

# **APOSTILA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS I**

“O custo exato é uma utopia”.  
George Sebastião Guerra Leone



# I - A CIÊNCIA CONTÁBIL E A CONTABILIDADE DE CUSTOS

## 1. O SISTEMA CONTÁBIL E SEUS SUBSISTEMAS

A Contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, tendo entre seus objetivos a geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, o planejamento e a tomada de decisão, no enfoque passado/presente/futuro. Tudo isso, servindo aos mais diversos usuários, para que eles possam, por meio de seus atos buscarem a prosperidade da entidade e da sociedade.

Esse conceito, não restringe à ação da Contabilidade na medida em que discorre sobre a necessidade de suprir as expectativas informativas dos usuários a ela ligados. Porém, cabe observar a correlação existente entre tal ciência e outras formas de conhecimento, ou seja, existe uma relação intencional entre os estudos contábeis e as demais áreas do conhecimento.

Neste sentido, a visão da transdisciplinariedade é fundamental, sendo a mesma entendida como o encontro entre as ciências e destas com a filosofia, com a arte e com o espírito, buscando o desenvolvimento do pensar holístico e do agir localizado.

A Contabilidade, assim como as outras ciências, pode ser estudada sob enfoques particulares, aqui denominados de especializações.

Conceitualmente, poder-se-ia entender o especialista como uma pessoa que sabe quase tudo sobre quase nada, se orgulha pela sua unilateralidade de visão e que perdeu, muitas vezes, o poder da inteireza. Entretanto, o sentido que se quer denotar é justamente o inverso.

Para facilitar o estudo contábil, ramifica-se este conjunto em partes menores, a fim de compreender melhor sua organização, mas sem jamais esquecer a visão global. Cumpre, transcender o enfoque da especialização, pensando holisticamente e agindo localmente.

A figura 1 demonstra que a ciência contábil ramifica-se em uma gama de especializações (Contabilidade Gerencial, Agrícola, Pública, Comercial etc.), sendo que cada uma delas estuda o patrimônio sob uma ótica particular, conforme especifica sua identificação. A determinante disso são as diversas atividades desenvolvidas pelas organizações, as políticas adotadas, os interesses dos usuários, as normas governamentais, dentre outras.

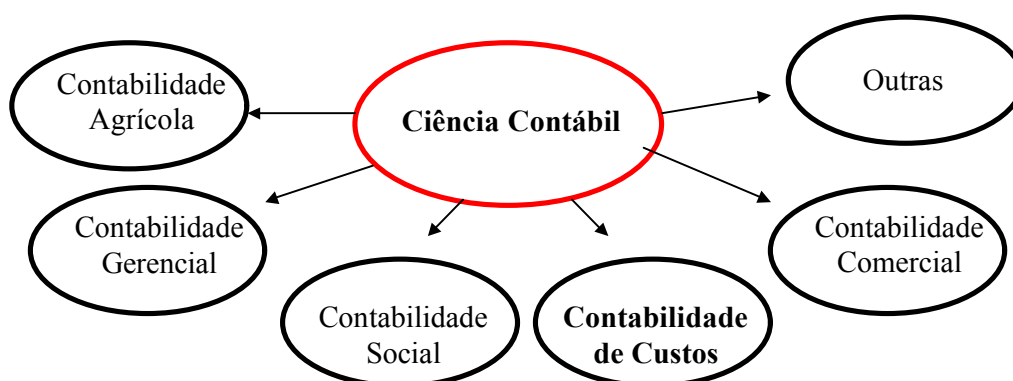


Figura 1

O importante disto é lembrar:

*A ciência contábil é una, porém dividida em diversas especialidades (partes). Assim, não podemos esquecer que quando falamos de Contabilidade de Custos, estamos nos referindo a uma parte da Contabilidade, sem impossível dissociá-las.*

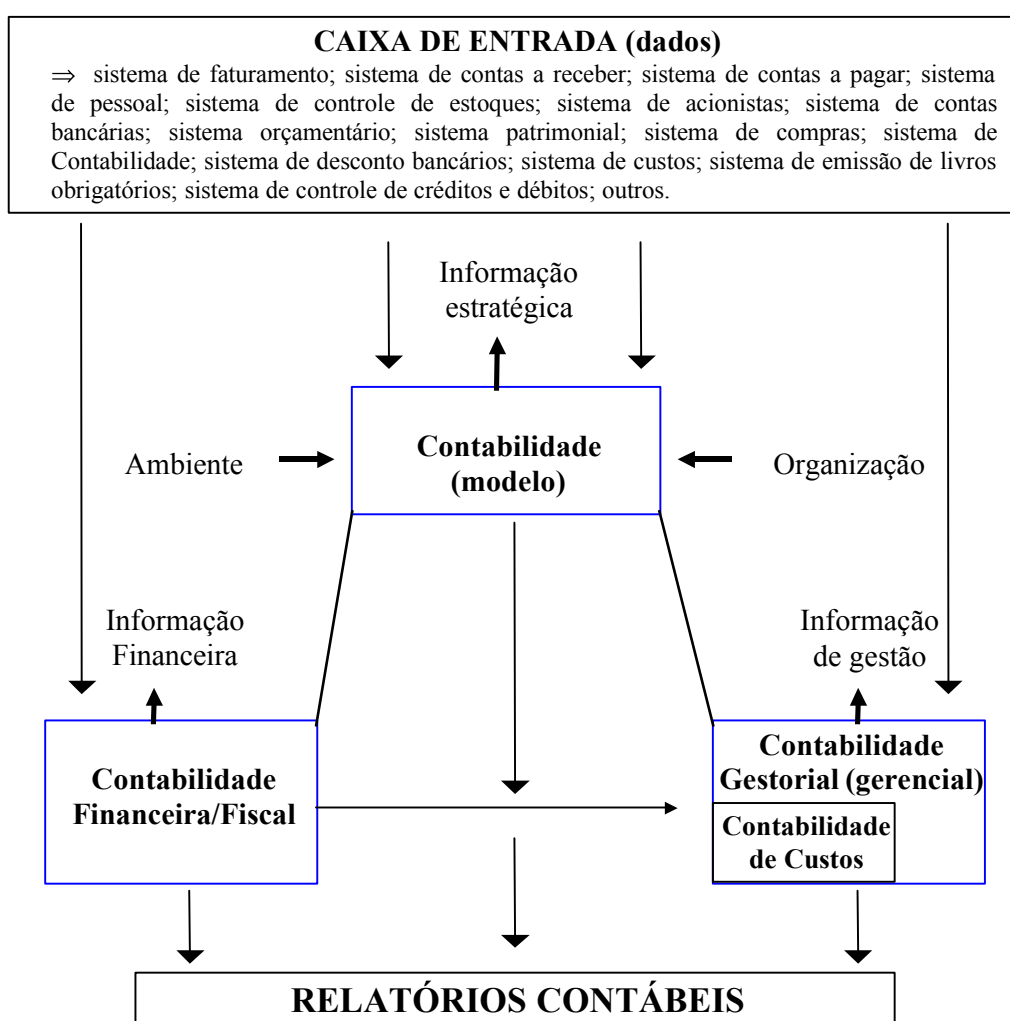
## 2. A CONTABILIDADE GERAL E A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Uma das principais missões da CONTABILIDADE é proporcionar informações adequadas e sistemáticas dos fenômenos patrimoniais (fatos contábeis) ocorridos nas células sociais, conhecidas como empresas ou entidades.

Entre as muitas especializações da contabilidade (como visualizado na figura 1) é possível classificá-la em contabilidade geral (financeira ou fiscal) e contabilidade gerencial (inclusa nesta a contabilidade de custos).

Disto, visualiza-se a figura 2, que aborda a idéia discutida, no sentido de apresentar a entidade um sistema contábil capaz de cumprir as exigências legais (Contabilidade Geral/Financeira) e ainda anular as necessidades informativas dos usuários (internos e externo), gerando informações de ordem gerencial ou gestorial.

Figura 2 - Sistema de Informações Contábeis



Fonte: Lopes e Ibarra. Enfoque Actual de la Contabilidad de Dirección Estratégica. p.87. (adaptada)

**2.1 A CONTABILIDADE GERAL** engloba todos os fatos ocorridos na entidade e prepara informações tanto para o âmbito interno (administradores, diretores, gerentes etc.) quanto externo à entidade (acionistas, governos, fornecedores etc.).

Preocupa-se com o acompanhamento de todas as transações de captação de recursos financeiros e sua materialização em fatores produtivos de uma parte e, por outra parte, das transações envolvendo a comercialização dos produtos e serviços e a posterior cobrança dos mesmos. Trata ainda do cálculo do resultado, entendido este no sentido de excedente havido após a remuneração a tipo de fornecedores, sejam de trabalho ou de capital, bem como da elaboração de demonstrações contábeis.

Deve seguir os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e também atender as exigências fiscais e societárias. Neste aspecto, cita-se a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas (decreto-lei nº 1.598/77), a qual obriga a empresa a manter um sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração. Se isto não ocorrer, o fisco poderá arbitrar o valor dos estoques para efeito do cálculo do imposto de renda e da contribuição social, desconsiderando a escrituração contábil.

Porém, nem todos os métodos de custos são aceitos pela legislação brasileira. Ela requer a utilização do chamado custeio por absorção (será estudado em capítulos posteriores), o qual atende aos PFC. Este sistema tem como filosofia a premissa de que todos os custos (fixos e variáveis – diretos e indiretos) são computados ao custo dos produtos, portanto ativados.

Assim, para atender à legislação comercial, a empresa deve adotar tal sistema ou, se adotar algum outro, deverá, por ocasião do encerramento do exercício, fazer os ajustes necessários de seus estoques e do custo dos produtos de acordo com os procedimentos do custeio por absorção.

**2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS** centra sua atenção no estudo da composição e no cálculo dos custos, também observa o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivos. A contabilidade de custos tem como característica ser de caráter INTERNO.

Alguns estudiosos a dividem em:

**2.2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS SINTÉTICA** visa o registro e apuração, numa SEÇÃO da contabilidade geral, das operações propriamente industriais ou de prestação de serviços. Tais registros sintetizam, resumem e consolidam os resultados dos cálculos detalhados de custos efetuados na contabilidade de custos analítica, na forma de alocação de custos setoriais, apropriação de custos a produtos e serviços e apuração do custo unitário dos produtos elaborados, semi-elaborados e em elaboração, através do uso de mapas, fichas e planilhas. Um bom exemplo é o livro de Hilário Franco, "contabilidade industrial", que ilustra os LANÇAMENTOS CONTÁBEIS necessários para o acompanhamento, na forma de PARTIDAS DOBRADAS, desde a aquisição dos fatores de produção à evidenciação do custo dos produtos fabricados e vendidos, passando pela valoração dos estoques de insumos, materiais e produtos.

**2.2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS ANALITICA** visa o detalhamento da informação e respeito do movimento interno de valores, efetuado para a transformação

dos fatores em produtos, não só com fins contábeis, inventariais e de apuração do resultado geral, mas igualmente com fins gerenciais e administrativos, de planejamento, orçamentação, controle e avaliação de desempenho, de produtos, setores e operações - detalhamento este realizado em Mapas, fichas e planilhas.

A contabilidade de custos analítica pode ser desdobrada numa contabilidade setorial e numa contabilidade dos produtos.

**2.2.2.1 A CONTABILIDADE SETORIAL DE CUSTOS** visa o acompanhamento, a alocação e a determinação dos custos operacionais setoriais, totais e unitários. O mapa de localização de custos (MLC) é uma das possibilidades de realização de uma contabilidade setorial de custos ou, simplesmente, de setorização de custos.

**2.2.2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS DOS PRODUTOS** visa a apropriação dos custos de transformação aos produtos elaborados, semi-elaborados e em elaboração, bem como a apuração do custo total e unitário dos produtos e serviços - para fins gerenciais e administrativos, podem abranger ainda os custos de distribuição, armazenagem, vendas e administração, incluídos aí os custos financeiros e tributários. A ordem de produção ou de serviço, o boletim de Apropriação de custos (BAC) e o mapa de apropriação de custos (MAC) são instrumentos-exemplos de uma contabilidade de custos dos produtos.

### 3. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, mais especificamente com o início da Revolução industrial. Anteriormente a esse período, os produtos era fabricados por artesãos que, via de regra, não constituíam pessoas jurídicas e pouco preocupavam-se com o cálculo de custos.

A contabilidade nessa época, tinha sua aplicação maior no segmento comercial, sendo utilizada para apuração do resultado do exercício. Porém, com o incremento da indústria surge a necessidade de cálculo de custos para formação de estoques.

