceiro ano, sendo que o lucro aumentou, passando de \$320.000 no segundo ano para \$630.000. A causa disso se deve também ao fato de que no terceiro ano o custo unitário passou a ser \$60/un., menor que do segundo ano que foi de \$72/un.

Por fim, no quarto ano, mesmo ocorrendo o maior número de vendas em relação a todos os anos anteriores, o seu lucro foi o menor de todos, sendo de \$150.000. Isto foi causado pelo aumento no custo unitário que, foi de \$127,5/un.

Como explicado por Martins (2006, p. 201) o método de Custeio por Absorção não acompanha necessariamente a direção das vendas, sendo muito influenciado pelo volume de produção.

Já pelo método de Custeio Variável os custos fixos são considerados como despesas, como visto acima, não sendo então alocados aos produtos, como estabelece o método de Custo por Absorção. Isto faz com que independentemente do volume de produção, cada unidade estocada fique ao custo de \$30/un., que é o próprio custo variável de produção. Neste método de custeio, se as vendas aumentam, também aumentará o lucro, se diminuir as vendas, por conseguinte diminuirá o lucro.

### **5.5 Implicações na Teoria Contábil**

O custo é uma consequência de administrar a produção, do processo de fabricação, de gastos corretos e mínimos e eliminação de desperdícios fabris. O custo dos produtos é consequência da correta avaliação das necessidades de recursos para a produção. Isso feito, o custo já está adequado, pois, em uma economia competitiva, o preço de venda é determinado pelo mercado e não pelo critério de formação de custos.

De maneira geral, as vantagens teóricas do método de Custeio Variável parecem mais claras e evidentes, pois atendem a não tornar inviável a apropriação dos custos dos produtos com rateios dos custos indiretos sem base científica. Por outro lado, o método de Custeio por Absorção, por ser mais conservador, tende a deixar os empresários mais tranquilos sabendo que todos os custos foram apropriados e, com isso, os parâmetros para se formar preços estariam mais embasados. Entendemos que vantagens e desvantagens de um ou outro critério de custeio aparecerão quando da necessidade de tomada de decisão para produção ou venda fora do programa de produção da empresa, ou quando existir necessidade de mudar o mix de produção, etc.

Martins (2006) aponta de forma clara as diferenças entre os métodos de Custeio por Absorção e Custeio Variável. Segundo o autor, uma das justificativas do não uso do Custeio Variável nos balanços é devido ao fato de que tal metodologia não atende aos princípios contábeis atualmente aceitos, em especial o regime de competência e o da confrontação. No regime de competência, os sacrifícios envolvidos na fabricação (ou prestação) de bens (ou serviços) devem ser alocados ao período no qual são incorridos, como por exemplo, a

depreciação de máquinas envolvidas na produção, mesmo que parte da mercadoria não fora vendida. O mesmo ocorre com as despesas administrativas, pois são valores que podem ser incorridos num período diferente da venda do bem ou serviço pela entidade.

Já quanto ao princípio da confrontação, o argumento é de que se deve fazer, a cada venda, a confrontação entre a receita recebida e os sacrifícios (custos e despesas) relacionadas com a obtenção daquelas receitas. Tal princípio, comumente tratado pela literatura contábil especializada como “*matching concept*”, já definida pela *American Accounting Association* (AAA) em 1994 como o processo de apurar as despesas segundo uma relação de causa e efeito com as receitas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1995).

Há autores (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1995) que apontam na direção da pouca informatividade da separação entre custos e despesas fixas e/ou variáveis para os usuários externos. Segundos os mesmos, os usuários externos não aumentam sua capacidade de previsão, ou mesmo de contribuição, com o uso da informação. Ainda, o autor afirma que, apesar da classificação entre fixos e variáveis mostrar o uso de bens ou serviços nos diferentes momentos no tempo, tais elementos são somente despesas. Por fim, os mesmos advogam que uma utilidade maior da diferenciação destes custos e despesas seria relacioná-las com os fluxos de caixa. Observa-se aqui, a posição do autor com relação a informação contábil, que é aquela que seja capaz de fornecer informações úteis aos usuários para a tomada de decisão, em especial, a capacidade de geração de fluxos de caixas futuros pela entidade. Christensen; Demski (2003) proporcionam um instrumental analítico e formal de como esse processo desenvolve-se, por meio de um grande elo com a teoria microeconômica.

