

# O Método de Custeio por Absorção e o Método de Custeio Variável

*por Carlos Alexandre Sá*

Existem três métodos de apuração dos Custos das Vendas<sup>1</sup>: o método de custeio por absorção, o método de custeio direto e o método de custeio variável. Quando se trata de apurar o Custo das Vendas para efeitos contábeis, a legislação nos obriga a fazê-lo pelo método do custeio por absorção. No entanto, existe uma série de processos internos que não são alcançados pela legislação tributária e nos quais utilizamos o método de custeio dito variável. Um destes processos é o orçamento empresarial. Lá usamos o método de custeio variável porque permite uma melhor avaliação do impacto marginal de um novo projeto ou da venda de uma unidade a mais dos produtos comercializados pela empresa. Neste apêndice, vamos mostrar como transformar o DRE preparado pelo método de custeio por absorção no DRE preparado pelo método de custeio variável. Começamos conceituando o que sejam gastos fixos e gastos variáveis. Os leitores familiarizados com os procedimentos contábeis notarão que usamos conceitos mais rígidos do que a contabilidade para diferenciar os gastos fixos dos gastos variáveis. Em seguida discutiremos o conceito de margem de contribuição. Finalmente, mostramos como transformar o DRE preparado pelo método de custeio por absorção no DRE preparado pelo método de custeio variável.

## 1. Os Gastos

Quanto à sua natureza, os gastos podem ser fixos, variáveis e semivariáveis. Vejamos o que significa cada uma destas expressões:

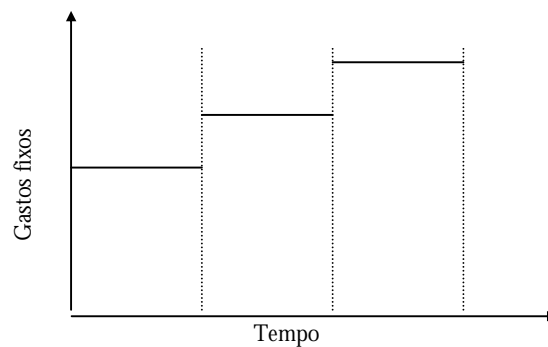
### 1.1 Os Gastos Fixos

Gastos fixos são gastos que não variam com o nível de atividade da empresa. Na verdade estes gastos são fixos dentro de determinados limites, ou seja, variam por patamares. Tomemos as despesas de “Aluguel e Condomínio” dos escritórios de uma empresa. Esta despesa não varia a cada unidade vendida. No entanto, caso a empresa passe a vender muito, poderá ter que aumentar sua equipe e, em conseqüência, ter que alugar mais área para acomodar este adicional de funcionários. Em conseqüência, aumentará a despesa de “Aluguel e Condomínio”. Esta despesa continuará fixa até que o aumento do número de funcionários da empresa a obrigue a expandir novamente a área de seus escritórios. O gráfico abaixo mostra, de forma esquemática, a evolução dos gastos fixos.

---

<sup>1</sup> “Custo das Vendas” é uma expressão genérica que engloba os Custos dos Produtos Vendidos (empresas industriais), Custo da Mercadoria Vendida (empresas comerciais) e Custo dos Serviços Prestados (empresa prestadora de serviços).

**Figura 1-** Evolução dos gastos fixos



Esta definição é importante porque, para efeitos contábeis, a mão de obra direta é considerada “custo variável”, quando, para que possamos avaliar os efeitos marginais de um novo projeto ou da venda de uma unidade a mais, devemos tratá-la como um custo fixo, já que não varia a cada unidade que se venda ou que se deixe de vender. O mesmo se aplica às horas extras pagas ao pessoal diretamente envolvido na operação da empresa, as quais assumem a mesma natureza dos salários normais e deverão ser consideradas no DRE obtido pelo método do custeio variável como um custo fixo.

Os gastos fixos por sua vez se subdividem em:

*Custos Diretos de Operação* - são os custos fixos diretamente alocados aos produtos ou linhas de produtos comercializados pela empresa. Exemplos de custos diretos de operação seriam os salários do pessoal diretamente envolvido na operação ou a depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

*Custos Indiretos de Operação* – são os custos fixos indiretamente alocados aos produtos ou linhas de produtos comercializados pela empresa. Referem-se, quase sempre, às atividades de supervisão ou de apoio à operação. Exemplos de custos indiretos de fabricação seriam os salários do Diretor Industrial, dos gerentes de produção e do pessoal indiretamente envolvido na fabricação tais como os funcionários do almoxarifado, do Setor de Suprimentos, do Setor de Controle de Qualidade e do Setor de Planejamento e Controle da Produção, e outros.

