

5 – Sistemas de Custeio

Como já foi referido anteriormente, o custo industrial dos produtos é obtido através do somatório dos custos/gastos referentes ao consumo das matérias-primas, mão-de-obra directa e dos gastos gerais de fabrico. Destes, alguns variam com a quantidade produzida (variáveis) e outros mantêm-se inalteráveis independentemente do nível de produção (fixos). Quanto aos variáveis, existe uma relação de casualidade directa com a quantidade produzida e por isso devem ser inequivocamente imputáveis aos produtos. Quanto aos custos/gastos fixos (normalmente associados à capacidade instalada), a sua imputação pode provocar distorções no custo médio dos produtos quando a empresa apresente níveis de produção sensivelmente inferiores à capacidade instalada, sendo discutível se os custos/gastos fixos associados à capacidade não utilizada devam ser imputados à produção obtida.

Exemplo:

Determinada empresa apresenta uma capacidade de produção de 1.000 unidades, custos/gastos fixos de 5.000 €, um preço de venda de 30 €/unid. e um custo/gasto variável industrial de 12 €/unid. Se a empresa produzir 1.000 unidades, apresentará um custo/gasto médio de:

$$\begin{aligned}\text{Custo/gasto fixo unitário} &= 5.000 \text{ €} / 1.000 \text{ unid.} = 5 \text{ €/unid.} \\ \text{Custo/gasto variável unitário} &= 12 \text{ €/unid.} \\ \text{Custo/gasto total médio} &= \mathbf{17 \text{ €/unid.}}\end{aligned}$$

Se no período seguinte, a empresa produzir apenas 500 unidades, apresentará um custo/gasto médio de:

$$\begin{aligned}\text{Custo/gasto fixo unitário} &= 5.000 \text{ €} / 500 \text{ unid.} = 10 \text{ €/unid.} \\ \text{Custo/gasto variável unitário} &= 12 \text{ €/unid.} \\ \text{Custo/gasto total médio} &= \mathbf{22 \text{ €/unid.}}\end{aligned}$$

Se no período seguinte, a empresa produzir apenas 200 unidades, apresentará um custo/gasto médio de:

$$\begin{aligned}\text{Custo/gasto fixo unitário} &= 5.000 \text{ €} / 200 \text{ unid.} = 25 \text{ €/unid.} \\ \text{Custo/gasto variável unitário} &= 12 \text{ €/unid.} \\ \text{Custo/gasto total médio} &= \mathbf{37 \text{ €/unid.}}\end{aligned}$$

Verifica-se que quanto menor for a produção maior será o custo/gasto fixo unitário e consequentemente maior será o custo/gasto unitário médio dos produtos, já que os custos/gastos fixos se vão distribuir por um menor número de unidades. Desta forma, constata-se que em situações em que a empresa produz abaixo da capacidade instalada ou apresente grande variabilidade ao nível da produção, não é conveniente considerar todos os custos/gastos fixos industriais como custos/gastos dos produtos, ou seja, na avaliação dos inventários.

Em face disto, o custeio dos produtos ou dos serviços realizados pode ser organizado de diversas formas – sistemas ou técnicas de custeio, consoante o tratamento a ser dado aos custos/gastos fixos industriais.

Sistema de Custeio Total ou Completo – são considerados todos os custos/gastos industriais, quer sejam fixos ou variáveis, na valorização da produção.

Sistema de Custeio Variável ou *Direct Costing* – são considerados apenas os custos/gastos variáveis industriais na valorização da produção.

Sistema de Custeio de Imputação Racional – são considerados na valorização da produção, para além dos custos/gastos variáveis industriais, os custos/gastos fixos industriais de acordo com a utilização da capacidade instalada.