Os comerciantes para apurar o resultado do exercício somavam as receitas e subtraíam delas o custo da mercadoria vendida, gerando o lucro bruto. Do lucro bruto eram deduzidas as demais despesas e, assim, encontravam o lucro ou prejuízo do período (esse sistema de apuração ainda hoje é utilizado pela contabilidade).

Exemplo:

Vendas
<u>(-) custo das mercadorias vendidas</u>
(=) lucro bruto
(-) despesas administrativas
(-) despesas comerciais
<u>(-) despesas financeiras</u>
(=) lucro/prejuízo

Na atividade comercial o custo da mercadoria vendida era fácil de ser identificado, uma vez que sua composição resulta do valor pago pela mercadoria, mais tributos não compensáveis, mais fretes pagos e seguros.

No caso de haver variação de estoques, aplica-se a fórmula envolvendo, estoque inicial, compras e estoque final para se encontrar o CMV.

$$\text{CMV} = \text{Ei} + \text{Comp} - \text{Ef}$$

No segmento industrial, a mesma sistemática de cálculo de custo dos produtos não poderia ser utilizada, uma vez que o fabricante compra materiais e os transforma, paga mão-de-obra para elaborá-los e ainda consumo uma infinidade de outros custos (energia, água etc.), para enfim gerar o bem para venda.

Nessa situação, na qual vários insumos são consumidos para elaboração de um novo produto, não é tão simples o cálculo de custos a ser implementado. Essa dificuldade ou necessidade fez surgir a contabilidade de custos, inicialmente com a finalidade de mensurar os estoques produzidos e determinar o resultado do exercício.

A partir da revolução industrial a contabilidade de custos muito evoluiu, passando a gerar informações, não só para controle, mas também para o planejamento e tomada de decisão.

A contabilidade de custos aparece pela primeira vez com técnica independente e sistemática, nos Estados Unidos, envolvendo a produção industrial, sobretudo estudando os problemas de mão-de-obra e repercussões no custo industrial.

Mais tarde, passou a preocupar-se, de modo menos empírico com os custos de material consumido (direto) nas operações, buscando a visão global do processo produtivo, instante em que são discutidos os maiores entraves da Contabilidade de Custos, os chamados Custos Indiretos de Fabricação (CIF). Também denominados de despesas indiretas de fabricação, para outros despesas gerais, custos indiretos e ou ainda de overhead.

*Os CIF vem historicamente sendo os grandes vilões da Contabilidade de Custos, por serem de difícil alocação.*

Hoje, dentro da Contabilidade de Custos, existem critérios e técnicas que solucionam de modo bastante adequado os problemas relacionados a esse aspecto (estudo este que será direcionado nos capítulos seguintes).

O sistema de custos busca identificar os gastos com a produção (*Custos totais*), para que com base nestes dados possam ser realizadas classificações, análises, avaliações, controles e planejamentos, conseqüentemente, transforma-se num importante instrumento de gestão, como fonte primária e básica para a tomada de decisão.

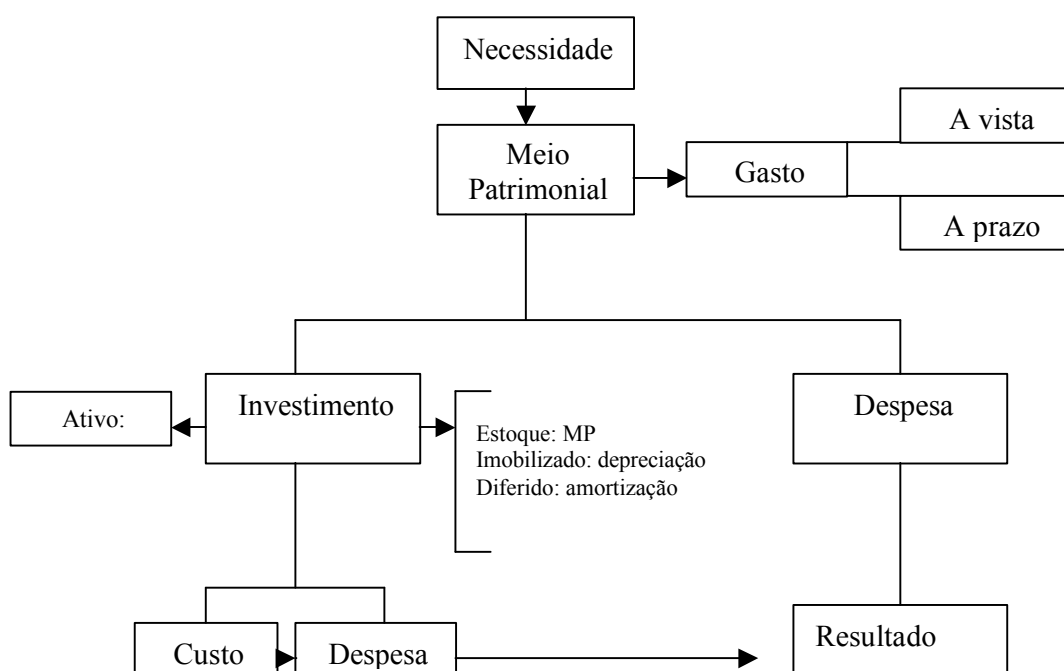
É importante ressaltar que a Contabilidade de Custos não se aplica somente às indústrias, sendo que é possível calcular custos comerciais, de serviços, agrícolas etc. Porém a ênfase maior é dada à atividade industrial, uma vez que é neste segmento seu



maior campo de atuação (motivo esse que leva muitos a denominarem, erroneamente, a contabilidade de custos como sinônimo de contabilidade industrial).

#### 4. CONCEITOS APLICADOS À CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para estudarmos a Contabilidade de Custo é importante a familiarização com os termos usuais da área. Na seqüência serão apresentados alguns conceitos entendidos como fundamentais.



##### 4.1 GASTO

Sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer. Sacrifício este representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). É o ato primeiro, antevêm a despesa, ao custo, a imobilização etc.

Esse conceito é amplo e se aplica a todas as variações monetárias (saídas) ocorridas na entidade, sendo aplicável também a aquisições a prazo. Assim, temos gasto com a compra de matéria-prima, gastos com mão-de-obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, gastos na compra de um bem imobilizado etc.

Só existe o gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço. Ele efetiva-se no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento (redução do saldo do caixa, do banco etc.).

*Gasto é o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens e serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial seja ela qualitativa no início e/ou quantitativa em seguida.*

O gasto, por sua natureza, pode ser definido como gasto de investimento, quando o bem ou o serviço for utilizado em vários processos produtivos (imobilizado, estoques etc.), e como gasto de consumo, quando o bem ou serviço forem consumidos no momento mesmo da produção ou do serviço que a empresa realiza. Dependendo da destinação do gasto de consumo, ele poderá converter-se em custo ou despesa. O mesmo acontece com o gasto de investimento: à medida que o investimento for sendo consumido ele poderá transformar-se em custo ou despesa, dependendo do objeto onde estará sendo aplicado. Exemplo: gasto com a aquisição de uma máquina para a produção, primeiramente ela será ativada, sendo que gradativamente sofrerá redução em seu valor (desgaste, obsolescência...), fenômeno que é dado o nome de depreciação, tornando-se neste momento um custo de produção.

Diferenciação entre gasto e custo:

Exemplo – A empresa YUTA comprou 1.000 unidades de matéria-prima, mas utilizou apenas 800 unidades no processo de transformação em determinado período, sendo a diferença ativada a título de estoque de matéria-prima. Portanto, o gasto foi relativo a 1.000 unidades e o custo foi de 800 unidades.

## 4.2 CUSTOS E DESPESAS

A diferenciação entre custos e despesas é importante para a contabilidade financeira, pois os custos são incorporados aos produtos (estoques), ao passo que as despesas são levadas diretamente ao resultado do exercício. Entretanto, no enfoque gerencial essa diferenciação não muito relevante. Os contadores de custos devem dispensar a mesma atenção aos custos e as despesas. Se a eficiência é importante no setor de produção, ela deve ser considerada da mesma forma na área administrativa.

Porém é importante conhecermos alguns conceitos descritos por autores que testadas a contabilidade de custos:

- a) Custo é um gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. São insumos de bens de capitais ou serviços efetuados para execução de determinados objetos (Eliseu Martins);
- b) Custos são insumos de capitais, bens ou serviços, efetuados para consecução de determinados objetivos. Estes insumos assumem, primeiramente, uma expressão física e se traduzem, posteriormente, pela expressão monetária dos mesmos. Assim, melhor definindo, "custo de um bem ou serviço, é a expressão monetária dos insumos físicos realizados na obtenção daquele bem ou serviço, considerando-se o total retorno dos capitais empregados, em termos de reposição." (Olivio Koliver)
- c) Custo é o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda (...).
- d) O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Exemplos: a) a matéria-prima foi um gasto na sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim, ficou durante o tempo de sua estocagem, sem que aparecesse nenhum custo associado a ela, no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda; b) A energia elétrica utilizada na fabricação de um bem qualquer é gasto (na hora de seu consumo) que passa imediatamente para custo, sem transitar pela fase de investimento; c) A máquina provocou um gasto na sua entrada, tornando investimento e parceladamente transformado em custo (depreciação), a medida que é utilizada no processo de produção de utilidades.

Conceito de Despesa:

- a) bem ou serviços consumidos diretamente para a obtenção de receitas, ou ainda, o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica. (Leone, 1996, p. 50)

As despesas são itens que reduzem o Patrimônio e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Ou, as empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços, neste caso custos.

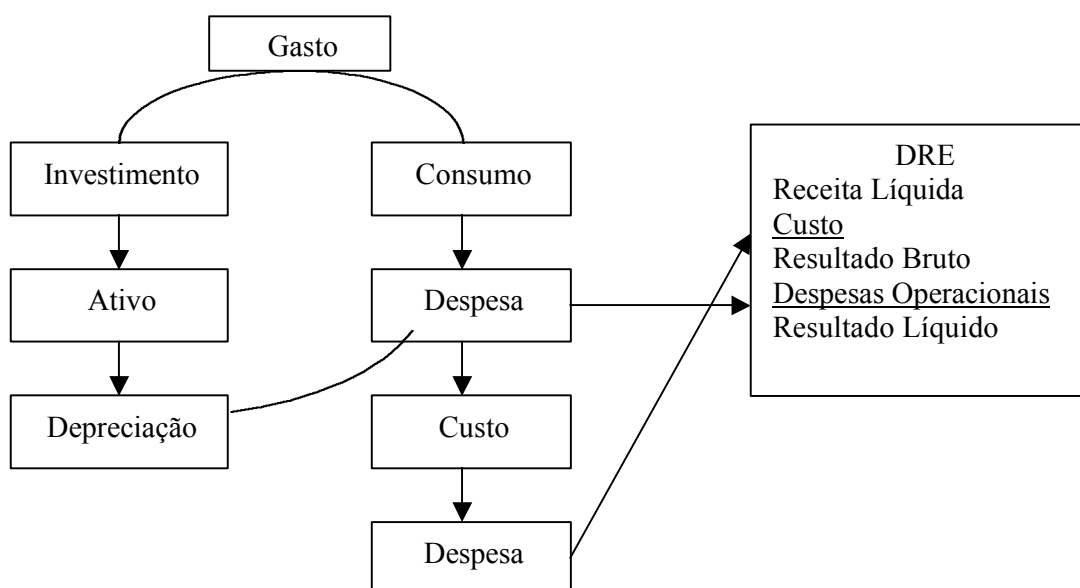
A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimentos e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. A máquina de escrever da secretária do diretor financeiro, que fora transformada em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar pelo custo.

Logo, todas as despesas são ou foram gastos, porém, alguns gastos muitas vezes não se transformam em despesas. Por exemplo: terrenos, que não são depreciados, ou só se transforma quando de sua venda.

Segundo a resolução 750/93 do CFC, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as despesas consideram-se incorridas:

- a) quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;
- b) pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- c) pelo surgimento de um passivo sem correspondente ativo.

Na teoria parece fácil conceituar a variável custos. Porém a grande questão é, onde terminam os custos de produção? E qual a diferença entre custos e despesas?