Do ponto de vista da análise de decisões, o método de Custeio Variável propicia mais rapidamente informações para a empresa, também o resultado obtido parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los como despesas, já que repetem e independem dos produtos e das quantidades (MARTINS, 2006). Além disso, não se abandona o tratamento dado pela AAA, pois mantém-se o relacionamento entre as receitas e os desembolsos para gerá-las, contudo numa maneira mais restrita, considerando os custos e despesas fixos como relacionadas com a existência da entidade, e não com seu processo produtivo.

Portanto, vê-se que os argumentos a favor e contra o uso tanto do Custeio Variável quanto por Absorção estão longe de seguirem num mesmo caminho. Por isso, merece ser lembrada uma colocação de Mattessich (1964, apud IUDÍCIBUS, 2006), que conclui:

“Existe um conjunto de hipóteses que determina o valor a ser atribuído a uma transação contábil”. Ou seja, não se pode afirmar um melhor método, mas apenas que o escolhido segue determinado conjunto de hipóteses que o direciona.

## **6 A Economia do *Dumping***

A discriminação de preços, ou *dumping* como é comumente conhecido, consiste na prática de diferentes preços para clientes diferentes de um mesmo produto que, no caso do comércio internacional caracteriza-se pela prática da formação de preços na qual a firma cobra pelos bens exportados um preço menor do que cobra pelos mesmos domesticamente (KRUGMAN ; OBSTFELD, 2004).

Tal fato é característico de mercados que apresentem duas características simultâneas. Primeiro, de concorrência imperfeita, tal como apontado por Kierzkowski (1984), uma vez que fere o princípio da teoria da livre concorrência ou concorrência perfeita, em que o preço de um produto converge para o mesmo seja qual for o mercado, ou seja, o preço é dado (PINDYCK ; RUBINFELD, 2002). Em segundo lugar, os mercados devem ser segmentados, de modo que os residentes domésticos não consigam comprar os bens com a intenção de exportar.

Contudo, a determinação se um produto está sendo comercializado por meio de *dumping* não é uma tarefa trivial. A própria OMC, em seu documento interpretativo do acordo GATT 1994, art. 6º, deixa um espaço vago no que seja a prática de *dumping*, definindo-o como:

*“For the purpose of this Agreement, a product is to be considered as being dumped, i.e. introduced into the commerce of another country at less than its normal value, if the export price of the product exported from one country to another is less than the comparable price, in the ordinary course of trade, for the like product when destined for consumption in the exporting country”* (GATT, 1994).

Nota-se por meio do trecho acima que o preço de um bem é aquele que representa seu valor normal (*normal value*) nas condições normais de comercialização (*ordinary course of trade*). Entretanto, deixa em aberto como determinar este valor normal, ou seja, se o mesmo deve refletir custos e despesas fixas ou variáveis, ou somente as variáveis.

Além do mais, quais seriam essas condições de comercialização, pois poderia haver condições (não muito incomuns em concorrência imperfeita) em que o preço é discriminado conforme mercado consumidor a fim de poder equalizar custos de transporte, seguros, vendas, etc. No entanto, mais adiante, no mesmo texto interpretativo, é colocada a seguinte explicação acerca da determinação do preço de um produto: “reflect the costs associated with the production and sale of the product under consideration” (GATT, 1994).

Observa-se assim que o preço de um produto para não ser considerado como prática de *dumping* deve ser capaz de refletir todos os custos de produção a ele associados, bem como ser capaz de não comprometer as atividades normais da entidade, ou seja, sua saúde financeira. Tal fundamento tem estreita relação com o conceito de “going concern”, pois espera-se que a entidade vá continuar em suas atividades até que fatores objetivos mostrem o contrário, conceito este fundamental quando da elaboração e análise das demonstrações contábeis.

Contudo, pode surgir a seguinte situação em que, a empresa vende produtos no mercado doméstico (ou mesmo em outros mercados externos) e deseja entrar ou aumentar sua participação no mercado de um outro país. Antes de decidir por essa estratégia, a empresa já consegue vender uma quantidade de produtos que além de cobrirem todos os custos variáveis a eles inerentes, também absorve todos os custos fixos. Dessa forma, a opção por atuação num mercado a um preço (P) onde possa cobrir todos os seus custos variáveis (CV) já é um indicativo pela decisão de entrada neste novo mercado. Assim, a regra de decisão seria:  $P \geq CV$  = entrar no novo mercado.