*Despesas Operacionais* – são os gastos fixos de todos os departamentos que não estejam nem direta nem indiretamente envolvidos com a operação da empresa, tais como os custos administrativos e comerciais (exceto em empresas comerciais).

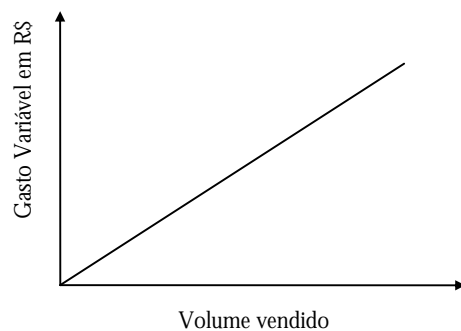
## 1.2 Os Gastos Variáveis

São considerados gastos variáveis aqueles dispêndios que variam a cada unidade produzida e vendida. Estes gastos sempre compõem o custo das vendas para efeitos de determinação da margem de contribuição. Os gastos variáveis podem ser:

- Custos variáveis de operação - fazem parte dos custos variáveis de operação as matérias-primas, materiais secundários e os materiais de embalagens (nas empresas industriais), os materiais de revenda (nas empresas comerciais) e os materiais de suprimento (em algumas empresas prestadoras de serviços<sup>2</sup>).
- Despesas variáveis de vendas – as quais incluem os impostos diretos incidentes sobre as vendas (ICMS, ISS, PIS, COFINS etc.) e outras despesas de comercialização tais como as comissões sobre as vendas e os royalties, desde que proporcionais ao volume vendido.

Teoricamente, os gastos variáveis evoluem, quase sempre, segundo uma linha reta, conforme a figura abaixo:

**Figura 2** – Evolução dos gastos variáveis



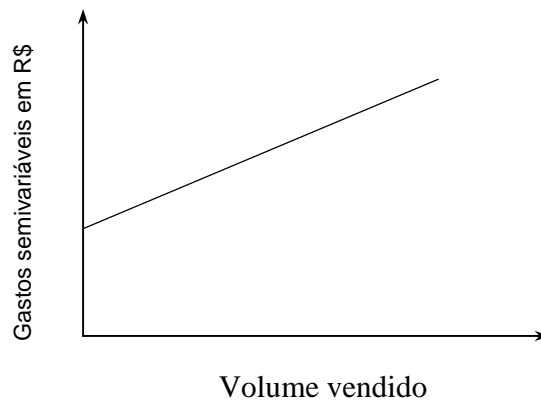
### 1.3 Os Gastos Semivariáveis

São chamados de gastos semivariáveis aqueles dispêndios que possuem uma parte fixa e outra que varia com o nível de atividade da empresa. Um exemplo: o salário dos vendedores de uma loja e que fosse composto de uma parte fixa e de uma comissão sobre as vendas. Um outro exemplo seriam os gastos com aluguel de uma loja cujo contrato de locação previsse um pagamento mínimo acrescido de uma porcentagem sobre as vendas. O gráfico abaixo mostra uma linha possível de evolução dos gastos semivariáveis.

---

<sup>2</sup> Existem empresas de serviços que consomem materiais em suas operações, como é o caso das firmas de limpeza ou dos laboratórios de análises. No entanto existem empresas que não consomem materiais em suas operações. Vê-se, portanto, que nem todas as prestadoras de serviços possuem custos variáveis de operação. No entanto, todas possuem despesas variáveis de vendas.

Figura 3 - Evolução dos gastos semivariáveis



## 2. Métodos de Custeio

### 2.2 O Custeio por Absorção

Consiste na apuração de todos os custos de operação dos bens produzidos ou dos serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. Neste método, computamos, além dos custos diretos de operação (matérias primas, materiais secundários, mão de obra direta etc.), os custos indiretos de operação (manutenção de equipamentos, custos de suprimentos, planejamento e controle da operação, controle de qualidade etc.). Neste caso, os custos fixos - independente de serem diretos ou indiretos de operação - são rateados de acordo com os critérios estabelecidos pela empresa.