Para diferenciar custos de despesas é importante compreender que primeiramente a entidade realiza o gasto (aumento de obrigações e/ou diminuição do ativo), este gasto pode ser um investimento (aquisição de bens imobilizados, compra de matéria-prima etc.) ou ser um consumo direto (Ex.: pagamento de energia elétrica). Quanto ao investimento este se transformará em despesa em decorrência de sua utilização (depreciação, custo do produto fabricado etc.), após passa a ser classificado como um custo e quando levado para a apuração do resultado (segundo os PFC – a despesa existe em função da receita), transforma-se numa despesa. Já o gasto consumido imediatamente, classifica-se inicialmente como despesa, sendo que estas despesas podem ser relacionadas diretamente com o resultado do exercício, se não participarem do ciclo produtivo. Porém, se identificadas com atividade de produção serão consideradas custo e posteriormente despesas, na fase de apuração do resultado.

*Então: primeiro tem-se o gasto, posteriormente a despesa que pode ser classificada diretamente do resultado do exercício ou como um custo que transformar-se-á em despesas quando da apuração - de acordo com os PFC.*

Além disto, muitos autores consideram, por exemplo, gastos com distribuição como despesas, porém o entendimento pode ser diferente uma vez que os gastos com distribuição são identificáveis com um objeto de custeio (distribuição), portanto podem ser considerados Custos de Distribuição. O mesmo argumento pode ser utilizados para gastos com comercialização, propaganda etc.

### 4.3 INVESTIMENTO

Como visto, investimento é um gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são estocados no ativo da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu

consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especialmente chamados de investimentos.

Podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados: a matéria prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante, a máquina é um gasto que se transforma num investimento permanente, as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulantes ou permanentes, dependendo da intenção que levou a sociedade à aquisição.

#### 4.4 DESEMBOLSO

Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do gasto.

#### 4.5 PERDA

É importante diferenciar perdas normais e anormais.

Todo processo produtivo pode gerar restos decorrentes da atividade desenvolvida (previsionais), estes são considerados normais à atividade, portanto devem englobar o custo do produto fabricado.

Já as perdas anormais como provenientes de erros de produção, incêndios, obsolescência, erros humanos etc., são consideradas perdas do período, sendo contabilizadas como tal, incidindo diretamente no resultado do exercício, não sendo ativadas (não compõem os custos dos produtos, simplesmente reduzem o resultado do período).

Ou seja, perda é bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente pela sua característica de anormalidade, não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita.

Exemplos: O gasto de mão-de-obra durante um período de greve, por exemplo, é uma perda, não um custo de produção. O material deteriorado por um defeito anormal e raro de um equipamento provoca uma perda e não um custo, alias, não haveria mesmo lógica em apropriar-se como custos essas anormalidades e, portanto, acabar por ativar um valor dessa natureza.

#### 4.6 RECEITA

É a entrada de elementos para o ativo sob forma de dinheiro ou de direitos a receber, correspondente normalmente à venda de bens ou serviços.

A receita, pelo Princípio da Competência, é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da entidade, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo no prazo certo.

Nas entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra. Exemplo: um estaleiro que produz navios, pode levar vários anos até terminar a obra, sendo que neste caso a receita deve ser lançada na medida em que as etapas vão sendo cumpridas.

Segundo os PFC, as receitas consideram-se realizadas:

- a) nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetuar-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por estas prestados;
- b) quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- c) pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;
- d) no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Como é possível perceber existem várias formas originárias de receitas, e conseqüentemente, apresentam-se classificações distintas, ou seja, têm-se receitas classificadas como operacionais (decorrentes da atividade da entidade) e receitas não operacionais (consideradas eventuais). Servindo a mesma observação para as despesas.

#### 4.7 GANHO

É resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados as operações normais da entidade.

#### 4.8 LUCRO/PREJUÍZO

Diferença positiva e/ou negativa entre receita e despesa/custo, ganhos e perdas.

#### 4.9 CUSTEIO

É o método para apropriação dos custos, diretos e indiretos, aos produtos.

#### 4.10 CUSTEAR

“Significa coletar, acumular, organizar, analisar, interpretar e informar custos e dados de custos, com o objetivo de auxiliar a gerência da empresa”.

(LEONE, G. G. Sistemas de Custeamento. In: Custos. Planejamento, Implantação e Controle. P. 229)

Observação:

*Custos e despesas não são sinônimos, têm sentido próprios, assim como investimentos, gastos, perdas e outros. Assim a utilização de uma terminologia homogênea simplifica o entendimento e a comunicação.*

## 5. OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de custos foi inicialmente desenvolvida para fornecer dados de custos apropriados às demonstrações contábeis segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, porém teve uma importante evolução nas últimas décadas, tornando-se um instrumento da Contabilidade Gerencial.

Em termos amplos é possível relatar o objetivo da Contabilidade de Custo como:

A apreensão, classificação, registro, análise e interpretação dos valores físicos e monetários das variações patrimoniais – ocorridas, projetadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional da entidade, com vistas à tomada de decisões de cunho administrativo, nos seus diversos níveis de comando.

Especificamente a Contabilidade de Custos objetiva a (o):

- a) avaliação de estoques;
- b) atendimento das exigências fiscais;
- c) determinação do resultado;
- d) planejamento;
- e) formação do preço de venda;
- f) controle gerencial;
- g) avaliação de desempenho;
- h) controle operacional;
- i) análise de alternativas;
- j) estabelecimento de parâmetros;
- k) obtenção de dados para orçamentos;
- l) tomada de decisão.

### 5.1 LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

Sendo um dos objetivos da Contabilidade de Custos a avaliação do estoque é importante observar-se o que traz a legislação brasileira (lei nº 6.404/76) a respeito de tal tópico:

“Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos de comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção; deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior”.

Assim, a base elementar da contabilização dos estoques é o custo (de aquisição e de produção).

Seguindo o que propõe a legislação, o custo é a base, mas quando houver a perda de utilidade ou a redução no preço de venda ou de reposição de um item que reduza o seu valor recuperável, ou seja, de mercado, a um nível abaixo do custo, deve-se então assumir com base final de avaliação tal preço de mercado inferior ao custo (custo ou mercado, dos dois o menor), mediante uma provisão (provisão para desvalorização de estoques), mantendo-se os controles de estoques ao valor original de custo.

## 6. FINALIDADES DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos tem vários objetivos básicos, como visto no tópico anterior. Por sua vez, a aplicação do pensamento sistêmico explora e procura demonstrar a ligação entre os objetivos ideais e os reais de uma organização, podendo em alguns casos tais objetivos serem determinados por ações e não o contrário, como imagina-se ser ideal.

Assim, é possível interpretar que muitos objetivos são estabelecidos de acordo com a finalidade a que se propõem a entidade ou seja, quais as necessidades que este sistema tenderá a anular, podendo ser elas genericamente de três ordens:

5.1 Finalidade Contábil – o sistema de custos tem sua estrutura formulada para encontrar o custo do estoque a ser contabilizado e como conseqüência o CMV ou CPV ou CSP, determinantes na apuração do réditio. Para atender esta finalidade é importante frisar que todos os procedimentos devem ser efetivados segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade (tema que será abordado detalhadamente no capítulo sétimo).

5.2 Finalidade Administrativa – o sistema de custos que procura atender a finalidade administrativa tem com intuito principal estabelecer maneiras de controle, utilizando na grande maioria dos casos o sistema de custo padrão, podendo o administrador gerenciar seu sistema operativo.

5.3 Finalidade Gerencial – o sistema tem como base o cálculo do custo atual, do custo futuro, do custo de reposição, entre outros, buscando subsídios para gerenciar seu sistema produtivo, na visão de curto e longo prazo, estabelecendo metas, preços de venda e estratégias.

Os objetivos principais do sistema de custo gerencial são:

- suprir a administração de informação para a tomada de decisão.
- servir como ponto de orientação quanto a medidas de correção.
- acompanhar distorções de valores, níveis de eficiência de produção e qualidade dos padrões estabelecidos.
- Identificar, entre outros aspectos, contribuição por produto, linhas deficitárias...

## 7. POTENCIALIDADES DA CONTABILIDADE DE CUSTOS:

São grandes as potencialidades da Contabilidade de Custos, pois é possível por meio do sistema de custos elaborar uma série de relatórios, capazes de anularem as necessidades informativas da cada usuário.

Estes sistemas fazem isto coletando e conjugando dados físicos e monetários, produzindo, assim, relatórios para os diversos níveis. Relatórios estes que poderão ser baseados em dados históricos, estimados, padronizados e produzidos, auxiliando sobremaneira no processo de controle, análise, planejamento e tomada de decisão.



## 8. PRINCÍPIOS, CONVENÇÕES E TEORIAS APLICADOS A CONTABILIDADE DE CUSTOS

### 8.1 TEORIA DO RÉDITO

A teoria contábil pode ser entendida como um conjunto de princípios gerais e fundamentais sobre Contabilidade; conjunto de hipóteses, conceitos, definições, relações funcionais e indagações que dizem respeito a Contabilidade e que facilitam a possibilidade de apreensão da estrutura de tal conhecimento.

Na Contabilidade de Custos têm-se a teoria do rédito que influencia diretamente no entendimento de tal especialidade, uma vez que o sistema de custos é criado para gerenciar o processo produtivo, controlar os gastos, efetuar análises, preparar dados para o planejamento, entre outras contribuições, repercutindo na apuração do resultado e na avaliação dos estoques.

Rédito, entendido como resultado da atividade produtiva, é o fruto de uma dinâmica entre a atividade, o tempo e o capital.

O que contabilmente se busca é o resultado de determinados períodos, porém é possível obter-se réditos em todas as frações do tempo.

A doutrina contábil faz menção a duas correntes que apresentam formas distintas formulação do resultado:

1ª Corrente Dualista: encontra o rédito pela diferença aritmética entre o custo e a receita de determinado período.

2ª Corrente Monista: relata que o verdadeiro resultado é encontrado quando seapura a diferença entre o capital final e o capital inicial, ou seja, para ter-se um resultado positivo (lucro) é necessário que ocorra um aumento no capital da entidade.

Na realidade existem três possibilidades de rédito:

1. rédito positivo (lucro)
2. rédito negativo (prejuízo)
3. rédito nulo.

O que a entidade busca é sempre o lucro ou rédito eficaz. Isto é, o verdadeiro lucro ocorre quando a entidade apresenta acréscimos de bens e direitos em seu patrimônio - aumento qualitativo do capital.

Por exemplo: uma empresa compra um produto por \$ 10,00, vende-o por \$ 20,00, aparentemente obteve um lucro de \$ 10,00, mas quando ela for adquirir novamente o produto não conseguirá comprá-lo, porque o mercado está com o preço de \$ 22,00. Ela na verdade, teve lucro com a venda, mas um lucro que não representa aumento de capital, portanto, não é um rédito eficaz.

*Para pensar - Eugen Schamlenbach, entendia rédito como sendo:*

*“uma medida relativa entre o que o capital oferece ao empreendedor e o que a azienda oferece a sociedade em que vive”.*

## 8.2 PRINCÍPIOS

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), conforme a resolução 750/93 do CFC, “representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstâncias”.

Para a Contabilidade de Custos alguns princípios têm maior relevância, já que referem-se as variáveis trabalhadas por este sistema.

Enquanto Princípios Fundamentais de Contabilidade, serão apresentados os princípios da entidade, da continuidade, da competência, da prudência e do registro pelo valor original. Porém, existe um princípio específico da Contabilidade de Custos, que é de extrema importância para os desenvolvimentos dos estudos e processos desta especialidade. Este princípio específico, é denominado de Princípio da Causação.

### 8.2.1 PRINCÍPIO DA CAUSAÇÃO

“O Princípio da causação ordena que o agente causador da consumação ocorrida, correspondente a determinada variação patrimonial qualitativa, seja debitado pelo respectivo valor”

Noutras palavras, os custos devem ser atribuídos a quem competem, um num linguajar mais descuidado: Quem causou o custo deve arcar com ele.

O princípio causal é o fator mais significativo na avaliação qualitativa dos sistemas de custeio, pois, quanto maior for a sua observância, mais perfeito será o sistema, portanto mais precisa será a expressão quantitativa dos ativos envolvidos e, conseqüentemente, o próprio resultado do período (estudar artigo do Prof. Koliver em anexo).

### 8.2.2 PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Este princípio reconhece que se deve distinguir o capital dos sócios do capital da entidade. Assim sendo, a contabilidade de custos reconhecerá como custo da produção apenas os gastos incorridos pela empresa em seu processo produtivo.

Por exemplo: determinada empresa possui máquinas, equipamentos ou veículos que são usados por duas empresas do mesmo grupo. Nesse caso os custos de depreciação deverão ser distribuídos proporcionalmente a utilização. E ainda, a empresa proprietária deverá cobrar pelos serviços prestados e reconhecer os gastos proporcionalmente como um custos dos serviços prestados.