Vê-se, portanto que a entidade não estaria prejudicando suas atividades normais, pelo contrário, este aumento de participação no mercado externo poderia ajudar no aumento dos lucros e fortalecer ainda mais a situação financeira da empresa.

## 6.1 Aplicação de um Caso

Foram mostradas no capítulo 5 as visões das duas metodologias de custeio, a saber, o Custeio por Absorção e o Custeio Variável. Foi descrito um exemplo que fornece uma primeira aproximação com o tema e fornece informações básicas para o objetivo deste trabalho, que é apontar como as diferentes metodologias podem gerar conclusões diferentes no âmbito dos conflitos comerciais.

Já no início deste capítulo foi apresentada a definição de *dumping* apontada por especialistas e que consta nos manuais de comércio internacional. Todavia, para fortalecer a argumentação e o caráter aplicativo deste trabalho, é feita agora uma análise de um caso utilizando os dados apresentados no capítulo 5 para uma situação de prática de *dumping*.

Agora, a fim de melhor exemplificar as implicações da adoção dessas metodologias de custeio no lucro das empresas, seja admitida uma situação em que duas empresas estão instaladas em países diferentes. A empresa “A” está instalada em um país desenvolvido e de alta intensidade tecnológica em seus produtos, o que por sua vez faz gerar um valor maior de custos fixos (mas com custos variáveis menores que o da empresa “B” em virtude do uso de equipamentos mais modernos), operando a plena capacidade. Já a empresa “B” está instalada em um país em desenvolvimento e de menor intensidade tecnológica, o que faz com que ela tenha menores custos fixos, mas possui uma grande capacidade ociosa, uma vez que seu mercado é reduzido em virtude da baixa renda de sua população. A situação inicial é descrita na tabela abaixo. Nesta tabela é mostrado que a empresa “A” apesar de praticar um preço mais elevado, pois atua em um mercado de maior renda, incorre em custos e despesas fixas maiores, mas com custos variáveis menores. Já a empresa “B” possui custos e despesas fixas menores, mas com custos variáveis maiores e pratica preços menores (supomos aqui os preços convertidos em uma única unidade monetária).

	<b>Empresas</b>	
	<b>A</b>	<b>B</b>
Preço de venda	\$440	\$400
(-) Custos variáveis unitários	\$240	\$260
(=) Margem de contribuição unitária	\$200	\$140
(x) Quantidade produzida	5000	5000
(=) Margem de contribuição total	\$1.000.000	\$700.000
(-) Custos e despesas fixas	\$800.000	\$600.000
(=) Lucro	\$200.000	\$100.000

Quadro 1 - Situação das empresas atuando em seus mercados domésticos

A empresa “B” visando utilizar sua capacidade ociosa (que é de 50%) plenamente decide exportar para o mercado onde atua a empresa “A” a um preço de \$300, um preço menor do que o praticado em seu próprio mercado. A empresa “A”, como uma boa concorrente e visando não perder sua parcela no mercado e também dispondo de uma boa capacidade ociosa (também de 50%) decide reduzir o preço para o mesmo praticado pela empresa “B”, aumentando a sua produção. A situação do mercado após tais ocorrências estão descritas na tabela abaixo.

	<b>Empresas</b>	
	<b>A</b>	<b>B</b>
Preço de venda	\$300	\$300
(-) Custos variáveis unitários	\$240	\$260
(=) Margem de contribuição unitária	\$60	\$40
(x) Quantidade produzida	10000	5000
(=) Margem de contribuição total	\$600.000	\$200.000
(-) Custos e despesas fixas	\$800.000	já amortizados
(=) Lucro	(\$200.000)	\$300.000

## Quadro 2 - Situação das empresas após exportação

É mostrado na tabela acima que a empresa “A” passou de um lucro de \$200.000 para um prejuízo de mesma magnitude monetária, enquanto a empresa “B” passou de um lucro de \$100.000 para \$300.000, ou seja, um aumento de 200% após a decisão pelas exportações. Note que foi indicada na tabela a amortização dos custos e despesas fixas da empresa “B”, pois estes já haviam sido pagos pela venda no mercado doméstico, daí a indicação de somente 5000 de quantidade produzida por esta empresa e a inclusão na última coluna da tabela do lucro produzido no mercado doméstico.

