

APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO: VARIÁVEL E POR ABSORÇÃO, PARA O PROCESSO DECISÓRIO GERENCIAL DOS CUSTOS

ANACLETO G.¹

1. INTRODUÇÃO

Este estudo tem a finalidade de apuração dos resultados aplicados pelos dois custeios, aqui em estudo, que estão relacionados a uma das Funções da Controladoria.

No entanto, ao contrário de estarem assim conceituados, os critérios adotados pelos dois métodos de custeio nos sistemas de controladoria dos custos e as informações geradas têm sido objeto de críticas generalizadas entre os estudiosos e autores de custos, apontando para a inadequação das informações contábil gerencial, que são fatores críticos aos processos decisórios.

Diante desse contexto, a função do gestor, com o suporte da Controladoria, está voltada para buscar caminhos, visando eliminar desperdícios, reduzir custos e otimizar o referido resultado. Para tanto, necessariamente, há de aproximar e integrar as abordagens de Controladoria aos problemas no processo decisório da gestão.

Para tanto, é necessário recorrer a especialistas para estabelecer o conceito dos dois métodos aqui em estudo. Os Métodos de Custeio: Por Absorção e Por Variáveis, para as tomadas de decisões gerenciais.

Segundo Martins (2003) o Custeio por Absorção (custeio significa forma de apropriação de custos) é o método derivado da aplicação dos princípios de

¹ Possui graduação em licenciatura em Matemática pela Universidade São Francisco (2000). Atualmente é professor de nível superior da faculdade de ciências sociais de Extrema, professor na graduação da Faculdade de Ciências Gerências de Jundiaí e professor do Centro Universitário Padre Anchieta. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Matemática Financeira, atuando principalmente nos seguintes temas: calculadora HP-12c, probabilidade e estatística aplicada no Excel e matemática básica.

contabilidade geralmente aceitos, pelo ²FISCO e Auditores. Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços gerais. E, Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como conseqüências, custos variáveis.

O autor Maher (1999) depura o Custeio por Absorção, como o sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custos do produto. E, no sistema de Custeio Variável, são contabilizados os custos, em que, apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos

2. AS DIFERENÇAS DOS DOIS MÉTODOS DE CUSTEIO

As diferenças dos dois métodos esta na aplicação de decisão dos administradores na consciência da diferença entre custos variáveis e custos por absorção. Os administradores precisam conhecer todos os custos de operação de um negócio, fixos e variáveis, para que possam estabelecer preço de venda e estimar custos que se alteram na produção.

Do ponto de vista decisório, verifica-se que o Custeio Variável tem condições de proporcionar muito mais rapidamente informações vitais à empresa, também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-lo contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidade (Martins, 2003)

Contudo, segundo Maher (1999) No custeio por absorção, os custos fixos de produção são tratados como custo do produto, e, portanto, são atribuídos a cada unidade produzida. No custeio variável, entretanto, eles são tratados, como custos do período, e ,

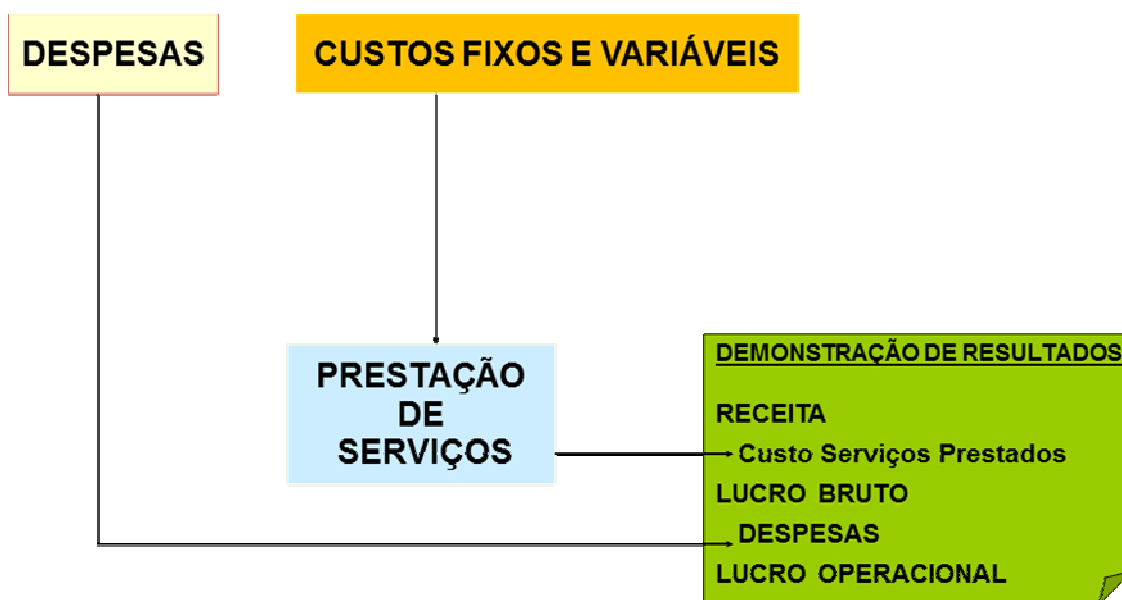
² FISCO O termo fisco refere-se, em geral, ao Estado enquanto gestor do Tesouro público, no que diz respeito a questões relacionadas com atividades [financeiras](#), [tributárias](#), [econômicas](#) e patrimoniais.