### 8.2.3 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

De acordo com a resolução 750/93 do CFC, o princípio da competência refere-se as receitas e despesas, conforme apresenta a redação original em sua artigo nono.

“Art. 9º - As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrer, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º. O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido (fato contábil modificativo), estabelecendo diretrizes para a classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observação da Princípio da Oportunidade;

§ 2º. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração...”

Pelo Princípio da Competência, fica definido o momento do reconhecimento da receita e da despesa.

A regra é teoricamente simples: após o reconhecimento da receita, deduz-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua execução (despesas). Como esses esforços podem ser subdivididos em dois grupos, também existem praticamente dois grandes grupos de despesas:

- a) Despesas especificadamente incorridas para consecução daquelas receitas que estão sendo reconhecidas, e,
- b) Despesas incorridas para a obtenção de receitas genéricas, e não necessariamente daquelas que agora estão sendo contabilizadas.

Um exemplo das despesas do primeiro grupo é a própria despesa relativa a quanto foi o custo da produção do bem ora vendido, ou então a despesa de comissão relativa à sua venda, etc. E como exemplo das do segundo grupo tem-se as despesas de administração, de propaganda, etc. que representam gastos com finalidade de obtenção de receitas, mas não só ou especificadamente das apropriadas ao período.

São estas despesas relativas muito mais a gastos para a manutenção da capacidade de obtenção de receitas do que para a venda deste ou daquele produto. Ou então refere-se as promoções de vendas de determinados itens que, despendidos num determinado período, podem trazer efeitos benéficos para vários outros, porém tem essa distribuição por diversos exercícios realizada de forma relativamente arbitrária.

#### 8.2.4 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

“Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos em valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregação ou decomposição no interior da Entidade”.

Desse princípio decorrem consequências várias. Os ativos são registrados contabilmente pelo seu valor original de entrada, ou seja, histórico, na data da transação com o mundo exterior à entidade.

Quando há problemas de inflação, o uso de valores históricos deixa muito a desejar. Ao somar todos os custos de produção de um determinado item, estocá-lo e levá-lo a balanço pelo valor original, acaba-se por ter um ativo que diz quanto custou produzi-lo na época em que foi elaborado, pode nada ter a ver com o valor atual de reposição no

estoque, nem com o valor histórico inflacionado (deflacionado) e muito menos ainda com o seu valor de venda.

Se o custo histórico de fabricação do produto A é de \$ 5.000,00 e ele fica estocado durante 4 meses para só então ser vendido, por \$ 6.500,00 teremos a seguinte demonstração supondo que a inflação nesse quadrimestre seja de 10%.

venda.....	6.500,00
(-) CPV.....	5.000,00
Lucro Bruto.....	1.500,00

na hipótese do valor puramente histórico.

venda.....	6.500,00
(-) CPV corrigido 10%.....	5.500,00
lucro bruto.....	1.000,00

na hipótese de se tirar do lucro o efeito da inflação.

Observação – se o objetivo da contabilidade de custos for auxiliar a contabilidade comercial na apuração de resultados, ela terá que seguir esse princípio. Se o objetivo foi gerencial ou para fins internos, é claro que a administração decide, segundo suas conveniências e necessidade, qual o custo que irá usar como base de valor, se o histórico, o de reposição ou outro qualquer.

### 8.2.5. PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

“Art. 10º. O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os Passivos, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para as quantificações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido”.

Este princípio é importante na Contabilidade de Custos, pois estabelece que em caso de dúvida deve-se observar a alternativa que resultar no menor patrimônio líquido, influenciando diretamente nos processos de cálculo de custos.

## 8.3 CONVENÇÕES:

As convenções podem ser entendidas como acordos entre estudiosos, os quais procuram unificar determinados procedimentos, em caso de não serem estes atendidos pelos PFC.

### 8.3.1 CONSISTÊNCIA

“Ato ou efeito de manter, coerentemente, os princípios e preceitos técnicos adotados contabilmente, de modo que possibilite comparações” (Sá, p. 84 – Dicionário).

Quando existem diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo evento, todas válidas dentro dos princípios, deve a empresa adotar a mais consistente. Isso significa que, a alternativa adotada deve ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério em cada exercício.

Quando houver interesse ou necessidade dessa mudança de procedimento, deve a entidade reportar o fato e o valor da diferença no lucro com relação ao que seria obtido se não houvesse a quebra da consistência. Isto em notas explicativas.

Assim, para a apropriação de inúmeros custos de industrialização há a necessidade de adoção de critérios escolhidos entre várias alternativas diferentes. Por exemplo, a empresa pode distribuir os custos de manutenção em função de horas-máquinas, valor do equipamento, média passada, etc. Todos são métodos aceitos, mas não podem ser utilizados indiscriminadamente em cada período. Após a adoção de um deles, deve haver consistência no seu uso, já que a mudança pode provocar alterações nos valores dos estoques e, conseqüentemente, nos resultados.

Esses é um dos aspectos que a auditoria independente mais procura verificar, já que tem interferência direta e as vezes relevante nas peças de sua maior preocupação; balanço e demonstração do resultado.

Uma vez escolhido um processo para registros contábeis, não deve ser mudado com freqüência, para que os resultados contábeis não fiquem prejudicados. Porém se houver necessidade de mudança de critério, deve ser feita a divulgação do seu efeito das demonstrações contábeis.

### 8.3.2 CONSERVADORISMO

Quase que uma regra comportamental, apresentada no Princípio da Prudência, o conservadorismo obriga a adoção de um espírito de precaução por parte do contador.

Quando ele tiver dúvida sobre tratar de um determinado gasto como ativo ou redução do patrimônio líquido (básica e normalmente despesa), deve optar pela forma de maior precaução, ou seja, pela segunda. Por exemplo: sendo duvidoso o recebimento de um direito ativado, deve ser baixado para o resultado (diretamente ou por meio da constituição de uma provisão), ou então, se um estoque, avaliado pelo custo de aquisição (mercadoria) ou de fabricação (produto), estiver ativado por um valor que exceda o seu valor de venda, deve ser reduzido ao montante deste último (custo ou mercado - dos dois o menor).

Entre duas alternativas para o registro de um ativo deve-se escolher entre o custo e o valor de mercado dos dois o menor. O mesmo raciocínio deve nortear o contador no registro dos gastos que provocam dúvida de classificação entre o custo de produção ou despesa do período, devendo prevalecer a escolha que representa redução imediata do resultado, portanto despesa do período. O uso da convenção do conservadorismo não deve ser indiscriminado e sim obedecer o bom senso, pois pode levar a perda do controle dos impactos no resultado do exercício.

### 8.3.3 MATERIALIDADE

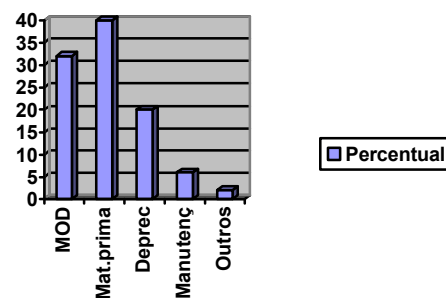
Doutrina que o Contador deve preocupar-se com o que é material, ou seja, analisando-se o custo-benefício, observando se o procedimento deve ou não ser realizado.

Esta convenção contábil é de extrema importância para custos. Ela desobriga de um tratamento mais rigoroso para aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais.

Alguns pequenos materiais de consumo industrial, pôr exemplo, precisam ir se tratando como custo na produção da sua efetiva utilização, mas, por se tratarem de valores irrisórios, costumemente são englobados e totalmente considerados como custo no período da sua aquisição, simplificando o procedimento por se evitar seu controle e baixa por diversos períodos.

Exemplo:

- Matéria-prima = 32%
- MOD = 40%
- Depreciação = 20%
- Manutenção = 6%
- Outros Custos = 2%



Análise Individualizada:

É necessário lembrar, entretanto, que a soma de diversos valores irrelevantes pode ser material, e, nesse caso, um tratamento mais rigoroso precisa ser utilizado.

#### 8.3.4 – OBJETIVIDADE

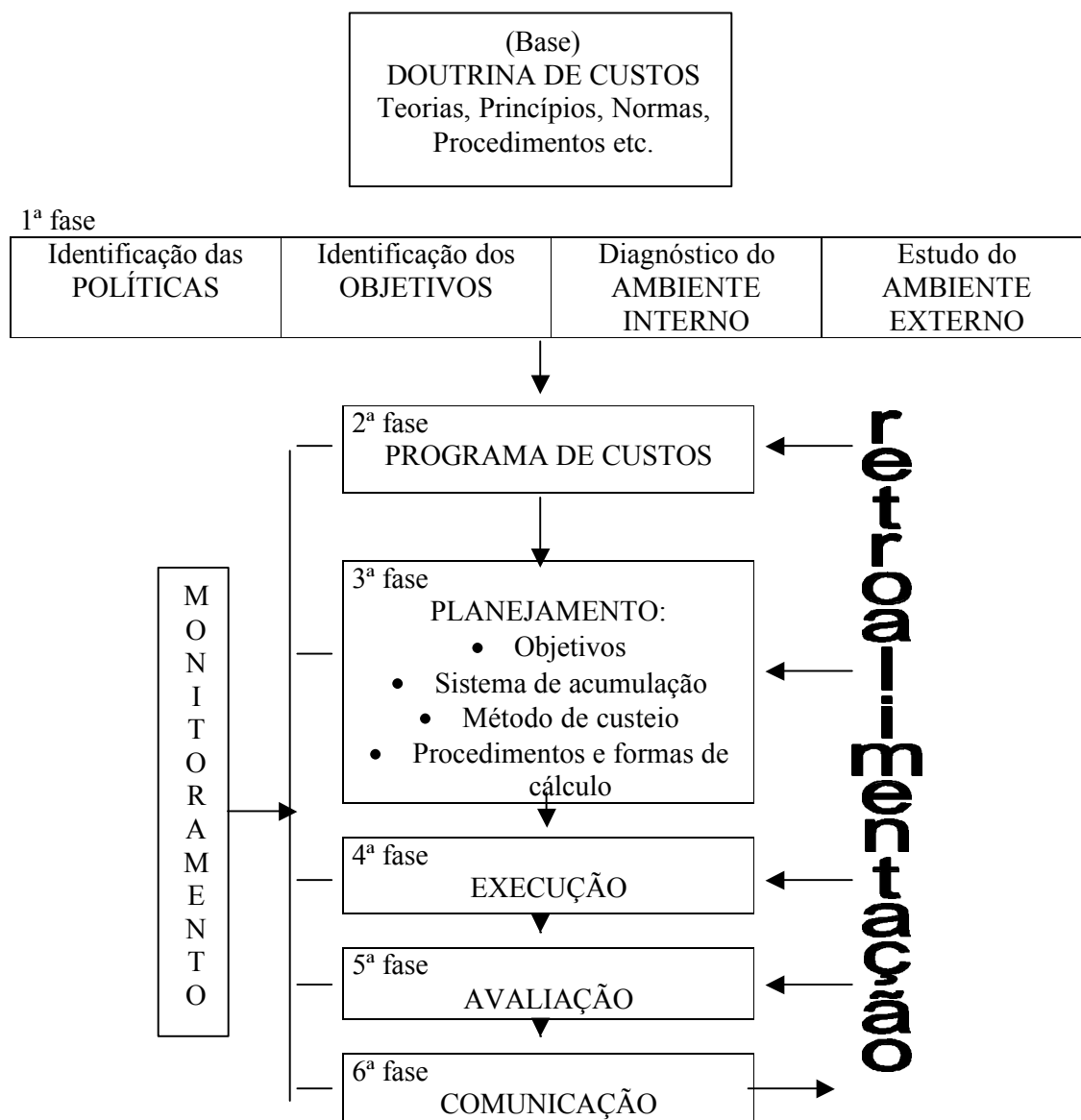
Todos os valores apropriados ao custo da produção devem estar suportados:

- por documentos que comprovem a natureza e o valor do registro;
- ou por critérios objetivos, principalmente, na determinação dos rateios de custos indiretos;
- ou por critérios geralmente aceitos pela classe contábil, como, por exemplo, a adoção da vida média estimada para cálculo da depreciação.

## II - METODOLOGIA PARA A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para compreender e aplicar a Contabilidade de Custos se faz necessário o estudo das doutrinas que tratam deste tema. A parte teórica é de fundamental importância, pois é ela que permitirá que o profissional desenvolva o estudo e prepare sistemas adequados a cada realidade organizacional.

