

O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E O CUSTEIO VARIÁVEL: QUAL SERIA O MELHOR MÉTODO A SER ADOTADO PELA EMPRESA?

*Herval da Silva Moura**

RESUMO — *Neste artigo procurou-se evidenciar as principais diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável, relatando as vantagens e desvantagens de cada um para, enfim, refletir sobre qual seria o melhor método a ser adotado por uma empresa.*

PALAVRAS-CHAVE: *Método; Custeio por Absorção; Custeio Variável*

O MÉTODO DE CUSTEIO

É necessário comentar, inicialmente, sobre o método de custeio antes de tratar, especificamente, sobre o custeio por absorção e o custeio variável. Entende-se que o método de custeio é a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais. Para Koliver (2000), esse é o terceiro grande caracterizador dos sistemas de custeio, referindo-se à separação dos custos fixos e variáveis, ou do reconhecimento necessário dos seus comportamentos diante de variação no grau de ocupação da entidade. A apropriação dos custos aos seus portadores finais podem se dar de duas formas:

- 1 alocação integral dos custos do ciclo operacional interno, a qual denomina-se de custeio por absorção;
- 2 apropriação somente dos custos variáveis, à qual nomeia-se de custeio variável.

* Prof. Assistente (DCIS/UEFS). Coord. do Curso de Ciências Contábeis da ENEB. E-mail: mourash@terra.com.br

Universidade Estadual de Feira de Santana – Dep. de CIS.
Tel./Fax (75) 3224-8049 - BR 116 – KM 03, Campus - Feira de Santana/BA – CEP 44031-460. E-mail: cis@uefs.br

O QUE É CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para Koliver (2000), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Noutras palavras, resulta na apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) custeio por absorção “é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação”. Lopes de Sá (1990, p.109) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

Diante dessas afirmações, pode-se considerar o custeio por absorção como o método de custeio em que são apropriados todos os custos de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

O QUE É O CUSTEIO VARIÁVEL

Para Koliver (2000), o custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), custeio variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”. Lopes de Sá (1990, p. 108) diz que o custeio variável é “o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos”. Para Leone (1997, p. 322), “o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processamento e acabados) serão

apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade”.

No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos.

DIFERENÇAS ENTRE O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL

Diante das várias definições, podem-se estabelecer algumas diferenças entre os métodos de custeio. Entre elas, destacam-se:

Custeio por Absorção	Custeio Variável
Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto.	Apenas os custos variáveis são considerados.
O resultado varia em função da produção.	O resultado varia somente em função das vendas.
É necessário utilizar métodos de rateio, muitas vezes arbitrários, para atribuir os custos fixos aos produtos.	Não se utiliza métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesa e não como custo do produto.
É possível estabelecer o custo total unitário dos produtos.	Há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis.
Não identifica a margem de contribuição.	Identifica a margem de contribuição unitária e global.
Importante para decisões de longo prazo.	Importante para decisões de curto prazo.

VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO VARIÁVEL

Evidenciadas algumas definições e diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável, podemos estabelecer algumas vantagens e desvantagens na adoção de cada um dos métodos. Primeiramente, salientaremos as vantagens e desvantagens do custeio variável.

Recorremos então a Padoveze (2000, p. 48) que, de um painel das vantagens e desvantagens dos dois métodos de custeio, elaborado por Moore e Jaedicke e Garriso, ambos baseado na sumarização feita pela National Associations of

Accountants (Associação Nacional de Contadores – USA) no relatório Research Series Nº. 23, “Direct Costing”, New York, 1953, destacou:

- a) o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- e) o custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- f) o custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- g) o custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

Outras vantagens são citadas por Leone (1997, p. 341), entre elas:

- a) o custeamento variável apresenta de imediato a margem de contribuição;
- b) a geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos de despesas;

- c) os custos periódicos não se “escondem” nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias;
- d) os custos fixos, periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios;
- e) é facilmente acoplado aos demais sistemas de custos;
- f) como produto paralelo que se destaca no emprego do custeio variável estão os orçamentos flexíveis.

As vantagens proporcionadas pelo custeio variável são basicamente com relação à produção de informações para a tomada de decisão.