portanto, são considerados despesa do período em que são ocorridos. [...] Quando o custeio por absorção é utilizado, aumentos e diminuições do estoque de produtos acabados e do estoque de produto em fabricação são maiores do que quando o custeio variável é utilizado, porque esses estoques incluem custos de produção fixos.

Apesar dessas diferenças no tratamento de custeamento dos custos de produção (fixos e variáveis), através do Custeio Variável, por tratar os custos fixos como despesas fixas no ³DRE, da para calcular a ⁴Margem de Contribuição para cobrir os custos fixos da produção.

3. MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL E DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

No método de Custeio variável, preconiza a segregação dos custos em fixos e variáveis. É importante frisarmos que, para a valorização dos Estoques, só serão atribuídos aos produtos os Custos Variáveis, sendo os Custos Fixos tratados como custos do período, indo diretamente para o DRE, tal como se pode observar na figura 1 a seguir:

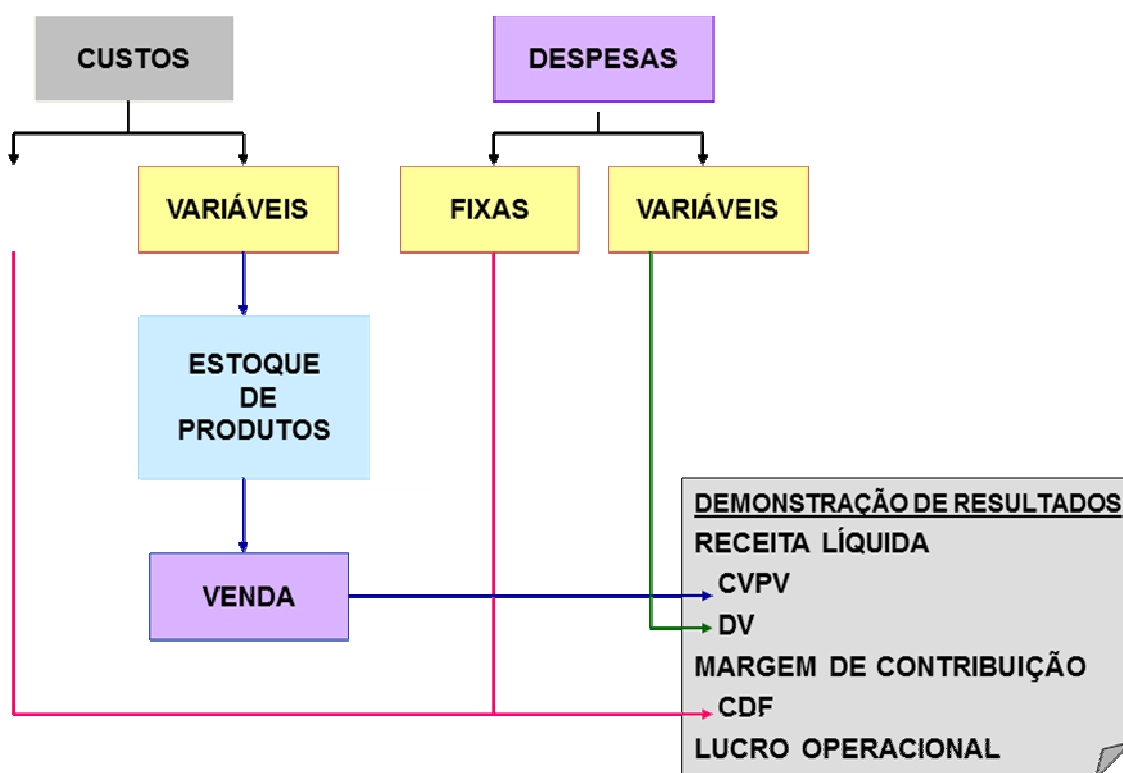


³ DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

⁴ Margem de Segurança: É o resultado da diferença entre as receitas e os custos variáveis