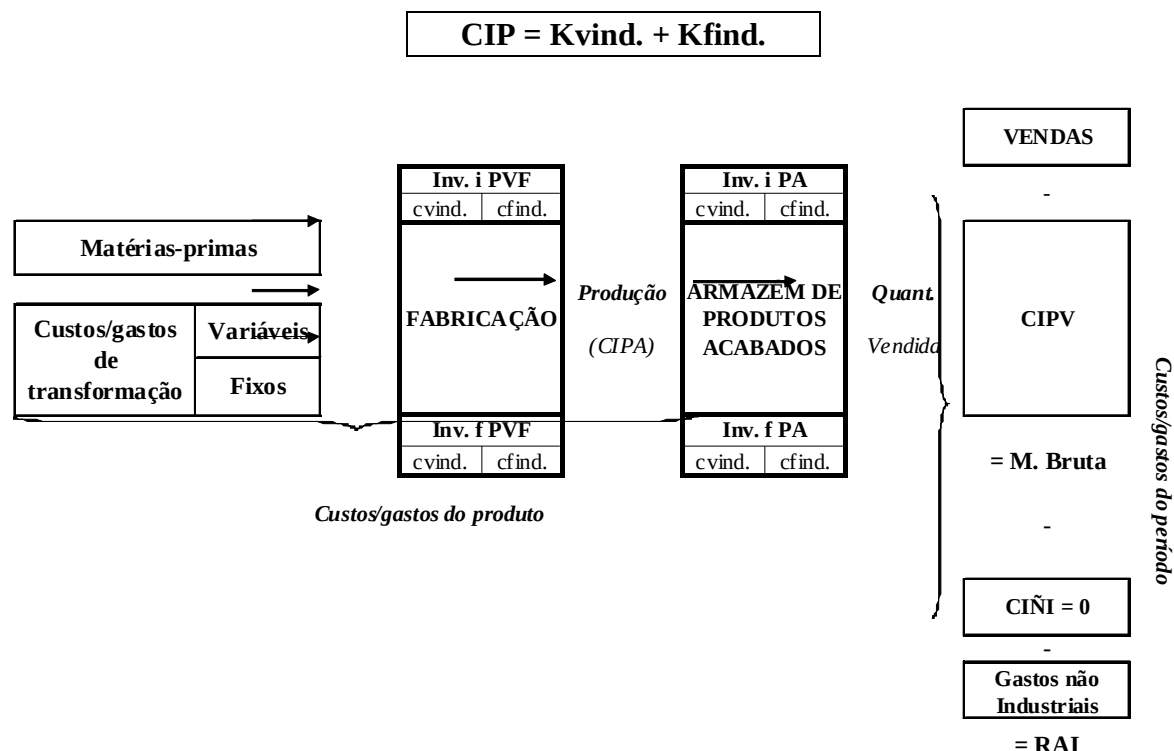
A opção por qualquer das alternativas vai fazer com que o custo/gasto de produção seja apurado de forma diferente, com consequentes reflexos ao nível dos resultados. De facto, os custos/gastos fixos industriais que são incorporados no custo/gasto da produção afectam o resultado do período por via da rubrica Custo Industrial dos Produtos Vendidos (CIPV). Os que não forem incorporados/considerados no custo/gasto da produção serão considerados custos/gastos do período e aparecerão na Demonstração de Resultados por Funções numa rubrica designada de Custo Industrial Não Incorporado (CIÑI).

A problemática inerente aos diversos sistemas de custeio centra-se na escolha da alternativa que melhor relacione os custos/gastos fixos industriais ocorridos num determinado período com a produção e vendas, isto é, permita que os resultados de um período traduzam com razoabilidade as condições de exploração verificadas.

5.1 – Custeio Total

Caracteriza-se pela incorporação no custo/gasto dos produtos da totalidade dos custos/gastos industriais: custos/gastos variáveis industriais + custos/gastos fixos industriais. Isto significa que, os custos/gastos industriais só se tornam custos/gastos do período à medida que a produção é vendida e que os inventários finais ficarão valorizadas com base no custo unitário total, que incorpora uma parte fixa e uma parte variável. Não esquecer que os gastos não industriais (fixos e variáveis) são sempre considerados como gastos do período em que ocorrem.