Este exemplo denota a importância que possui a metodologia de custeio adotada tanto para a prática da concorrência, em sua visão gerencial, quanto para o arbitramento de conflitos comerciais. Empiricamente, foi noticiado pela imprensa (Jornal Folha de São Paulo) durante o ano de 2005 um exemplo de um conflito comercial em que os Estados Unidos estavam adotando uma sobretaxa, denominada “zeroing” sobre os produtos chineses importados, utilizando ferramentas da Contabilidade de Custos como está sendo mostrado nesse trabalho. Mais recentemente, também tem sido recorrente esse assunto na mídia, pois ainda está em pauta na OMC tentativas de continuar as negociações da rodada Doha do comércio mundial.

## 7 Conclusão

Foi mostrada nesse trabalho uma das formas de concorrência no mercado internacional, o *dumping*. Tal prática comercial caracteriza-se pela prática de preços diferentes em diferentes mercados, sendo geralmente analisada sob a óptica da economia internacional. Diferentemente, este trabalho buscou analisar esta forma de concorrência segundo a teoria contábil, mais precisamente, a visão da contabilidade de custos. A ferramenta contábil passa a exercer grande importância na solução de impasses econômicos, uma vez que essa possui uma capacidade analítica e informacional ímpar no ambiente de negócios.

O exemplo proposto demonstrou que tal prática pode levar a conclusões e situações peculiares, com conseqüências ultrapassando o campo econômico e atingindo o campo diplomático, tal como vem acontecendo nos conflitos comerciais entre China e Estados Unidos. Estas conclusões causam efeitos não só dentro do campo do comércio internacional, mas também dentro da própria Teoria Contábil, pois a metodologia do Custeio Variável não é de consenso dentro do estudo dessa área do conhecimento e em muitas vezes é proibida expressamente pela legislação de determinados países, contribuindo para crescentes e construtivos debates. Além disso, a própria metodologia está inserida num conjunto de hipóteses que ainda estão longe do consenso de estudiosos e agentes econômicos envolvidos na tomada de decisão com base na informação contábil.

Não se pode deixar de dizer que a análise aqui feita simplifica a realidade, em que fatores como câmbio, barreiras não-tarifárias e inflação atuam como variáveis de grande peso, mas não diminuem a importância desta análise da ferramenta da contabilidade de custos e da teoria contábil na tomada de decisões por parte de agentes diplomáticos, principalmente as organizações multilaterais que tem se firmado cada vez mais como órgão de soluções e arbitramentos de conflitos.

## Referências

CHRISTENSEN, J.A.; DEMSKI, J.S. **Accounting Theory – An information Content Perspective**. Irwin/McGraw-Hill, New York, 2003.

FROSSARD, A. C. P. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado.** 2003. 240f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BRED, M. **Accounting Theory.** 5ed. Irwin/McGraw-Hill, USA, 1995.

INDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial.** 5ªe. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** 8ed. São Paulo: Atlas, 2006

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C. **Introdução à Teoria da Contabilidade** – Para o Nível de Graduação. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JORNAL FOLHA DE SÃO PAULO. São Paulo: vários números.

KIERZKOWSKI, H. **Monopolistic Competition in International Trade.** 1ª ed. Oxford: Clarendon Press, 1984.

KRUEGER, A.O. **Trade Policy and Economic Development: How We Learn.** *American Economic Review* n° 82, p. 1-22, 1997

KRUGMAN, P. R.; OBSTFELD, M. **Economia Internacional: teoria e política.** 5ª ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTESSICH, R. **Accounting and analytical methods.** Homewood: Richard D. Irwin, 1964.

PINDYCK, R.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia.** 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2001.

SILVA, A.M.; PINHEIRO, M.S.F.; FREITAS, N.E. **Guia para normalização de trabalhos técnico-científicos: projetos de pesquisa, monografias, dissertações e teses.** 3ª ed. Uberlândia: Edufu, 2003.

UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development). **Handbook of Statistics on line**, 2007. (Disponível: em [www.unctad.org](http://www.unctad.org)). <Acesso em 25 de julho de 2008>

WTO (World Trade Organization). **Trade Topics: Disputes and Settlements**, 2008. (Disponível em: [www.wto.org](http://www.wto.org)). <Acesso em 29 de julho de 2008>