Fonte: Maher, 2003

O Método de Custeio por Absorção, também chamado Custeio Pleno ou Integral, é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços. Esse método, que satisfaz aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção. (Dutra, 2003). Na figura 2. Apresenta-se esquematizado o custeio por Absorção



Fonte: Dutra, 2003

4. VANTAGENS E DESVANTAGENS DOS DOIS MÉTODOS

Independentemente do ramo de atividade, a utilização do Custeio por Absorção para a avaliação do estoque visa principalmente atender a exigência societária e fiscal porque este método de custeio, além de ser imposto pela legislação, também se adapta perfeitamente aos softwares existentes no mercado e não fere os Princípios Fundamentais da Contabilidade, porque nos custos de fabricação são computados todos os custos variáveis e fixos que posteriormente são transferidos para os estoques ou é

dada a saída como custos dos produtos vendidos quando se trata de produção por ordem.

Da mesma forma, algumas empresas utilizam uma combinação do Custeio por Absorção com o Custeio Variável/Direto. O Custeio Direto/Variável, segundo os gestores, é utilizado para fins decisórios, sendo a Margem de Contribuição sua principal informação. Esta ferramenta visa auxiliar o gestor na decisão de fabricar ou não determinado produto, aceitar ou não determinada encomenda. Neste caso, o custo de fabricação é composto apenas dos custos variáveis, e os custos fixos deverão ser descarregados nos resultados, no entanto, como a empresa trabalha também com o Método de Custeio por Absorção, os estoques ou os custos dos produtos vendidos são avaliados por este método.

As desvantagens no custeio variáveis é que de fato ele fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã, quer variáveis quer fixos, relativos a tais produtos. (Eliseu, 2003)

A maioria dos administradores tem consciência da diferença entre custos variáveis e custos por absorção, quando aplicados no processo decisório. Os administradores precisam

4.1. ALGUMAS VANTAGENS NA UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL

Os defensores da utilização deste método argumentam como vantagem que os custos fixos, existem independentemente da fabricação ou não de um produto, os custos fixos podem ser vistos como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargo de produto específico.

Os custos são distribuídos aos produtos por rateios, que contém em maior ou menor grau a arbitrariedade. Todavia, para a tomada de decisão, o rateio, por melhores que sejam os critérios pode fazer um produto não rentável, e é claro, isto não é correto.

Por essas razões e para aperfeiçoar decisões, o custeio variável tende a ser mais utilizado, lembrando que não é um sistema aceito legalmente, sua utilização limita-se à contabilidade para efeitos internos da empresa, chamada Contabilidade Gerencial.

Padovezze (2003) descreve:

- a) Os custos 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 são necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- d) É mais fácil para os gerentes industriais entender o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.
- e) O custeamento direto é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custo.

4.2. ALGUMAS DESVANTAGENS DO CUSTEIO VARIÁVEL

De acordo com Padovezze (2003):

- 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 custo fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos, semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em 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.

Após citar algumas vantagens, do custeamento variável ou direto, o autor, Benedicto (1997) assim se expressa:

“Em linhas gerais, pode-se inferir que o custeio direto/variável oferece mais informações úteis e relevantes para a tomada de decisão do que as demais abordagens do método de custeio, principalmente por evidenciar, de forma clara e objetiva, a

margem de contribuição que a instituição precisa ter para suportar determinado volume de atividade, de modo a absorver os seus custos fixos e gerar resultados favoráveis. Em síntese, o método do custeio variável oferece condições para os gestores”:

Avaliarem os impactos de redução ou aumento de custos nos resultados da entidade, tornando-se um instrumento relevante ao planejamento e controle das atividades;

Avaliarem o desempenho de forma mais significativa dos centros de resultados do que aquela proporcionada pelo custeio por absorção, uma vez que os centros de resultados absorvem custos fixos e sua rentabilidade fica prejudicada com os rateios efetuados, tornando às vezes um centro de resultado produtivo em não-produtivo ou vice-versa.