Com a intenção de auxiliar no processo de entendimento do tema proposto, apresenta-se uma proposta metodológica de implantação de sistemas de custos.



## 1º FASE - DIAGNÓSTICO INTERNO E EXTERNO

As entidades possuem características próprias. Desta forma, a construção de um sistema de custos exige o conhecimento do processo produtivo, associado a compreensão do modelo de gestão e, conseqüentemente, da filosofia e das políticas adotadas pela organização.

Cada atividade trabalha com variáveis distintas, interferindo diretamente na análise de custos.

O sistema escolhido e trabalhado, por sua vez, deve ter sempre como característica básica a flexibilidade, procurando adaptar-se as necessidades emergentes, ou seja, o sistema pelo processo de retroalimentação, busca a melhoria contínua, modificando-se em função das variáveis que compõe a organização e as variáveis de mercado.

Um dos grandes problemas enfrentados pela Contabilidade de Custos refere-se a alocação dos custos indiretos de fabricação (CIF), que ao contrário dos diretos, não estão uniformemente relacionados aos portadores finais.

O sistema de custos ao alocar ou apropriar esses recursos ou fatores de produção, com base em algum fator direto (volume de produção, horas de MOD e outros), pode tornar o resultado do custeamento impreciso.

Tal problema acentua-se à proporção que é maior a diversidade de produtos em uma linha de produção. Nessa situação, as diferentes quantidades produzidas, em diferentes tempos, tornam mais complexas, a apropriação dos CIF, para cada unidade de produto.

### 1.1 POLÍTICAS DA ENTIDADE

A organização necessita saber claramente qual é sua *missão*, ou seja, em qual horizonte a entidade atua, qual é o negócio a ser trabalhado. Essa missão deve ser do conhecimento de todo o conjunto de recursos humanos e serve para balizar todas as demais políticas, estratégias, objetivos e atitudes a serem desenvolvidas pela entidade.

Na realidade, as políticas são parâmetros ou orientação para a tomada de decisão, geralmente formuladas pela alta direção da entidade e servem de guia para toda a instituição; podem ser descritas ou comunicadas verbalmente, fazendo parte da cultura da organização. Essas políticas podem ser exemplificadas como sendo diretrizes, as quais toda a parte operacional e administrativa deve zelar e seguir (Exemplo de políticas: prazos de vendas à clientes, níveis de descontos, requisitos de admissão de recursos humanos, reinvestimento dos resultados etc.).

Elas são muitas vezes originadas da compreensão pessoal do alto escalão administrativo, compostas por ideologias, filosofias e dogmas, entre outros fatores.

Na percepção do Contador de Custos, procura-se identificar as políticas, principalmente nas áreas que interferem diretamente no resultado da atividade. Com base no diagnóstico observa-se sua forma de implementação, uma vez que elas irão refletir,



significativamente, no sentido da visão holística, necessária para o planejamento e encaminhamento do trabalho.

## 1.2 OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS

Além de identificar as políticas, é importante o conhecimento dos objetivos organizacionais, os quais são construídos pelos chamados “Cientistas Organizacionais” e têm como característica básica a capacidade de criar parâmetros ou metas a serem atingidas. Esses objetivos podem ser globais e/ou departamentais, observadas as devidas circunstâncias.

Dentre os objetivos organizacionais em nível global, é possível citar alguns que servem de orientação para entidades que tenham a responsabilidade social como política da organizacional:

- Garantir a sobrevivência da entidade, identificando tendências globais em seus primeiros estágios e levando-as em conta no planejamento estratégico;
- Buscar vantagens competitivas, minimizando custos e impactos ambientais;
- Adotar uma postura pró-ativa e criativa em relação aos desafios ecológicos e sociais em todas as áreas de atuação da entidade;
- Cooperar com parceiros comerciais e acadêmicos para acelerar a acumulação de conhecimentos;
- Promover a redução de custos e conseqüentes economia de energia e recursos e do avanço de outras tecnologias eco-favoráveis;

Objetivos semelhantes precisam ser fixados para todos os departamentos. Por exemplo:

- *Pessoal* - tornar a entidade mais atraente para funcionários que se preocupam com o ambiente, reforçando assim a lealdade do quadro funcional, no sentido de desencadear um processo de implementação de gestão participativa;
- *Compras* - demonstrar consciência ecológica na compra de matérias-primas e suprimentos;
- *Produção* - cortar custos poupando energia, matérias-primas, água e outros recursos naturais, renováveis ou não, envolvidos no processo produtivo;
- *Projeto de produtos* – revisar as especificações para minorar o impacto na produção, no uso do produto pelo cliente (interno ou externo) e no descarte (término da vida útil do produto, encontrando soluções para o reaproveitamento do material – reciclagem ou acondicionamento em local seguro que não cause dano ambiental);  
Obs: na realidade, a entidade passa a ser responsável pelo produto, não só na fase de produção e distribuição, mas também pelos restos originados em todas as fases do processo (produção, distribuição e comercialização). Exemplo: a entidade é responsável pelas embalagens, pelos produtos vencidos etc.;
- *Distribuição* - procurar usar meios de transporte alternativos seguros, que gastem menos energia e causem menos poluição, aumentando a qualidade do serviço prestado;

- *Contábil* - preparar demonstrações contábeis, objetivas e concisas, identificadas com as políticas e objetivos organizacionais, seguindo os princípios contábeis e observando as tendências sociais e ecológicas.

### 1.3 AMBIENTE INTERNO

Existe uma conhecida estória hindu sobre os esforços de seis homens cegos para descrever um elefante. Assim, ao que segurou uma perna, o animal pareceu o tronco de uma árvore. O que tocou a cauda pensou que estivesse segurando uma corda. A tromba do elefante pareceu a outro uma cobra em movimento, enquanto o que examinou o dente declarou que o animal assemelhava-se a uma espada afiada. Houve, no final, muita divergência, porque cada um deles julgava saber o que o elefante realmente era. O problema, naturalmente, era que cada indivíduo estava limitado por sua perspectiva única e incompleta. Além disso, mesmo o contador da estória ficou decepcionado, porque enquanto sentia que estava observando toda a situação, aparentemente falhou em perceber seu próprio papel como elemento intrincado neste sistema elefantino hindu.

Contudo, a estória é útil, senão por outro motivo, porque ilustra que as pessoas podem ficar decepcionadas num grau maior ou menor e que cada um necessita não apenas compreender melhor o sistema existente “lá fora”, mas também reconhecer a própria participação e relacionamento para com esse mundo.

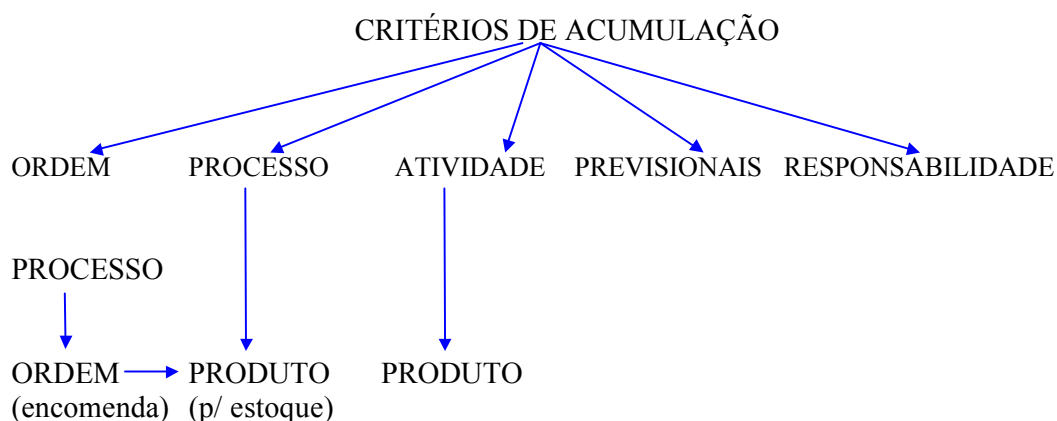
Neste sentido, cabe ao Contador de Custos, na condição e planejador dessa atividade, procurar familiarizar-se com a estrutura organizacional e com o ciclo operacional, ou seja, é importante conhecer as partes do ambiente interno que compõem a entidade, retratando sua forma de trabalho, bem como a importância para a organização. Para tal, poderá trabalhar com entrevistas, questionários, construir cenários, fluxogramas, entre outras técnicas, capazes de proporcionarem o real entendimento do contexto e do ambiente que compõem a entidade.

Entre as características essenciais para a formulação do sistema de custos é fundamental o conhecimento do sistema de produção, ou seja, como ocorre o processo de industrialização (características da atividade), qual o critério de alocação dos custos (departamentos, atividades, centro de custos etc.).

#### 1.3.1 O CONTROLE DA PRODUÇÃO E OS CUSTOS: sistemas de acumulação de custos

- a) quanto ao processo produtivo*
- b) quanto ao modelo de gestão*

Entre as etapas para a elaboração de um sistema de custos cabe ao Contador conhecer o processo de produção, ou seja, o denominado “chão de fábrica”, para que com base neste conhecimento possa estudar o melhor método de custeio a ser aplicado.



O esquema apresenta critérios de acumulação de custos, os quais podem ser por ordem, por processo, por atividade, previsionais ou pela responsabilidade, qualquer que seja a filosofia utilizada, esta será da escolha do profissional da área contábil, que deverá, observando a atividade da organização, o modelo de gestão aplicado e a finalidade do sistema eleger o critério que melhor resultados proporcionará.

Quando uma empresa trabalha por encomenda denomina-se que esta utilizada a filosofia do custeio por ordem e, quando o processo industrial é realizado em série, sem intervalos (contínuo) o sistema é chamado de custeio por processo, que forma o custo por produto.

Observando os conceitos trabalhados, pode-se dizer que o sistema de custeio por ordem é intrinsecamente um sistema baseado no processo, pois para que haja a produção existe a necessidade de haver um processo de realização.

Existem inúmeros Sistemas de Acumulação de Custos, porém alguns serão apresentados:

#### ***a) quanto ao processo produtivo***

##### ***1º SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR PROCESSO (OU CONTÍNUO)***

Quando a fábrica produz de modo contínuo, em série ou em massa, a preocupação da Contabilidade de Custos é determinar e controlar os custos pelos departamentos, pelos setores, pelas fases de produção (processos) e em seguida dividir esses custos pela quantidade de produtos fabricados no processo, durante certo período - custear o processo fabril em determinado período

O sistema de custos por processo não se preocupa em contabilizar os custos de itens individuais ou grupos de itens. Ao invés disso, todos os custos são acumulados por fase do processo, por operação ou por departamento (centros de custos) e alocados aos produtos em bases sistemáticas.

Esses sistemas são usualmente utilizados em entidades que produzem grandes volumes de produtos uniformes em bases contínuas. Exemplo: produção de geladeiras, carros, mesas (padronizados – em linha);

## *2º SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR ORDEM DE SERVIÇO (ENCOMENDA)*

O sistema de ordem de produção é mais adequado quando a firma tem um processo produtivo não repetitivo e onde cada produto ou grupo de produtos é mais ou menos diferente entre si.

Os custos diretos de mão-de-obra e material gastos em uma determinada ordem são alocados a partir de registros mantidos para este propósito. Os custos indiretos – aluguel, seguro, eletricidade etc. – são usualmente aplicados às ordens por taxas predeterminadas, tendo como base horas de mão-de-obra direta. Exemplo: móveis sob encomenda, carros sob encomenda etc.

Cada ordem recebe um número ou código. Quando são incorridos custos de material ou mão-de-obra, relacionados com a ordem, eles são registrados na conta produção em andamento do razão e do razão auxiliar que registra os custos de cada ordem.

### *Ilustração de um ordem de produção:*

Ordem Número _____
Descrição _____
Data do Início: _____ Data do Término: _____
Especificações: _____
Lista de Materiais: _____

	Data	Materiais Diretos	MOD (horas/R\$)	Custo Indireto
Orçadas				
Executadas				

Obs.: ambos os processos são perfeitamente viáveis e aceitáveis contábil e fiscalmente. O importante é que um ou outro seja aplicado com base no custo por absorção e pelos custos reais incorridos.