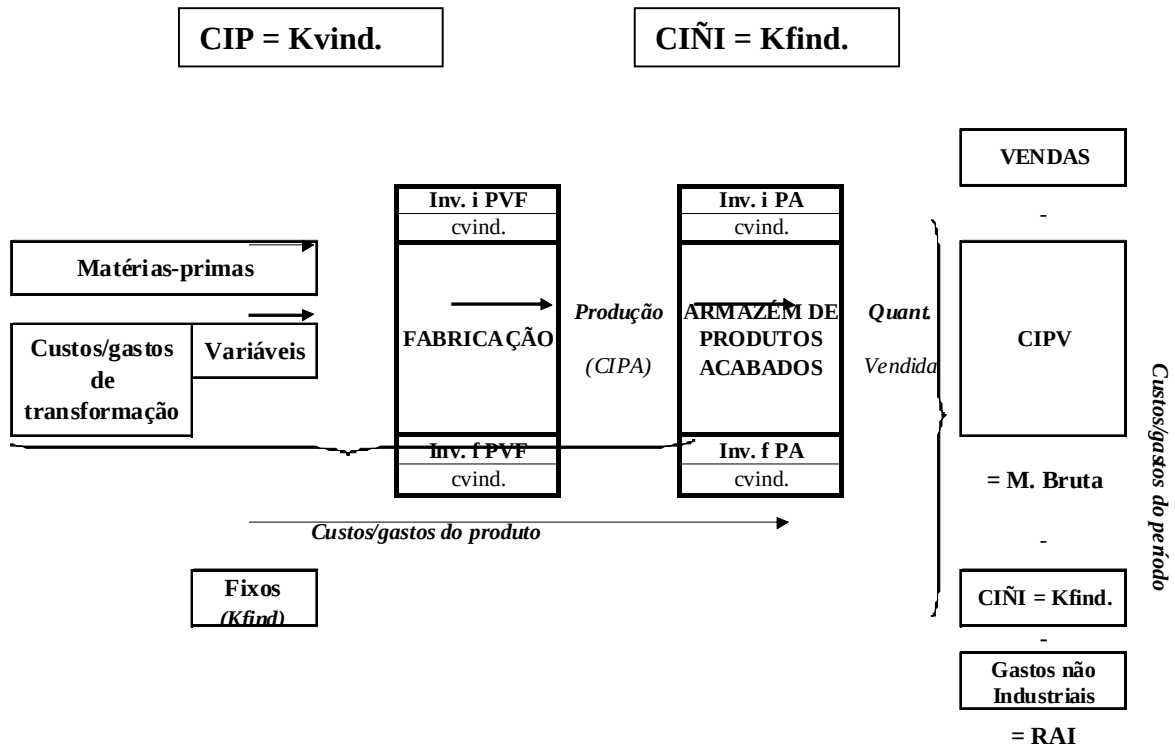
Para o apuramento dos custos/gastos industriais:



5.2 – Custeio Variável

Neste sistema de custeio, para o apuramento do custo/gasto dos produtos apenas são considerados os custos/gastos variáveis industriais (matérias-primas + custos/gastos de transformação variáveis). Os custos/gastos fixos industriais (custos/gastos de transformação fixos) não sendo imputados aos produtos, vão ser considerados na sua totalidade como custos/gastos do período em que ocorrem, surgindo na Demonstração de Resultados por Funções na rubrica *Custos Industriais não Incorporados* (CIÑI). Os inventários finais ficarão valorizados apenas com base em custos/gastos variáveis.

Para o apuramento dos custos/gastos industriais:



O apuramento dos resultados contabilísticos com base neste sistema de custeio é coincidente com aquele que é apresentado na análise CVR, uma vez que considera todos os custos/gastos fixos industriais e não industriais ocorridos no período como custos/gastos a afectar o resultado.

$$R = V - Kf - Kv$$

Existem alguns inconvenientes na utilização deste sistema de custeio:

- Há casos em que uma percentagem bastante elevada de custos/gastos (fixos) não é imputada ao custo/gasto dos produtos, o que levará a uma subavaliação dos inventários de produtos acabados, em curso e intermédios.
- Exige necessariamente a prévia separação dos custos/gastos em fixos e variáveis, o que nem sempre é fácil e feita sem as devidas precauções, pode conduzir a graves erros de apreciação.

Por outro lado, o custeio variável proporciona informações interessantes para a tomada de decisões, nomeadamente para efectuar análises de sensibilidade dos resultados face a variações do nível de actividade ou analisar os resultados dos diversos produtos e das diferentes estratégias de marketing.

5.3 – Custeio Imputação Racional

Os custos/gastos fixos industriais identificam-se com a capacidade (actividade normal) apresentada pela empresa, pelo que, se a produção de um determinado período não atingir essa capacidade, não deverá ser sobrecarregada com todos os custos/gastos fixos, mas apenas com os correspondentes à utilização efectiva. A utilização que a empresa faz da capacidade instalada designa-se de Grau de Actividade (GA) e é obtida através do quociente entre a actividade real (produção real) e a actividade normal (capacidade instalada). A percentagem da capacidade instalada não utilizada, designa-se por Grau de Subactividade ($1 - GA$).