4.3 VANTAGEM DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos produção permitindo apuração do custo total de cada produto;

Entre algumas vantagens, Padoveze (2003) “*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 programar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis

4.4 DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre com grande grau de arbitrariedade;

O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto.

Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

Segundo Martins (2003), a desvantagem deste método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação destes custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.

Um problema na utilização do método de custeio por absorção esta na fixação dos preços sem conhecer a margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz visando resultado global.

5. METODOLOGIA DA APLICAÇÃO DOS CUSTEIOS PARA O PROCESSO DECISÓRIO

Segundo Dutra (2003), constata-se que os principais motivos que levam as empresas a utilizar o Custeio por Absorção foram:

- 1) atender à exigência fiscal e contábil;
- 2) por ser aceito pela auditoria externa;
- 3) melhor se adaptar ao sistema de processamento utilizado, mesmo considerando uma certa dose de arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos produtos.

As empresas que utilizam o Custeio Direto/Variável procedem, assim, ao objetivo de auxiliar na tomada de decisão, fornecendo uma melhor informação por não contemplar os custos fixos, eliminando o arbitramento na distribuição dos custos e despesas fixas, possibilitando verificar a participação e capacidade de cada produto na diluição dos custos e despesas fixas.

6. CONCLUSÃO

Analisando os dois métodos, percebe-se que cada um satisfaz necessidades empresariais diferentes e importantes. As informações de cada método é uma complementação para satisfazer as necessidades das empresas. O método do custeio variável, trás para a empresa informações importantes para tomada de decisão, facilitando na elaboração de relatórios gerenciais internos e/ou na utilização da margem de contribuição. Já o método de custeio por absorção, a empresa estaria de acordo com a legislação fiscal, podendo utilizá-lo na elaboração dos demonstrativos contábeis externos.

O processo de custeamento dos produtos e serviços exige uma estrutura de informações analíticas, tanto para a obtenção das quantidades e dados físicos, quanto para os preços unitários e outros dados de valores. A maior parte das informações necessárias ao desempenho das diversas atividades existentes na empresa e constam dos sistemas de informações operacionais que apóiam essas atividades. Caso, algumas informações

necessárias não constam nos diversos sistemas operacionais existentes, é tarefa do responsável pela área de custo a implantação de sistemas ou subsistemas para obter essas informações que faltam dentro, é óbvio, de uma adequada relação custo-benefício. E que diante de um ambiente competitivo em que empresas buscam diferentes formas de reduções de custos e diferenciações em serviços e produtos, torna-se indispensável à adoção de um sistema de custo que melhor atende a realidade da empresa. Para o desenvolvimento de estratégias é necessário que conheçam os custos e despesas em detalhes, bem como os fatores que causam suas variações.

Na decisão gerencial, a utilização dos dois métodos, verifica-se que não existe o melhor método de custeio, pois as informações geradas por cada sistema seria um complemento das necessidades de cada empresa, portanto é preciso avaliar em conjunto qual sistema será mais objetivo para aquela empresa. Pelo custeio por absorção, a empresa estaria de acordo com as exigências da Legislação Fiscal, podendo utilizá-lo na elaboração dos demonstrativos contábeis externos. Pelo custeio variável, a empresa teria informações importantes para tomadas de decisões, com a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FARIA, Cristina; COSTA, Maria de Fátima – **Gestão de Custos Logísticos** – São Paulo – Atlas – 2007

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José – **Gestão de Custos** – São Paulo: Saraiva 2006.

PADOVEZZE, Clóvis, L. **Controladoria Estratégica e Operacional** – Editora:

CREPALDI, Silvio Aparecido – **Curso Básico de Contabilidade de Custos** – São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra – **Curso de Contabilidade de Custos** – São Paulo: Atlas – 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra – **Custos: Planejamento, Implantação e Controle** – 3ª edição - São Paulo: Atlas - 2000

MARTINS, Eliseu - **Contabilidade de Custos** - 9ª edição – São Paulo: Atlas, 2003.

LAWRENCE, W.B - **Contabilidade de Custos**. 4 ed. Brasília: São Paulo, 1975.

MAHER, M. - Contabilidade de Custos: Criando Valor Para a Administração; São Paulo: Atlas, 2001.

DUTRA, Rene G, - CUSTOS Uma Abordagem Prática – 5ª Ed. – São Paulo - Atlas - 2003.