Do custeio variável extrai-se a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto. Essa margem é utilizada para responder a vários questionamentos importantes dentro do processo decisório, tais como:

- * Qual a margem de contribuição de determinado produto?
- * Fabricar ou comprar?
- * Aceitar ou não uma encomenda especial?
- * Deixar ou não de produzir uma linha de produto?
- * Qual a melhor forma de maximizar o lucro diante de um fator limitante?
- * Qual o ponto de equilíbrio? A Margem de Segurança? E a Alavancagem Operacional?

Outra vantagem do custeio variável é a não-adoção de critérios de rateio para apropriação dos custos fixos, já que esses são considerados como despesas do período.

Entre as desvantagens, Padoveze (2000, p. 49), também extraído de Moore e Jaedicke e Garriso, cita:

- a) a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;

b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;

c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos

fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Para Leone (1997, p. 341) as desvantagens são as seguintes:

a) as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;

b) o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios;

c) os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Entre as vantagens, Padoveze (2000, p. 50) considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos custoso de implementar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Para Leone (1997, p. 341), as principais vantagens estão no fato de os resultados pelo custeio por absorção serem

aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde, normalmente, as informações do custeio por absorção são recomendadas.

Como desvantagens, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisão.

QUAL SERIA O MELHOR MÉTODO A SER ADOTADO PELA EMPRESA?

Analisandos, em separado, os métodos de custeio observa-se que suas posições são antagônicas, porém complementares, em relação às necessidades empresariais, pois, enquanto o absorção atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e à legislação fiscal, o variável fornece informações para a tomada de decisão.

É evidente que a adoção dos métodos de custeio vai depender dos objetivos perseguidos pela empresa. Se, por exemplo, a empresa só tiver como objetivo respeitar os PFC e a legislação fiscal, sem considerar as informações prestadas pela contabilidade de custos para a tomada de decisões, adotará o custeio por absorção. Entretanto, se a empresa utiliza as informações prestadas pela contabilidade de custos para a tomada de decisões, poderá adotar de forma complementar, o custeio variável.

Toda empresa precisa, não só, obter informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, mas, também, mensurar seus estoques e resultados, de acordo com os PFC e a legislação fiscal.

Para atender a esses dois objetivos, a empresa tende a adotar métodos de custeio antagônicos, cada um para atender diferentes finalidades. Na verdade, observa-se que, apesar de os métodos serem antagônicos, não são mutuamente excludentes, podendo a empresa utilizar os dois métodos de forma complementar para a satisfação completa dos objetivos. Como coloca Martins (1993, p. 183) “nem a Auditoria Externa nem a legislação fiscal impedem a adoção de critérios durante o ano diferentes dos

adotados nas demonstrações contábeis de final de exercício. A Consistência é obrigatória entre as demonstrações de fim de cada exercício.” Nessa situação a empresa poderia fazer uso do custeio variável durante o ano e, no final, fazer lançamentos de ajuste ao custeio por absorção. Poder-se-ia ainda adotar um método alternativo fazendo uma fusão das vantagens de cada método. Por exemplo: no variável, é a margem de contribuição e no absorção, é o respeito aos PFC e a legislação fiscal.

Para fazer isso precisaríamos de duas coisas: a primeira é a separação no plano de contas dos custos de fabricação e dos estoques em variáveis e fixos; a segunda é inventariar os custos fixos não os considerando como despesas do período. Dessa forma, seria possível visualizar, nos demonstrativos externos, a margem de contribuição sem, no entanto, infringir os PFC e a legislação fiscal.

O ponto central da diferença entre o custeio variável e o custeio por absorção para efeito de demonstrativo contábil é a contabilização dos custos de fabricação fixos. Os defensores do custeio variável afirmam que os custos fixos dizem respeito à capacidade de produção e não, à produção em si. E, por isso, esses custos são considerados como despesa do período. É aí que o custeio variável passa a infringir os PFC e a legislação fiscal, não sendo aceito para demonstrativos externos. Para que isso não ocorra, devem-se inventariar os custos fixos ao estoque, para fazê-lo, existem duas alternativas:

- 1) Dividindo os custos fixos pela quantidade total produzida pela empresa, não importando quantos tipos de produtos diferentes tenha se produzido no período. Dessa forma, fugir-se-ia dos métodos de rateio atribuídos na apropriação dos custos fixos aos produtos, e poder-se-ia inventariar tais custos com o título de: estoques fixos ou produtos acabados fixos. Como exemplo, consideraremos que a empresa tenha produzido 2.000 unidades de A e 2.000 unidades de B e que, para atingir essa produção, ela incorresse num custo fixo de \$ 2.000,00. Nesse caso, o valor do custo seria dividido pela produção total (4.000 unidades), perfazendo um custo fixo por unidade produzida de \$ 0,50 ($2.000 \div 4.000$). Esse custo fixo por unidade produzida seria estocado separadamente do custo variável por unidade e teria como único objetivo o controle dos custos fixos que seriam baixados, quando da saída dos produtos.

2) Dividindo os custos fixos pela capacidade produtiva da empresa e inventariando somente a quantidade produzida no período, contabilizando a diferença entre a capacidade produtiva e o que foi produzido como despesa. Se, por exemplo, a empresa tem uma capacidade produtiva de 2000 unidades/mês e custos fixos/mês de \$ 1000, então, cada unidade produzida incorreria num custo fixo de \$ 0,50 ($1000 \div 2000$). Se essa empresa, em determinado mês, produzisse apenas 500 unidades, \$ 250 ($500 \times \$0,50$), seria inventariado como custo fixo, e o restante, \$ 750 ($1500 \times \$ 0,50$) seria contabilizado como despesa. Essa alternativa parece mais justa, pois só iria para o estoque o que realmente foi consumido da capacidade produtiva da empresa, sendo o restante, não consumido, considerado como despesa do período. Contudo, talvez não fosse aceito pela legislação fiscal, já que diminuiria a antecipação do imposto de renda em virtude da contabilização de parte dos custos fixos como despesa. Seria um meio termo.

Se os defensores do variável consideram os custos fixos como custos gerados pela capacidade de produção da fábrica, por que então não perguntar quanto dessa capacidade pertenceria a cada produto fabricado? A resposta da pergunta seria dada pela adoção dessa segunda alternativa.

Utilizando qualquer uma dessas alternativas, visualizar-se-ia nos demonstrativos externos a margem de contribuição sem, no entanto, infringir os PFC e a legislação fiscal. Como exemplo, vamos trabalhar com a seguinte hipótese, considerando, apenas, a adoção da primeira alternativa.

Uma indústria, elaborando um único produto, tem a seguinte movimentação:

Período	Produção u	Venda u	Estoque Final u
1 ^o ano	60	40	20
2 ^o ano	50	60	10
3 ^o ano	70	50	30
4 ^o ano	40	70	-

Constituem as características dos custos de produção:

Custos Variáveis		\$ 30/ano
Matéria-prima.....	\$ 20/u	
Energia.....	6/u	
Materiais indiretos.....	<u>4/u</u>	
Custos Fixos		\$ 2.100/ano
Mão-de-obra	\$ 1.300/ano	
Depreciação e Impostos	400/ano	
Manutenção	300/ano	
Diversos.....	<u>100/ano</u>	

A indústria apropria seus custos pelo Custeio por Absorção e avalia seus estoques à base do Primeiro que Entra Primeiro que Sai (PEPS). Os dados para a elaboração das Demonstrações de Resultado e fixação dos valores dos estoques finais para cada ano são obtidos da seguinte forma:

1º Ano:

Vendas: 40 u X \$ 75/u =		\$ 3.000
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 60 u X \$ 30/u	\$ 1.800	
Custos Fixos	<u>\$ 2.100</u>	
Custo da Produção Acabada	\$ 3.900	
(-) Estoque Final de Produtos Acabados:		
Variáveis: \$ 30/u X 20 u =	\$ (600)	
Fixos: <u>\$ 2.100</u> X 20 u = \$ 35/u X 20 u	<u>\$ (700)</u>	
60 u	\$ (1.300)	
Custo dos Produtos Vendidos (CPV) =		<u>\$ (2.600)</u>
Lucro Bruto		\$ 400

2º Ano

Vendas: 60 u X \$ 75/u =		\$ 4.500
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 50 u X \$ 30/u	\$ 1.500	
Custos Fixos	\$ 2.100	
Custo da Produção Acabada	\$ 3.600	
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	\$ 1.300	
(-) Estoque Final:		
Variável: 10 u X \$ 30/u	\$ (300)	
Fixo: $\frac{\$ 2.100}{50 \text{ u}} \times 10 \text{ u} = \$ 42/u \times 10 \text{ u}$	\$ (420)	
	\$ (720)	
CPV =		\$ (4.180)
Lucro Bruto		\$ 320