Exemplo: Produção real = 900 unidades e a Capacidade instalada = 1.000 unidades

GA = Prod. Real / Capacidade = 900 unid. / 1.000 unid. = 0,9 = **90%**. Significa que a empresa está a trabalhar a 90% da sua capacidade instalada ou da sua actividade considerada normal. O grau de subactividade será de 10% ($1 - 0,9$) e representará a percentagem da actividade normal que não foi utilizada pela empresa.

No sistema de custeio racional, os custos de produção incluem, para além dos custos/gastos variáveis industriais, apenas uma parte dos custos/gastos fixos industriais, proporcionais à utilização da capacidade instalada (Grau de Actividade). A parte restante dos custos/gastos fixos (associada à subutilização da capacidade instalada) vai ser considerada na Demonstração de Resultados como Custo Industrial Não Incorporado. Os inventários finais vão incorporar custos/gastos variáveis e uma parte dos custos/gastos fixos industriais.

Este sistema apresenta-se como um sistema intermédio comparativamente aos sistemas anteriores, já que não deixa de considerar os custos/gastos variáveis industriais e quanto aos fixos, embora imputados, têm em linha de conta a relação existente entre a produção real e a capacidade instalada, evitando os possíveis problemas causados pela imputação integral dos custos/gastos fixos. Quando a produção do período coincidir com a actividade normal (capacidade instalada), este sistema é igual ao sistema de custeio total.

Para o apuramento dos custos/gastos industriais:

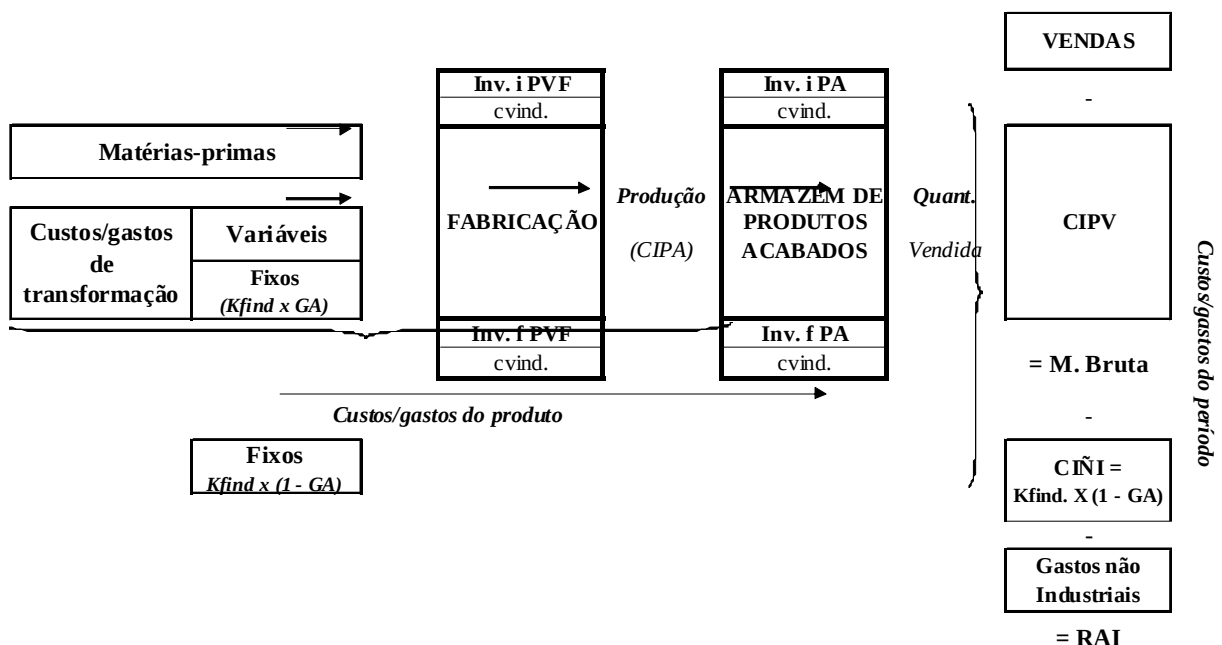
$$CIP = K_{v\text{ind.}} + (K_{f\text{ind.}} \times GA)$$

$$CI\tilde{N}I = K_{f\text{ind.}} \times (1 - GA)$$

$$GA = \frac{\text{Produção}}{\text{Capacidade}}$$

ou,

$$GA = \frac{\text{Act. Real}}{\text{Act. Normal}}$$



Este sistema é o que está definido no SNC na *Mensuração de inventários* na NCRF 18 – parágrafo 13:

13 — A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

Exemplo de Aplicação dos Sistemas de Custeio:

Determinada empresa apresentou os seguintes dados:

- $Inv.i_{PA} = 10$ tons valorizadas a 1,7 €/ton pelo SCT, 1,4 €/ton pelo SCIR e 0,9 €/ton pelo SCV.
- Produção = 100 tons; Capacidade de Produção = 125 tons e Vendas = 80 tons a 3 €/ton.
- Custos/gastos variáveis industriais = 100 € e os custos/gastos fixos industriais = 60 €.
- Gastos variáveis não industriais = 40 € e os gastos fixos não industriais = 30 €.
- O critério de valorização das saídas utilizado para todo o activo de exploração é o LIFO.

Elaborar a Demonstração de Resultados pelo Sistema de Custeio Total:

$$CIP = K_{vind.} + K_{find.} = 100 \text{ €} + 60 \text{ €} = 160 \text{ €}$$

$$CIPA = CIPM + Inv.i \text{ PVF} - Inv.f \text{ PVF} = 160 \text{ €} + 0 \text{ €} - 0 \text{ €} = 160 \text{ €}$$

$$CIPA \text{ unit.} = CIPA / \text{Produção} = 160 \text{ €} / 100 \text{ tons} = 1,6 \text{ €/ton.}$$

$$CIPV = Q_v \times \text{custo unitário} = 80 \text{ tons} \times 1,6 \text{ €} = 128 \text{ €}$$

$$Ef \text{ PA} = 30 \text{ tons} \begin{cases} \text{(LIFO)} & \left\{ \begin{array}{l} 20 \text{ tons} \times 1,6 \text{ €} = 32 \text{ €} \\ 10 \text{ tons} \times 1,7 \text{ €} = 17 \text{ €} \end{array} \right. \\ \text{(LIFO)} & \quad \quad \quad \underline{49 \text{ €}} \end{cases}$$

$$CI\tilde{N}I = 0 \text{ €}$$

$$Vendas = Q_v \times p_v = 80 \text{ tons} \times 3 \text{ €} = 240 \text{ €}$$

Descrição	C. Total
Vendas	240,00
CIPV	-128,00
Margem Bruta	112,00
CIÑI	0,00
<i>Gastos ñ industriais:</i>	
Fixos	-30,00
Variáveis	-40,00
RAI	42,00

Elaborar a Demonstração de Resultados pelo Sistema de Custeio Variável:

$$\text{CIP} = \text{Kvind.} = 100 \text{ €}$$

$$\text{CIPA} = \text{CIPM} + \text{Inv.i PVF} - \text{Inv.f PVF} = 100 \text{ €} + 0 \text{ €} - 0 \text{ €} = 100 \text{ €}$$

$$\text{CIPA unit.} = \text{CIPA} / \text{Produção} = 100 / 100 \text{ tons} = 1 \text{ €/ton.}$$

$$\text{CIPV} = \text{Qv} \times \text{custo unitário} = 80 \text{ tons} \times 1 \text{ €} = 80 \text{ €}$$

$$\begin{array}{l} \text{Ef PA} = 30 \text{ tons} \\ \text{(LIFO)} \end{array} \left\{ \begin{array}{l} 20 \text{ tons} \times 1 \text{ €} = 20 \text{ €} \\ 10 \text{ tons} \times 0,9 \text{ €} = \underline{9 \text{ €}} \\ \hline 29 \text{ €} \end{array} \right.$$

$$\text{CIÑI} = \text{Kfind.} = 60 \text{ €}$$

$$\text{Vendas} = \text{Qv} \times \text{pv} = 80 \text{ tons} \times 3 \text{ €} = 240 \text{ €}$$

Descrição	C. Total
Vendas	240,00
CIPV	-80,00
Margem Bruta	160,00
CIÑI	-60,00
<i>Gastos ñ industriais:</i>	
Fixos	-30,00
Variáveis	-40,00
RAI	30,00