### *Matriz: Paralelo entre os sistemas de Ordem e Processo.*

Características	Produção por Ordem	Produção por processo
1. desenvolvimento do produto.	Especificação do cliente	Especificação do fabricante.
2. contratação do fornecimento.	Relação subjetiva - concorrência	Seleção objetiva (amostra)
3. produção	Limitada pelo cliente	Planejada pelo fabricante
4. dimensão da produção	Número de unidades contratadas	Número de unidades planejadas
5. mercado	Poucos compradores	Diversificado
6. vendas	Procura pelo cliente	Oferta pelo fabricante
7. produto	Sob medida	Seriado
8. necessidade do produto	Específica do cliente	Global do mercado
9. estoque de matéria-prima	Temporal e específico	Permanente
10. estoque de produtos	Indesejável	Necessário
11. prazos de produção	Geralmente longo	Curto
12. acumulação dos custos	Por ordem de produção	Por processo, atividades etc.
13. apuração do custo unitário	Custo específico	Custo médio de produção (custo

		total / unidades)
14. requisição de materiais	Indica o número da ordem de produção	Indica o departamento e o código da produção.
15. período de apuração dos custos finais	Início – término da produção	Início – termino do período contábil

Obs: a produção sob encomenda vem ampliando gradativamente sua participação no mercado, uma vez que o cliente busca produtos não padronizados.

### *3º SISTEMA DE CUSTOS CONJUNTOS - CO-PRODUTOS E SUBPRODUTOS*

A partir da mesma matéria-prima forma-se diversos produtos, portanto, surgem custos indivisíveis, não identificáveis com os produtos.

Em algumas indústrias, é possível fabricar dois ou mais produtos finais de uma única partida de matéria-prima ou de um único processo de produção. O exemplo clássico desses produtos conjuntos é a variedade de produtos finais - o couro, os muitos cortes de carne, e assim por diante - feitos de uma única matéria-prima, o boi. Além de uma certa etapa no processo de manufatura, que se denomina ponto de separação, identificam-se os produtos finais separadamente, e para cada um deles se acumulam os custos. O problema de determinar o custo conjunto é descobrir alguma base razoável para atribuir aos produtos os custos de material, mão-de-obra e despesas indiretas incorridos até o ponto de separação.

Segundo Leone (1997) “os co-produtos e subprodutos são produtos conjuntos (não há a possibilidade de fabricar um isolado). Produtos conjuntos são dois ou mais produtos provenientes de uma mesma matéria-prima, ou que são produzidos ao mesmo tempo por um , ou mais de um, processo produtivo”.

Um produto é definido como subproduto por causa de seu pequeno valor comercial comparado com o produto de maior valor, que é classificado como co-produto. O subproduto pela sua pequena participação nas receitas da empresa e pelo fato de se originarem de desperdícios, deixam de ser considerados produtos propriamente ditos, pois se assim o fossem deveriam receber parcelas de custos da produção.

Continuando no exemplo do boi temos: as carnes nobres e de segunda que podem ser consideradas como co-produto, enquanto que os órgãos e outras partes como subprodutos. Nada impede que os órgão possam ser processados em seguida e transformar-se assim, em co-produtos.

O processo de custeamento para co-produtos e subprodutos é extremamente irreal, ou como afirma Leone, “ a contabilidade faz coisa que até Deus duvida”. Isto vem provar as dificuldades em encontrar os custos reais e arbitrariedades com que o sistemas são executados.

Como diferenciar custos em um processo de difícil definição? Quanto dos custos são pertinentes aos produtos principais e o que deve pertencer os subprodutos? E, ainda o que considerar como sobra?

A situação torna-se complicada na medida que existe uma diferença fundamental entre custos conjuntos e os custos comuns:

- a) os custos conjuntos são indivisíveis;
- b) os custos comuns são custos indiretos, e podem ser divididos em diversos objetos de custeio;

Mesmo com todas estas dificuldades temos alguns métodos que são aceitos, ou mais usualmente utilizados, objetivando custear os co-produtos.

▪ *MÉTODOS PARA CUSTEAR OS CO-PRODUTOS:*

As *unidades físicas* e os *valores de mercado* são os dois critérios mais empregados que formam as bases dos métodos de alocação dos custos conjuntos para os co-produtos.

1. as unidades físicas tanto podem ser quantidades de produtos como qualquer outra unidade que sirva para representar todos os produtos. O método pode ser baseado em quilos, litros ou metros da matéria-prima principal. Todos os produtos devem ser convertidos a essa mesma unidade de medida. Tem muitas desvantagens quando os produtos são muito diferentes.
2. o método com base no valor de mercado apoia-se na idéia de que os produtos que valem mais no mercado é que devem ser os maiores consumidores de recursos comuns ( conjuntos). São considerados métodos arbitrários. Não serve para composição do valor de estoques por processo.

▪ *CONTABILIZAÇÃO DE SUBPRODUTOS*

Não podemos confundir subprodutos com sucatas, pois estas segundo Martins (1996) “são aqueles itens cuja venda é esporádica e realizada por valor não previsível na data em que surgem na fabricação”. Portanto, não recebem custos e não são contabilizadas como redutora dos custos dos co-produtos, exigindo tratamentos de outras receitas operacionais.

Os subprodutos são por muitos autores considerados sobras - que possuem mercado estável - entendem que estes não possuem relevância no processo, e consequentemente não devem acumular custos. O interesse contábil está na receita líquida que estes produtos geram, e esta poderá ter sua contabilização de formas distintas, sendo dois métodos os mais empregados:

- a) tratar as vendas líquidas dos subprodutos como outras vendas - entendendo vendas líquidas como o valor bruto das vendas menos qualquer custo que tenha sido realizado para transformar o subproduto em vendável, menos as despesas operacionais identificadas com o mesmo.
- b) tratar as vendas líquidas como uma redução dos custos relacionados aos co-produtos - neste caso não atribuí-se nenhum valor os subprodutos, não figurando nos estoques de produtos disponíveis para venda.

## ***b) quanto ao modelo de gestão***

### *1º SISTEMAS DE CUSTOS PELA RESPONSABILIDADE*

Para a finalidade de controle das operações e dos próprios custos, procura-se identificar os custos por departamento, por setor, por centro, por unidade etc. De acordo com este pensamento sempre haverá um responsável pela administração do objeto de custeio. Os custos serão identificados direta ou indiretamente aos departamentos ou aos centros de responsabilidade.

Assim, o sistema contábil deve ser preparado de acordo com a estrutura e objetivos organizacionais, representando a Contabilidade pela Responsabilidade uma das formas (modelos) de estruturação contábil baseada no critério de delegação da autoridade, seja ela por centro, departamento, atividade ou outras formas.

Compreendendo a mecânica deste modelo contábil, é possível apontar alguns objetivos da Contabilidade pela Responsabilidade, sendo eles:

- O controle das atividades/departamentos/pessoas;
- A descentralização da tomada de decisão;
- A motivação do quadro de pessoal e sua maior participação;
- O planejamento de novas estratégias e projetos;
- A avaliação do desempenho setorial e do pessoal;

Para atingir esses objetivos, por meio da Contabilidade pela Responsabilidade, se faz necessário conhecer e empregar alguns conceitos inerentes ao processo, tais como descentralização, responsabilidade, controle, planejamento e motivação, os quais formam a base de tal metodologia.

#### ▪ *DESCENTRALIZAÇÃO E RESPONSABILIDADE*

A implementação da Contabilidade pela Responsabilidade é conseqüência de mudanças estruturais na organização. Quando da delegação da autoridade, para determinadas pessoas, acaba-se descentralizando o processo de tomada de decisão e proporcionando maior independência aos departamentos.

Não basta, porém, simplesmente implementar esse modelo. A descentralização ocorre somente quando a alta administração assume essa filosofia e delega efetivamente a autoridade aos devidos responsáveis, proporcionando liberdade, dentro dos limites e programas estabelecidos.

A responsabilidade não possui significado algum se não for associada a uma pessoa ou grupo de pessoas. É na verdade uma relação entre hierarquias diferentes, onde um (superior) delega autoridade a outro (subordinado).

A atribuição da responsabilidade dentro da entidade é o estabelecimento de condições para que os objetivos da mesma sejam alcançados de maneira coordenada e efetiva, devendo ser definida e delimitada (programa de descentralização e delegação de autoridade).

Quando se delega autoridade é possível cobrar e controlar resultados, analisando e avaliando as informações geradas pelos centros informativos especializados.

Na abordagem, aqui apresentada, pretende-se demonstrar que a autoridade delegada aos responsáveis, não pode restringir-se somente a aspectos burocráticos e produtivos. O gestor departamental, será responsável, na essência da palavra, abrangendo também, aspectos comportamentais, sociais e ambientais.

O(s) responsável(eis) responderá(ão) por resultados financeiros, patrimoniais, sociais e ambientais, isto significa que além do processo produtivo a ele confiado, é sua tarefa:

- estabelecer políticas de treinamento de pessoal;
- desenvolver novos produtos ecológicamente corretos;
- aprimorar as técnicas de produção;
- estabelecer e cumprir metas;
- coordenar e correlacionar seus objetivos com os objetivos da organização;
- priorizar o resultado global;
- prevenir e evitar conflitos internos e externos;
- buscar a redução de desperdícios/perdas;
- motivar o quadro de pessoal; e
- outras atividades salutares ao bom desempenho do centro sob a sua responsabilidade, tanto ao nível interno e externo.

#### ▪ *CONTROLE, PLANEJAMENTO E MOTIVAÇÃO*

Um dos objetivos da Contabilidade pela Responsabilidade é exercer o controle tanto sobre a produção/atividade, quanto sobre as pessoas envolvidas, procurando comparar os resultados alcançados com os padrões previstos e ainda melhorar continuamente o desempenho da entidade pela delegação da autoridade, proporcionando assim, maior liberdade aos responsáveis.

Entende-se que com o emprego de tal filosofia seja possível atingir melhores resultados, decorrentes da competitividade interna, da motivação do pessoal, bem como da pressão exercida pelo emprego de metas a serem alcançadas.

Segundo Leone<sup>1</sup>, “ planejamento e controle andam juntos; um depende do outro; um não funciona sem que também funcione o outro, com a mesma intensidade e ritmo” .

O controle é exercido por pessoas e/ou sistemas apropriados e objetiva prevenir e identificar desvios, comparando os resultados encontrados com o previsto (orçado). Assim, seu produto final será uma série de informações corretivas, que retroalimentarão o sistema organizacional.

O planejamento pode ser entendido como a busca de um conjunto ordenado de políticas, que implementadas atinjam os objetivos pré-determinados. Para tal, exige-se um plano detalhado e integrado, construído para um determinado período, onde têm-se como propósito decidir *quem faz o que, para que, como e quando*.

A Contabilidade pela Responsabilidade proporciona subsídios para o controle e planejamento da organização, tendo entre suas bases de sustentação o compromisso

---

<sup>1</sup> LEONE, George S. G., *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997, p. 241.



assumido pela alta administração, o interesse e desempenho do responsável(eis) e a motivação do quadro de pessoal.

## *2º SISTEMA DE CUSTOS PREVISIONAIS*

Sistema de Custos Previsionais - serve tanto para o custo-padrão quanto para os custos estimativos. Tem duas finalidades principais: o planejamento das operações e o controle dessas operações. Procura trabalhar com orçamentos e dependendo da atividade utiliza custo-padrão e/ou estimado.

- **Custos-padrão**

Custo-padrão é um custo pré-determinado por meio de estudos utilizando-se de técnicas e métodos cientificamente aceitos, de forma que se torna um custo objetivado, servindo como parâmetro para avaliação dos estoques e dos produtos vendidos, controle de recursos consumidos e tomada de decisão, que envolvam a produção, venda e réditos.

Um custo é pré-determinado quando seus elementos, em termos físicos e monetários, são calculados “a priori”, isto é, antes do seu acontecimento. (será estudado com maior ênfase na seqüência da apostila)

- **Custos estimados**

Em algumas ocasiões em que as operações não são padronizadas, especialmente, quando os produtos ou os serviços são feitos sob encomenda e por isso mesmo são produtos e serviços com características exclusivas, diferentes das características de outros produtos/serviços realizados pela empresa, a Contabilidade de Custos tem que se valer das estimativas.

Exemplo: oficinas de automóveis, o cliente chega com seu carro acidentado e solicita um orçamento do serviços e peças a serem utilizadas.

A única diferença entre o custo estimado e o custo-padrão é que estes são calculados com a ajuda das informações padronizadas.

Observações:

Esses sistemas de acumulação de custos podem trabalhar com um dos três critérios de rateio: o critério do custo por absorção, o critério do custo direto e o ABC – ambos detalhados na seqüência.

## 1.4 AMBIENTE EXTERNO

As entidades são compreendidas, na visão sistêmica, como um conjunto de partes intencionalmente interligadas e interagentes, com objetivos comuns. Nessa concepção, entende-se que as mesmas sejam como um sistema aberto, perturbando o meio ambiente e recebendo influência do mesmo.