3º Ano

Vendas: 50 u X \$ 75/u =		\$ 3.750
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 70 u X \$ 30/u	\$ 2.100	
Custos Fixos	\$ 2.100	
Custo da Produção Acabada	\$ 4.200	
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	\$ 720	
(-) Estoque Final:		
Variável: 30 u X \$ 30/u	\$ (900)	
Fixo: $\frac{\$ 2.100}{70 \text{ u}} \times 30 \text{ u} = \$ 30/u \times 30 \text{ u}$	\$ (900)	
	\$ (1.800)	
CPV =		\$ (3.120)
Lucro Bruto		\$ 630

4º Ano

Vendas: 70.000 u X \$ 75/u =		\$ 5.250
Custo dos Produtos Vendidos:		
Custos de Produção:		
Custos Variáveis = 40 u X \$ 30/u	\$ 1.200	
Custos Fixos	\$ 2.100	
Custo da Produção Acabada	\$ 3.300	
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	\$ 1.800	
(-) Estoque Final	-0-	
CPV =		\$ (5.100)
Lucro Bruto		\$ 150

RESUMO DOS RESULTADOS PELO CUSTEIO ALTERNATIVO

	1º Ano \$	2º Ano \$	3º Ano \$	4º Ano \$	Total \$
Vendas	3.000	4.500	3.750	5.250	16.500
(-) CPV Variável	(1.200)	(1.800)	(1.500)	(2.100)	(6.600)
(=) Margem de Contribuição	1.800	2.700	2.250	3.150	9.900
(-) CPV Fixo	(1.400)	(2.380)	(1.620)	(3.000)	(8.400)
Lucro Bruto	400	320	630	150	1.500
Estoque Final Variável	600	300	900	--	--
Estoque Final Fixo	700	420	900		

Se fôssemos elaborar o balanço patrimonial referente ao primeiro ano, as informações quanto aos estoques seriam as seguintes:

Ativo Circulante

Caixa	xxxx
Bancos	xxxx
Estoques:	
Variáveis	600
Fixo -	700
Total	xxxx

Além da informação quanto a margem de contribuição pela demonstração de resultado, o usuário externo ficaria sabendo exatamente quanto de custo fixo estaria estocado até aquele período, podendo visualizar qual seria o impacto da apropriação desses custos no resultado, caso fossem considerados como despesa e quanto a empresa estaria antecipando de imposto de renda indevidamente.

CONCLUSÃO

Mediante a avaliação dos dois métodos, percebe-se que não existe o melhor método de custeio, pois cada um satisfaz necessidades empresariais diferentes e importantes. As informações geradas por eles seriam complementares para satisfação dessas necessidades. Pelo custeio por absorção, a empresa estaria de acordo com os PFC e a legislação fiscal, podendo utilizá-lo na elaboração dos demonstrativos contábeis externos. Pelo custeio variável, a empresa teria informações importantes para tomadas de decisão, com a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos.

THE COSTING FOR ABSORPTION AND THE VARIABLE COSTING: WHICH WOULD THE BEST METHOD BE TO BE ADOPTED BY THE COMPANY?

ABSTRACT — *This article has sought to demonstrate the main differences among the costing absorption and the variable costing stating, the advantages and disadvantages of each one to finally contemplate the best method to be adopted by a company.*

KEY WORDS: *Method; Costing for Absorption; Variable Costing.*

REFERÊNCIAS

CHEVITARESE, S. **Contabilidade Industrial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Getúlio Vargas, 1988.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LEONE. G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, J.G. **Custos (Cálculo, Sistemas e Análises)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 1993.

PADOVEZE, C. L. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção. **Revista CRC-SP**, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

ORNSTEIN, R.. Custeio por Absorção e Custeio Integral. **Revista do CRC-RS**, n. 34, p. 19-23, 1983.

_____. **Aspectos Atuais do Método do Custeio Direto**. [S. l.: s.n.], 2000.

KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [S. l.: s.n.], 2000.