Elaborar a Demonstração de Resultados pelo Sistema de Custeio Imputação Racional:

$$\text{CIP} = \text{Kvind.} + (\text{Kfind.} \times \text{GA}) = 100 \text{ €} + (60 \text{ €} \times 0,8) = 148 \text{ €}$$

$$\text{GA} = \text{Actividade real ou produção real} / \text{Actividade normal ou capacidade}$$

$$\text{GA} = 100 \text{ tons} / 125 \text{ tons} = 0,8 = 80\% \text{ (a empresa está a laborar a 80\% da sua capacidade)}$$

$$\text{Grau de Subactividade} = 1 - \text{GA} = 1 - 0,8 = 0,2 = 20\% \text{ (a empresa não está a utilizar 20\% da sua capacidade)}$$

$$\text{CIPA} = \text{CIPM} + \text{Inv.i PVF} - \text{Inv.f PVF} = 148 \text{ €} + 0 \text{ €} - 0 \text{ €} = 148 \text{ €}$$

$$\text{CIPA unit.} = \text{CIPA} / \text{Produção} = 148 \text{ €} / 100 \text{ tons} = 1,48 \text{ €/ton.}$$

$$\text{CIPV} = \text{Qv} \times \text{custo unitário} = 80 \text{ tons} \times 1,48 = 118,4 \text{ €}$$

$$\begin{array}{l} \text{Ef PA} = 30 \text{ tons} \\ \text{(LIFO)} \end{array} \left\{ \begin{array}{l} 20 \text{ tons} \times 1,48 \text{ €} = 29,6 \text{ €} \\ 10 \text{ tons} \times 1,40 \text{ €} = \underline{14,0 \text{ €}} \\ \hline 43,6 \text{ €} \end{array} \right.$$

$$\text{CIÑI} = \text{Kfind.} \times (1 - \text{GA}) = 60 \times (1 - 0,8) = 12 \text{ €}$$

$$\text{Vendas} = \text{Qv} \times \text{pv} = 80 \text{ tons} \times 3 \text{ €} = 240 \text{ €}$$

Descrição	C. Total
Vendas	240,00
CIPV	-118,40
Margem Bruta	121,60
CIÑI	-12,00
<i>Gastos ñ industriais:</i>	
Fixos	-30,00
Variáveis	-40,00
RAI	39,60

A diferença de resultados entre os vários sistemas vai justificar-se pelo diferente grau de incorporação dos custos fixos industriais na Demonstração de Resultados, por via do Custo das Vendas (CIPV) e/ou da rubrica Custos Industriais não Incorporados (CIÑI). Poderemos chegar às mesmas conclusões e justificar as diferenças de resultados se compararmos a valorização dos inventários consoante os vários sistemas de custeio porque vão existir diferenças nos custos/gastos fixos inventariados e que, dessa forma, não foram considerados no apuramento dos resultados.

<i>Descrição</i>	<i>C. Total</i>	<i>C. Variável</i>	<i>C. I. Racional</i>
+ Inv.f PA	49,0	29,0	43,6
- Inv.i PA	-17,0	-9,0	-14,0
= Variação Stocks PA (1)	32,0	20,0	29,6
+ Inv.f PVF	0,0	0,0	0,0
- Inv.i PVF	0,0	0,0	0,0
= Variação Stocks PVF (2)	0,0	0,0	0,0
= Variação das Existências (1 + 2)	32,0	20,0	29,6

A diferença de resultados entre o custeio total e o custeio variável é de 12 € (42 € – 30 €) e justificar-se-á pela diferente valorização dos inventários:

$$\text{Variação Stocks CT} - \text{Variação Stocks CV} = 32 \text{ €} - 20 \text{ €} = 12 \text{ €} \quad \text{c. q. d.}$$

A diferença de resultados entre o custeio total e o custeio racional é de 2,4 € (42 € – 39,6 €) e justificar-se-á pela diferente valorização dos inventários:

$$\text{Variação Stocks CT} - \text{Variação Stocks CIR} = 32 \text{ €} - 29,6 \text{ €} = 2,4 \text{ €} \quad \text{c. q. d.}$$

A diferença de resultados entre o custeio racional e o custeio variável é de 9,6 € (39,6 € – 30 €) e justificar-se-á pela diferente valorização dos inventários:

$$\text{Variação Stocks CIR} - \text{Variação Stocks CV} = 29,6 \text{ €} - 20 \text{ €} = 9,6 \text{ €} \quad \text{c. q. d.}$$

5.4 – Alternativas de Custeio e Resultados

A opção entre os vários sistemas de custeio vai implicar que os resultados obtidos possam ser diferentes, dependendo da relação existente entre a quantidade vendida e a quantidade produzida, num determinado período.