O ambiente global em seus diversos aspectos vem se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por processo de mudanças, e como não poderia deixar de ser, provocam impacto na economia e nas entidades.

Dentre os aspectos destacam-se:

- Qualidade: preocupação com a qualidade em todos os sentidos; ênfase no TQC (total quality control); defeito zero; auto-controle etc.
- Competição: competição global mais intensa. Desregulamentação dos mercados.
- Tecnologia de produção: sistemas automatizados.
- Nova abordagem de produção: tornar mais produtivo o sistema de fabricação; motivação constante do quadro de pessoal etc.
- Flexibilidade: fazer o que é necessário; fazer a quantidade certa; fazer o produto quando ele for necessário; fácil adaptação à mudanças etc.
- Filosofia do “Just in Time”: estoques tendendo a zero; eliminação de tudo que não agrega valor ao produto; material certo, na quantidade certa, no local certo, no momento certo.

Todos esses aspectos, e outros relevantes, devem ser levados em consideração na preparação do sistema de custos, se faz necessário observar-se o grau de interação, dependência e comprometimento, entre os ambientes externo e interno, e a organização. O Contador busca parâmetros externos e internos que facilitem a efetivação do seu trabalho de avaliação como, por exemplo: experiências que teve em outras entidades, leituras as quais demonstrem parâmetros confiáveis que poderão servir de base para realização de seu trabalho.

## 2ª FASE - CONSTRUÇÃO DO PROGRAMA DO SISTEMA DE CUSTOS

### 1. DEPARTAMENTALIZAÇÃO E CENTRO DE CUSTOS

O objetivo desta fase é construir um programa para o sistema de custos, observando a metodologia proposta. Porém para tal, é necessário compreender o conceito de departamentalização e de centro de custos, verificando a estrutura e o sistema de controle da entidade, podendo para tal utilizar-se um questionário de avaliação ou de um visita in loco.

#### 1.1 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

A departamentalização é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas. Dependendo da nomenclatura utilizada nas empresas, essas áreas poderão ser chamadas de departamentos, setores, centros, ilhas outras.

*Departamentalização é a divisão da empresa em departamentos, com a finalidade de melhor compreender a estrutura da entidade e, assim, racionalizar a alocação dos custos..*

Departamento é uma unidade operacional representada por um conjunto de homens e/ou máquinas de características semelhantes, desenvolvendo atividades homogêneas dentro da mesma área. Sendo este conceito aplicado a qualquer espécie de empresa (industrial, comercial, serviços etc).

Em uma indústria, por exemplo, existem uma gama muito grande de departamentos, sendo que para a contabilidade de custos interessa apenas aqueles ligados aos produtos fabricados e aos que prestam serviço de daqueles.

Desta forma, há a necessidade de dividi-los em departamentos PRODUTIVOS E AUXILIARES.

1.1.1 *DEPARTAMENTOS PRODUTIVOS* - São os departamentos que atuam diretamente na industrialização do produto ou na prestação do serviço. Neles promovem-se modificações no produto.

Exemplo:

estamparia	montagem	pintura	acabamento	corte
------------	----------	---------	------------	-------

1.1.2 *DEPARTAMENTOS AUXILIARES* - têm como característica auxiliar os departamentos produtivos. Existem para prestar serviços aos demais departamentos. Neles não ocorre nenhuma ação direta sobre o produto.

Exemplo:

manutenção	almoxarifado	suprimentos	controle de qualidade	administração
------------	--------------	-------------	-----------------------	---------------

## 1.2 CENTRO DE CUSTOS

Uma vez definida a estrutura departamental da empresa, nota-se que quase sempre um departamento é um centro de custos, ou seja, nele serão apropriados os custos indiretos para posterior apropriação aos produtos fabricados.

Segundo Yoshitake (1997:43-45), “o centro de custos, como sistema aberto, é um conjunto de unidades de trabalho em que:

- as partes ou órgãos componentes do departamento de produção são os subsistemas;
- dinamicamente inter-relacionadas, isto é, em interação e interdependentes, formam um rede de comunicações e relações recíproca entre elas;
- uma atividade ou função é desenvolvida, constituindo a operação ou atividade ou processo típico desse centro de custos;
- as estruturas para atingir um ou mais objetivos constituem a própria finalidade para a qual o centro de custos foi criado.

O centro de custos é, portanto, um sistema organizacional de atividades integradas de unidades de trabalho, de forma a possibilitar o cumprimento de objetivos previamente estabelecidos do departamento de produção. O fato gerador de integração entre as partes é o fluxo de informações”.

*O centro de custos é a menor unidade acumuladora de custos indiretos.*

Algumas regras e características do centro de custos:

CARACTERÍSTICAS	DESCRIÇÃO
Eficiência	O trabalho das equipes no centro de custos deve ser executado com a velocidade necessária, qualidade garantida e ao menor custo possível.
Tecnologia	As mudanças tecnológicas que ocorrem no ambiente obrigam à adaptação freqüente das pessoas, das informações do centro de custos, das normas e de outros fatores, objetivando impedir obsolescência e caducidade da tecnologia das unidades de trabalho.
Independência pessoal	As unidades de trabalho projetadas para pessoas, por maiores que sejam a competência e a genialidade destas, não se desenvolvem de modo permanente.
Velocidade de Informações	Quanto mais rápido as informações fluírem, mais as pessoas atuarão nos problemas relevantes e menos nos rotineiros, em regra os geradores de conflitos, pressões e desperdícios de recursos.
Estudo de Viabilidade	A gestão do centro de custos deve ser viável técnica, política e culturalmente. Dinheiro e informações são premissas para que seja possível haver atividade organizada do centro de custos.
Rastro das Informações	Os objetivos de um centro de custos devem ser tratados quanto à responsabilidade das informações que geraram a necessidade de estabelecê-los.
Não-conformidade	Ao ser planejado o centro de custos, deve-se considerar que

	sempre existirá não-conformidade com requisitos preestabelecidos.
Ação corretiva	Toda não-conformidade exigirá ação corretiva imediata.
Coerência do conhecimento	A atividade do centro de custos deve ser coerente com o conhecimento empírico, científico, filosófico e teológico disponível.
Ciclo de eventos	O funcionamento do centro de custos e das unidades de trabalho tem um caráter cíclico e repetitivo, gerando rotinas.
Limites	São as fronteiras ou demarcações entre o que se passa no centro de custos e o que ocorre no ambiente no qual está inserido.
Inatingibilidade de estados	Por mais adequado que sejam os insumos e o processamento, certos resultados jamais se verificarão.
Fatores críticos de sucesso	O centro de custos, como organização, tem áreas críticas para seu sucesso. Se as coisas vão bem neles, tudo vai bem. Caso contrário, o centro de custos tem problemas.

### CARACTERÍSTICAS DO CENTRO DE CUSTOS

CARACTERÍSTICAS	COMENTÁRIOS
Entrada do sistema	Tudo o que for necessário para apoiar a ação adequada das pessoas que trabalham no centro de custos, como amostras, informações e outros recursos. São reunidos normalmente em uma ordem de serviço. É a soma de dados, material e energia.
Saída do sistema	Todas as informações qualitativas e quantitativas geradas nas unidades de trabalho do centro de custos. Devem ser exatas e precisas para serem consideradas confiáveis e, portanto, adequadas ao uso. São apresentadas simbolicamente como informações, em boletim de resultados.
Processamento do sistema	As necessidades dos usuários são materializadas por pedidos que as unidades de trabalho manipulam sob a forma de amostras representativas do cenário sob investigação; trata-se, portanto, de transformações contidas nos relatórios financeiros do setor.
Retroação	Entrada de caráter informativo que retorna ao centro de custo, fornecendo detalhes sobre o ambiente externo, sobre o usuário e sobre o próprio desempenho do centro de custos em relação a esse ambiente. Permite ajustar planejamento e execução, constituindo a função controle.
Estabilidade	Estado procurado pela auto-regulamentação do centro de custos em função das informações de retroação. Esse equilíbrio é dinâmico e visa manter: a) o funcionamento das unidades de trabalho na estrutura de centro de custos; b) as relações de troca entre essas unidades de trabalho que constituem a rede de comunicação do centro de custos; c) as interdependências entre as unidades de trabalho e entre o centro de custo e seu meio ambiente.
Adaptabilidade	Capacidade do centro de custo para modificar a si próprio em seus aspectos estruturais básicos e em sua própria constituição. O centro de custo e as unidades de trabalho modificam-se e crescem por meio da criação de novas e diferentes partes, reações e interdependências, para se adaptar às mudanças ocorridas no meio ambiente.
Entropia	Processo pelo qual o centro de custos tende à desorganização, à degeneração e à perda de energia, sob a forma de recursos desperdiçados.
Diferenciação	Tendência natural de todo centro de custos considerado como sistema aberto, isto é, multiplicação e elaboração de funções especializadas, hierarquizadas e altamente diferenciadas, o que permite definir sua estrutura de trabalho por meio das unidades de trabalho.

Integração	Preocupação em buscar sinergia mediante a integração das diferentes unidades de trabalho.
Eqüifinidade	Partindo de diferentes condições iniciais, o centro de custo alcança o mesmo estado final ou resultados, utilizando uma enorme variedade de normas e caminhos.

## 2. COLETA DOS DADOS

Fase em que deve-se ter muito cuidado, pois desta resultam todos os cálculos e análises da Contabilidade de Custos. Os dados são a matéria-prima do sistema, que processados geram informações, que por sua vez constituem-se na matéria-prima do processo de controle e de gerenciamento.

Na prática se efetua o levantamento de todos os gastos e dados qualitativos/quantitativos (número de peças produzidas, tempo produtivo etc.) ocorridos na entidade, para que seja classificados, e posteriormente trabalhados.

O Contador de Custos deve, com base no diagnóstico realizado e no método escolhido, planejar a coleta de dados, ou seja, buscar a melhor forma de encontrar os custos.

A maioria dos dados têm sua origem na própria Contabilidade da entidade, porém, como já descrito, necessitam-se também de dados não monetários como horas trabalhadas, consumo de matéria-prima por produto etc. Assim, a fase da coleta requer o conhecimento do completo processo produtivo, a fim de não ocorrer o esquecimento de variáveis que compõe este conjunto, e portanto, desvirtuariam o resultado encontrado

## 3. DISTINÇÃO ENTRE CUSTOS E DESPESAS

Após a coleta dos dados, efetua-se a distinção entre custo e despesas, conforme o método de custeio adotado na instituição e sua classificação como custos de produção, despesas de distribuição, de vendas, de administração etc.

É importante ressaltar que as despesas administrativas, podem ainda ser distinguidas em despesas administrativas da fábrica, da empresa em geral, as despesas financeiras e as despesas tributárias.

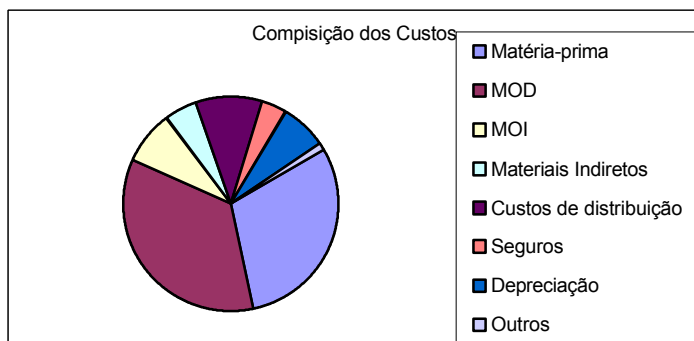
Quanto à distinção entre custo e despesa, Martins ensina que "custo" é o "gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", e "despesa" é o "bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas".

Enquanto as despesas deverão ser descarregadas diretamente no resultado do período, os custos são primeiramente identificados com os produtos, para cuja elaboração foram incorridos, constituindo os custos dos produtos fabricados (ou das matérias-primas e mercadorias adquiridas), sendo após ativados, na forma de estoques de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e/ou mercadorias para revenda para, finalmente, e apenas por ocasião da venda (ou consumo ou ainda, doação) serem computados como despesas.

De modo geral, a função produção gera custos e as funções de vendas, distribuição e administração geram despesas.

Nesta fase de distinção de custos e despesas, se faz imperioso, observar a convenção da materialidade, buscando conhecer a composição dos custos (quais os custos mais relevantes e que merecem atenção especial). Isto é importante pois permitirá que o Contador de Custo não perca tempo com custos pouco significantes ao processo.