#### **Exemplo: O método de custeio por absorção**

Suponha que uma empresa industrial manufacture e comercialize um único produto cujo custo de matéria prima seja R\$10 por unidade produzida. Suponha ainda que, nesta empresa, a soma dos custos diretos e indiretos de fabricação montem a R\$1.000 por mês. Se em um determinado mês a empresa produzir 500 unidades deste produto, pelo método de custeio por absorção, seu custo unitário será igual a R\$12, conforme o quadro abaixo:

Matéria Prima por unidade	R\$ 10
Rateio dos custos fixos pelas unidades produzida	$R\$1.000 \div 500 \text{ um} = R\$ 2$
Total	R\$ 12

Se no mês seguinte a empresa fabricasse 600 unidades deste mesmo produto, seu custo unitário para efeito da apuração do custo dos produtos vendidos seria R\$ 11,67, conforme o quadro abaixo:

Matéria Prima por unidade	R\$ 10,00
Rateio dos custos fixos pelas unidades produzidas	$R\$1.000 \div 600 \text{ um} = R\$ 1,67$
Total	R\$ 11,67

## 2.2 O Custeio Variável

Como dissemos anteriormente, no Brasil, o emprego do método de custeio por absorção para a apuração do Custo das Vendas nas demonstrações financeiras não é uma opção, é uma imposição de ordem legal.

No método do custeio variável, somente os gastos variáveis são computados na apuração do Custo das Vendas. Este sistema baseia-se na divisão existente entre gastos variáveis e gastos fixos, isto é, os que variam com o nível de atividade da empresa e os que se mantêm constantes dentro de certos níveis de atividade. Neste caso, na preparação do DRE pelo método do custeio variável, consideramos no cálculo do Custo das Vendas todos os gastos variáveis, sejam eles custos variáveis de operação (matérias primas e materiais secundários, materiais de revenda e produtos consumidos na prestação de um serviço), ou despesas variáveis de vendas tais como os impostos incidentes sobre as vendas (ISS, ICMS, PIS, Cofins etc.) e outras despesas que sejam proporcionais às vendas (comissões, royalties etc.).

### **Exemplo:**

*Suponha que uma empresa industrial manufacture e comercialize um produto cujo preço de venda seja R\$10,00 e que apresente a seguinte estrutura de custos variáveis:*

<i>Matéria prima e materiais secundários</i>	<i>R\$ 5,00</i>
<i>ICMS<sup>8</sup></i>	<i>18%</i>
<i>PIS e Cofins</i>	<i>9,25%</i>
<i>Comissão de vendedores</i>	<i>5%</i>

*Neste caso, o custo unitário do produto vendido obtido pelo método de custeio variável seria:*

#### *Custos Variáveis de Produção*

<i>Matéria prima e materiais secundários</i>	<i>R\$ 5,00</i>
--	-----------------

#### *Despesas Variáveis de Vendas*

<i>ICMS</i>	<i>18% x R\$ 5,00 =</i>	<i>R\$ 0,90</i>
<i>PIS e Cofins</i>	<i>9,25% x R\$ 10,00 =</i>	<i>R\$ 0,925</i>
<i>Comissão de vendedores</i>	<i>5% x R\$ 10,00 =</i>	<i>R\$ 0,50</i>
<i>Total</i>		<i>R\$ 7,325</i>

As principais características do método de custeio variável são:

- É basicamente orientado para o aspecto gerencial por permitir a apuração da margem de contribuição de cada produto, não se adequando às exigências legais;

<sup>8</sup> Tanto na compra da matéria-prima e dos materiais secundários, quanto na venda do produto acabado.

- Permite um maior controle sobre os gastos fixos ao mantê-los isolados do custo das vendas;
- Permite prever com maior grau de precisão os resultados de decisões de se descontinuar a comercialização de produtos por facilitar o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio.

### 3. Margem de Contribuição

Chamamos de margem de contribuição unitária à diferença entre o preço unitário de venda e o custo unitário de produção calculado pelo método do custeio variável. Sua equação genérica é:

Margem de contribuição unitária = Preço unitário de venda – Custo unitário de produção

A margem de contribuição unitária representa a contribuição (daí o seu nome) de uma unidade vendida para o pagamento dos gastos fixos e para a formação do lucro da empresa.

Transportando este conceito para o DRE, temos que a diferença entre a receita bruta e o custo das vendas calculado pelo método do custeio variável representa a margem de contribuição da empresa, ou seja, o quanto que a empresa dispõe para pagar seus custos fixos. O que sobrar é o Lucro Operacional.

A Demonstração de Resultado do Exercício

O DRE obtido pelo método do custeio por absorção possui o seguinte formato:

<b>Receita Bruta</b>
<i>menos</i>
Dedução de Vendas
<i>igual a</i>
<b>Receita Líquida</b>
<i>menos</i>
Custo das Vendas
<i>igual a</i>
<b>Lucro Bruto</b>
<i>menos</i>
Despesas Operacionais
<i>igual a</i>
<b>Lucro Operacional</b>
<i>mais</i>
Resultado não Operacional
<i>igual a</i>
<b>Lucro antes do IR e da CSLL</b>
<i>menos</i>
IR e CSLL
<i>Igual a</i>
<b>Lucro Líquido</b>

Já o DRE obtido pelo método do custeio variável tem o seguinte formato:

<b>Receita Bruta</b>
<i>menos</i>
Dedução de Vendas <sup>3</sup>
<i>igual a</i>
<b>Receita Líquida</b>
<i>menos</i>
Custo das Vendas
<i>Custo Variável de Operação</i>
<i>Despesas Variáveis de Vendas</i>
<i>igual a</i>
<b>Margem de Contribuição</b>
<i>menos</i>
Custos Fixos Diretos e Indiretos de Operação
<i>igual a</i>
<b>Lucro Bruto</b>
<i>menos</i>
Despesas Operacionais
<i>igual a</i>
<b>Lucro Operacional</b>
<i>mais</i>
Resultado não Operacional
<i>igual a</i>
<b>Lucro antes do IR e da CSLL</b>
<i>Menos</i>
IR e CSLL
<i>igual a</i>
<b>Lucro Líquido</b>

Observe que surgiram duas contas que não existiam antes: a Margem de Contribuição e os Custos Fixos Diretos e Indiretos de Operação. Por outro lado, o Custo das Vendas absorveu as Deduções de Vendas, os royalties e as comissões de vendas (caso existam) e sejam proporcionais ao volume vendido. Neste caso, os royalties e as comissões de vendas que forem incorporadas ao custo das vendas deverão ser subtraídos das Despesas Operacionais.

## 4. Um Exemplo Ilustrativo

Considere o DRE apresentado abaixo, obtido pelo método do custeio por absorção:

<b>Receita Bruta</b>	<b>20.000.000</b>
<i>mais</i>	
Deduções de Vendas	(1.500.000)

<sup>3</sup> Neste caso, considera-se como Dedução de Vendas apenas as devoluções e os descontos incondicionais concedidos.

<i>igual a</i>	
<b>Receita Líquida</b>	<b>18.500.000</b>
<i>mais</i>	
Custo das Vendas	(10.000.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro Bruto</b>	<b>8.500.000</b>
<i>mais</i>	
Despesas Operacionais	(2.500.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro Operacional</b>	<b>6.000.000</b>
<i>mais</i>	
Resultado não Operacional	(200.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro antes o IRPJ e CSLL</b>	<b>5.800.000</b>
<i>mais</i>	
IRPJ e CSLL	(1.800.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro Líquido</b>	<b>4.000.000</b>

Suponha que possuamos as seguintes informações complementares:

1. Os impostos incidentes sobre o faturamento Bruto somam R\$1.000.000
2. Os custos fixos montam a R\$1.200.000
3. As comissões sobre as vendas representam R\$1.000.000

Vamos, agora, preparar o DRE desta empresa pelo método do custeio variável.

O Custo das Vendas calculado pelo método do custeio variável é:

Custo das Vendas original	R\$10.000.000
(+) Impostos incidentes sobre o faturamento	R\$ 1.000.000
(+) Comissões sobre as vendas	R\$ 1.000.000
(-) Custos Fixos	(R\$ 1.200.000)
Total	R\$10.800.000

Por outro lado, teríamos que subtrair as comissões sobre as vendas das Despesas Operacionais, que passariam para R\$1.500.000 (=R\$2.500.000 – R\$1.000.000).

O DRE obtido pelo método de custeio variável ficaria, então, assim:

<b>Receita Bruta</b>	<b>20.000.000</b>
<i>menos</i>	
Dedução de Vendas	(500.000)
<i>igual a</i>	
<b>Receita Líquida</b>	<b>19.500.000</b>
<i>menos</i>	
Custo das Vendas	(10.800.000)
<i>Custos variáveis de Operação</i>	<i>(8.800.000)</i>



<i>Despesas Variáveis de Vendas</i>	<i>(2.000.000)</i>
<i>igual a</i>	
<b>Margem de Contribuição</b>	<b>8.700.000</b>
<i>menos</i>	
Custos Fixos Diretos e Indiretos	(1.200.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro Bruto</b>	<b>7.500.000</b>
<i>mais</i>	
Despesas Operacionais	(1.500.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro Operacional</b>	<b>6.000.000</b>
<i>mais</i>	
Resultado não Operacional	(200.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro antes o IRPJ e CSLL</b>	<b>5.800.000</b>
<i>mais</i>	
IRPJ e CSLL	(1.800.000)
<i>igual a</i>	
<b>Lucro Líquido</b>	<b>4.000.000</b>

Neste relatório, as Despesas Variáveis de Venda compreendem os impostos incidentes sobre o faturamento (R\$1.000.000) mais as comissões sobre as vendas (R\$1.000.000), as quais foram estornadas das Despesas Operacionais.

*Carlos Alexandre Sá é professor de finanças e consultor.*