Como foi observado no exemplo de aplicação, se a **produção (100 tons) for superior às vendas (80 tons)**, o cenário em termos de resultado é o seguinte:

<i>Descrição</i>	<i>C. Total</i>	<i>C. I. Racional</i>	<i>C. Variável</i>
Vendas	240,00	240,00	240,00
CIPV	-128,00	-118,40	-80,00
Margem Bruta	112,00	121,60	160,00
CIÑI	0,00	-12,00	-60,00
<i>Gastos ñ industriais:</i>			
Fixos	-30,00	-30,00	-30,00
Variáveis	-40,00	-40,00	-40,00
RAI	42,00	39,60	30,00

No **Custeio Total**, os custos/gastos fixos industriais ocorridos no período (60 €) são repartidos pela quantidade vendida (48 € incluídos no **custo das vendas** = 60 €/100 tons x 80 tons = 0,6 € x 80 tons) e pelo **inventário final** (12 € = 0,6 € x 20 tons), sendo que, apenas os primeiros estão considerados na demonstração de resultados.

No **Custeio Racional**, os custos/gastos fixos industriais são repartidos pela quantidade vendida (**38,4 €** incluídos no **custo das vendas** = 48 €/100 tons x 80 tons = 0,48 € x 80 tons), pela rubrica **Custos Industriais não Incorporados** (CIÑI = 12 €) e pelo **inventário final** (9,6 € = 0,48 € x 20 tons), sendo que apenas os dois primeiros estão considerados na demonstração de resultados.

No **Custeio Variável**, os custos/gastos fixos industriais não são repartidos, nem pela quantidade vendida nem pelo inventário final, uma vez que apenas incorporamos os custos/gastos variáveis na valorização dos produtos. Os custos/gastos fixos vão ser considerados, na sua totalidade, na demonstração de resultados através da rubrica **Custos Industriais não Incorporados**.

Com base nesta análise, é obvio que o resultado apurado pelo Custeio Total, ao incorporar um menor valor de custos/gastos fixos na demonstração de resultados (48 €), vai ser maior que o resultado do Custeio Racional (incorpora 50,4 € de custos/gastos fixos na DR's) e maior que o resultado do Custeio Variável (incorpora a totalidade dos custos/gastos fixos na DR's – 60 €).

Produção > Vendas	=>	RAI_{CT} > RAI_{CIR} > RAI_{CV}
-----------------------------	----	--

Tendo por base o exemplo de aplicação, se a **produção (100 tons) for igual às vendas (100 tons)**, o cenário em termos de resultado será o seguinte:

<i>Descrição</i>	<i>C. Total</i>	<i>C. I. Racional</i>	<i>C. Variável</i>
Vendas	300,00	300,00	300,00
CIPV	-160,00	-148,00	-100,00
Margem Bruta	140,00	152,00	200,00
CIÑI	0,00	-12,00	-60,00
<i>Gastos ã industriais:</i>			
Fixos	-30,00	-30,00	-30,00
Variáveis	-40,00	-40,00	-40,00
RAI	70,00	70,00	70,00

No **Custeio Total**, os custos/gastos fixos industriais ocorridos no período (60 €) são repartidos unicamente pela quantidade vendida (**60 €** incluídos no **custo das vendas** = 60 €/100 tons x 100 tons), sendo que, são considerados na sua totalidade na DR's. No inventário final, permanecerá o inventário transitado do período anterior.

No **Custeio Racional**, os custos/gastos fixos industriais são repartidos pela quantidade vendida (**48 €** incluídos no **custo das vendas** = 48 €/100 tons x 100 tons = 0,48 € x 100 tons) e pela rubrica **Custos Industriais não Incorporados** (CIÑI = 12 €), sendo que, também a sua totalidade irá ser considerada na DR's.

No **Custeio Variável**, os custos/gastos fixos industriais não são repartidos, nem pela quantidade vendida nem pelo inventário final, uma vez que apenas incorporamos os custos/gastos variáveis na valorização dos produtos. Os custos/gastos fixos vão ser considerados, na sua totalidade, na demonstração de resultados através da rubrica **Custos Industriais não Incorporados**.

Com base nesta análise, ao considerarmos que toda a produção do período foi vendida (LIFO), verificamos que a totalidade dos custos/gastos fixos do período surgem na DR's, independentemente do sistema de custeio utilizado, pelo que os resultados serão iguais.

Produção = Vendas	=>	RAI_{CT} = RAI_{CIR} = RAI_{CV}
--------------------------	----	--

Tendo por base o exemplo de aplicação, se a **produção (100 tons) for inferior às vendas (110 tons)**, a empresa terá de recorrer ao inventário inicial de produtos para satisfazer o mercado. De referir que se o inventário inicial está valorizado pelo sistema de custeio total (custos/gastos fixos + custos/gastos variáveis) pelo valor unitário de 1,7 € e pelo sistema de custeio variável (só custos/gastos variáveis) por 0,9 €, então poderemos afirmar que 0,9 € corresponde à parte variável e a diferença – 0,8 € – corresponderá à parte fixa. Assim, tendo por base estes dados, o cenário em termos de resultado será o seguinte:

Descrição	C. Total	C. I. Racional	C. Variável
Vendas	330,00	330,00	330,00
CIPV	-177,00	-162,00	-109,00
Margem Bruta	153,00	168,00	221,00
CIÑI	0,00	-12,00	-60,00
<i>Gastos ñ industriais:</i>			
Fixos	-30,00	-30,00	-30,00
Variáveis	-40,00	-40,00	-40,00
RAI	83,00	86,00	91,00

No **Custeio Total**, os custos/gastos fixos industriais ocorridos no período (60 €) são repartidos unicamente pela quantidade vendida (60 € incluídos no custo das vendas = 60 €/100 tons x 100 tons), sendo que, são considerados na sua totalidade na DR's. Como a empresa necessita de mais 10 unidades, vai recorrer ao inventário inicial que se apresenta valorizado tendo por base custos/gastos variáveis e custos/gastos fixos do período anterior. Sendo assim, na Dr's teremos a totalidade dos custos/gastos fixos do período (**60 €**) **mais** os custos/gastos fixos incorporados no inventário inicial (**8 €** = 0,8 € x 10 tons.)

No **Custeio Racional**, os custos/gastos fixos industriais do período são repartidos pela quantidade vendida (48 € incluídos no custo/gasto das vendas = 48 €/100 tons x 100 tons = 0,48 € x 100 tons) e pela rubrica Custos Industriais não Incorporados (CIÑI = 12 €), sendo que, a sua totalidade irá ser considerada na DR's. A empresa ao recorrer ao inventário inicial e estando esta valorizada tendo por base custos/gastos variáveis (0,9 €) e uma parte dos custos/gastos fixos industriais do período anterior (0,5 € = 1,4 € - 0,9 €), na DR's teremos a totalidade dos custos/gastos fixos dos período (**60 €**) **mais** os custos/gastos fixos incorporados no inventário inicial (**5 €** = 0,5 € x 10 tons)

No **Custeio Variável**, os custos/gastos fixos industriais não são repartidos, nem pela quantidade vendida nem pelo inventário final, uma vez que apenas incorporamos os custos/gastos variáveis na valorização dos produtos. Os custos/gastos fixos vão ser considerados, na sua totalidade, na demonstração de resultados através da rubrica Custos Industriais não Incorporados. A empresa ao recorrer ao inventário inicial e estando este valorizado tendo apenas por base custos/gastos variáveis (0,9 €), na DR's teremos apenas a totalidade dos custos/gastos fixos dos período (**60 €**).

Com base nesta análise, é obvio que o resultado apurado pelo Custeio Total, ao incorporar um maior valor de custos/gastos fixos na demonstração de resultados (68 €), vai ser menor que o resultado do Custeio Racional (incorpora 65 € de custos/gastos fixos na DR's) e menor que o resultado do Custeio Variável (incorpora apenas os 60 € de custos/gastos fixos do período).

Produção < Vendas	=>	RAI_{CT} < RAI_{CIR} < RAI_{CV}
-----------------------------	----	--

Resumido:

<i>Descrição</i>	<i>Produção = Vendas</i>	<i>Produção > Vendas</i>	<i>Produção < Vendas</i>
Resultados	$RAI_{CT} = RAI_{CIR} = RAI_{CV}$	$RAI_{CT} > RAI_{CIR} > RAI_{CV}$	$RAI_{CT} < RAI_{CIR} < RAI_{CV}$

De referir que **todas as conclusões anteriores** que relacionam resultados com sistemas de custeio, **têm por base a utilização do LIFO** como critério para valorizar as saídas. No caso de ser adoptado o FIFO, como serão os inventários iniciais os primeiros a serem vendidos, os custos/gastos fixos industriais nelas incorporados podem ser diferentes dos ocorridos no mês pelo que não é possível estabelecer uma relação entre resultados e custos/gastos fixos industriais considerados como custos/gastos do período (na DR's) ou incorporados nos inventários finais.