Exemplo: Determinada entidade tem a seguinte composição de custos, conforme levantamento realizado na coleta de dados:



Neste exemplo, o profissional deverá preocupar-se com os custos mais representativos, podendo relativizar o controle, por exemplo do conjunto que forma os outros custos, os quais configuram com cerca de 1% do bolo total.

#### 4. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS e DAS DESPESAS

Mais uma vez a distinção entre os custos deve obedecer o método<sup>2</sup> adotado pela entidade. Se for utilizado o método direto basta diferenciar custos fixos e variáveis, se utilizar o método de absorção classifica-se em custos diretos e indiretos, entre outros.

Com base nestas afirmativas, é possível classificar os custos quanto:

##### A) a Unidade do Produto ou facilidade de alocação

###### A.1) CUSTO DIRETO

É aquele que pode ser identificado e diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão ou objeto a ser custeado, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. É aquele que pode ser atribuído (ou identificado) direto a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento. Não necessita de rateios para ser atribuído ao objeto custeado.

Ou ainda, são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. São os materiais diretos usados na fabricação do produto e a mão-de-obra direta. Os custos diretos tem a

<sup>2</sup> Métodos serão discutidos posteriormente em capítulo especial.

propriedade de ser perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Os custos são qualificados aos portadores finais (produtos), individualmente considerados. Por exemplo: a madeira para fabricar móveis, os salários de todos os operários que trabalham diretamente no produto.

Os CUSTOS e DESPESAS DIRETOS constituem todos aqueles elementos de custo individualizáveis com respeito ao produto, isto é, se identificam imediatamente com o produto, mantendo com o mesmo uma correlação biunívoca, ou seja, uma correspondência proporcional. Um mero ato de medição é necessário para determinar estes custos. A matéria-prima, a mão-de-obra direta e a embalagem (quando componente do produto acabado), na área industrial e o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto de Produtos Industrializados e o Imposto sobre Serviços, bem como Comissões sobre Vendas, na área comercial, constituem exemplos de custos e despesas diretos.

#### A.1.2) APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS

Para conhecer o consumo de matérias-primas, basta a empresa manter um sistema de requisições, de modo a saber sempre para qual produto foi utilizado o material retirado do Almojarifado.

Para conhecer o consumo de mão-de-obra direta, é preciso, a empresa mantenha um sistema de apontamentos, por meio do qual se verifica quais os operários que trabalham em cada produto (ou serviço) no período (dia, semana, mês) e por quanto tempo (minutos, horas).

São os custos que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma, *não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados*, já que são facilmente identificados. *Atendem na íntegra o Princípio da Causação.*

*Se todos os custos fosse diretos encontraríamos o custo exato dos portadores finais.*

Exemplos de custos diretos:

1. Materiais diretos: matérias-primas, materiais de embalagem, componentes e outros materiais necessários à produção, ao acabamento e à apresentação final do produto.
2. Mão-de-obra direta: é o trabalho aplicado diretamente na confecção do produto, suas partes ou componentes ou na prestação

Obs: despesas diretas são as que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e de prestação de serviços. Exemplos: para cada bem vendido é possível identificar o custo incorrido em sua aquisição ou produção, os impostos incidentes sobre o faturamento etc.

#### A.2) CUSTO INDIRETO

É aquele que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. São aqueles apropriados aos portadores finais mediante o emprego de técnicas que só obedecem parcialmente o princípio da causação.



Atribui-se parcelas de custos a cada tipo de bem ou função por meio de critérios de rateio. É um custo comum a muitos tipos diferentes de bens, sem que se possa separar a parcela referente a cada um, no momento de sua ocorrência.

Ou ainda, pode ser entendido, como aquele custo que não pode ser atribuído (ou identificado) diretamente a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento. Necessita de taxas/critérios de rateio ou parâmetros para atribuição ao objeto custeado.

São aqueles que apenas mediante aproximação podem ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio. São os materiais (como cola e verniz consumidos na fabricação de móveis) a mão de obra indireta (chefia, supervisão, operários que cuidam da manutenção de equipamentos) e os demais custos de fabricação (seguros, impostos, aluguel da fábrica).

*São os custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto etc. Necessitam, portanto, da utilização de algum critério de rateio para sua alocação.*

Exemplos:

1. mão-de-obra indireta: é representada pelo trabalho nos departamentos auxiliares nas indústrias ou prestadores de serviços e que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço executado.
2. Materiais indiretos: são materiais empregados nas atividades auxiliares de produção, ou cujo relacionamento com o produto é irrelevante. São eles: graxas e lubrificantes, lixas etc.
3. Outros custos indiretos: são os custos que dizem respeito à existência do setor fabril. Exemplo: depreciação, seguros contra incêndios da fábrica, transporte e refeições da mão-de-obra etc.

OBS: em termos estritos, no campo da produção, nenhum custo é direto ou indireto por definição, dependendo a decisão, sobre sua pertinência a uma ou outra categoria da análise da cada caso em particular.

#### A.2.1) APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS

Os custos indiretos, se analisados individualmente, revelam a dificuldade de identificação direta com o produto, em termos de mensuração efetiva. Entre esses, podem ser citados: depreciação, seguros, impostos e taxas fixas, aluguel de prédio, juros e despesas de financiamento, combustíveis e lubrificantes, materiais de manutenção, etc.

Observa-se que os custos diretos são atribuídos diretamente aos produtos, e os custos indiretos devem antes ser alocados setorialmente, para, só então, posteriormente, serem transferidos aos produtos.

Tal processo de transferência sucessiva dos custos indiretamente, primeiro sobre os setores da empresa e, após, sobre os produtos, denomina-se de RATEIO de custos indiretos.

Apropriam-se os custos indiretos a uma fase operacional, e os custos totais desta última são distribuídos sobre a produção. O termo FASE OPERACIONAL tem aqui um sentido bastante amplo, podendo incluir o funcionamento de uma única máquina até o de um setor inteiro da empresa.

Para a correta setorização (departamentalização) dos custos indiretos, o processo de produção, (como também o de vendas, distribuição e administração) deve ser seccionado de tal forma, a se obter diversas unidades operacionais autônomas, denominadas de "Centro de Custos", e que se constituem na menor unidade de acumulação de custos (indiretos) na empresa.

Esses se caracterizam por exercerem atividades técnico-operacionais específicas, diferentes daquelas dos demais setores ou atividades.

Os custos indiretos são, pois, setorizados, comumente através de um instrumento que denominamos "Mapa de Localização de Custos", quadro demonstrativo que, estruturado com base no princípio das coordenadas cartesianas, registra nas linhas as espécies de custos e nas colunas, os setores ou centros de custos (o MLC será posteriormente estudado).

O Mapa de Localização de Custos constitui-se, contudo, numa forma consagrada de alocação de custos indiretos aos setores.

Para a alocação dos custos indiretos aos Centros de Custos, é necessária a organização prévia de seus diversos componentes, tecnicamente denominados espécies de custos: a) Custos com depreciação; b) Custos com pessoal; c) Custos com materiais indiretos e d) Custos gerais.

Abaixo apresentam-se alguns critérios para alocação dos custos indiretos de fabricação:

<b>CIF</b>	<b>Possível critério</b>
Depreciação máquinas	Quantidades produzidas ou tempo de utilização das máquinas
Mão-de-obra indireta	Tempo de utilização da mão-de-obra direta
Material indireto	Consumo de material direto
Aluguel	Área ocupada pelos departamentos
Energia elétrica	Consumo efetivo
Depreciação dos prédios	Área ocupada pelos departamentos

## B) ao Comportamento dos Custos ou variabilidade

### B.1) CUSTOS FIXOS

São aqueles que mantêm um dimensionamento constante, independentemente do volume de produção, ou ainda, os custos de estrutura que permanecem período após período sem variações, não ocorrendo em consequência de variação no volume de atividade em períodos iguais.

São os custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independente do volume de produção, ou seja, uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor total do custo. Exemplo: salário dos chefes, aluguel, seguros etc.

O exemplo característico é o aluguel de imóvel ocupado por indústria, cujo valor mensal é o mesmo em cada período, independentemente do volume produzido. Mesmo quando o valor do aluguel é reajustado, o custo continua fixo porque houve apenas uma atualização do valor contratado, em função da desvalorização do poder aquisitivo da moeda.

Outro exemplo é a depreciação calculada pelo método das cotas constantes, em que o valor de cada período é sempre o mesmo independentemente do volume produzido pelo equipamento que esta sofrendo depreciação.

Segundo Iudícibus (1987), os custos fixos, por sua vez, são fixos mas nas intenções dos que assim os classificam do que na realidade. Muitas vezes, embora fixos quanto à intensidade do esforço ou do serviços envolvido, sofrem variações devidas apenas à inflação ou acréscimo de preços. Somente algumas despesas, tais como ordenados do pessoal administrativo, são fixas, ou pelo menos previsíveis para o período orçamentário, desde que os reajustes sejam previsíveis.

Características dos custos fixos:

- o valor total permanece constante dentro de determinada faixa da produção;
- o valor por unidade produzida varia à medida que ocorre variação no volume de produção, por tratar de um valor fixo diluídos por uma quantidade maior;
- sua alocação para os departamentos ou centros de custos necessita na maioria das vezes, de critérios de rateios determinados pelo contador de custos;
- a variação dos valores totais podem ocorrer em função de desvalorização da moeda ou por aumento/redução significativa do volume de produção.

<i>Custos fixos de um período</i>	<i>Volume de produção</i>	<i>Custos fixos por unidade</i>
\$ 15.000,00	4.500 unidades	\$ 3,33
\$ 15.000,00	6.000 unidades	\$ 2,50
\$ 15.000,00	4.000 unidades	\$ 3,75

Pode ser subdividido em:

*Custo Fixo de Capacidade* - é o custo relativo às instalações da empresa e reflete a própria capacidade instalada, como depreciação, amortização etc.

*Custo Fixo Operacional* - é o relativo as operações das instalações da companhia, como seguro, imposto predial etc.

Obs: existem também despesas fixas. São as despesas que permanecem constantes de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independente do volume de vendas ou de prestação de serviços

## B.2) CUSTOS VARIÁVEIS

São custos que variam de acordo com o objeto de custeio ou ainda, em alguns casos que se modificam em função da variação do volume/atividades das operações, ou seja, da variação na quantidade produzida no período. Quanto maior o volume de produção, no período, maior será o custo variável.

Em uso geral, a palavra “variável” significa simplesmente “mutável”, porém em contabilidade, variável tem um significado mais restrito. Refere-se, não as mudanças que ocorrem no tempo, ou a estações, mas somente as mudanças associadas com o nível de atividades, isto é, com o volume. Se o custo aumenta à medida que cresce o volume, é um custo variável. Segundo Anthony, “os custo variáveis variam direta e proporcionalmente com o volume”.

Na realidade são os custos que mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço. Dessa maneira, o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta.

Características dos custos variáveis:

- seu valor total varia na proporção direta do volume de produção;
- o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida;
- a alocação aos produtos ou centros de custos é, normalmente, feita de forma direta, se a necessidade de utilização de critérios de rateios.

Produção do período	Consumo no período	Consumo total de couro
11.000 pares	1 metro	11.000 metros
11.300 pares	1 metro	11.300 metros
11.600 pares	1 metro	11.600 metros

Observações:

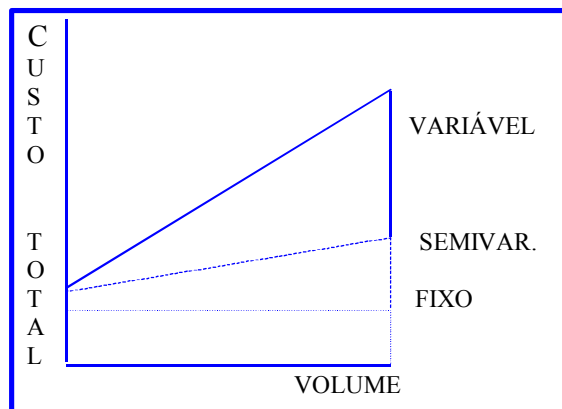
Alguns autores classificam, ainda, os custos em relação ao seu comportamento como:

- SEMIFIXOS* - são os custos fixos que podem variar de tempo em tempo, como aluguel reajustado, depreciação pela soma de dígitos...
- SEMIVARIÁVEIS* - são os custos variáveis que não acompanham linearmente a produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de estreitos limites. EX. Contratação de supervisores.

Porém, é comum encontrar estudiosos que refletem a posição de que não existem custo precedidos da expressão “semi”, ou seja, o custo é ou não é variável/fixo.

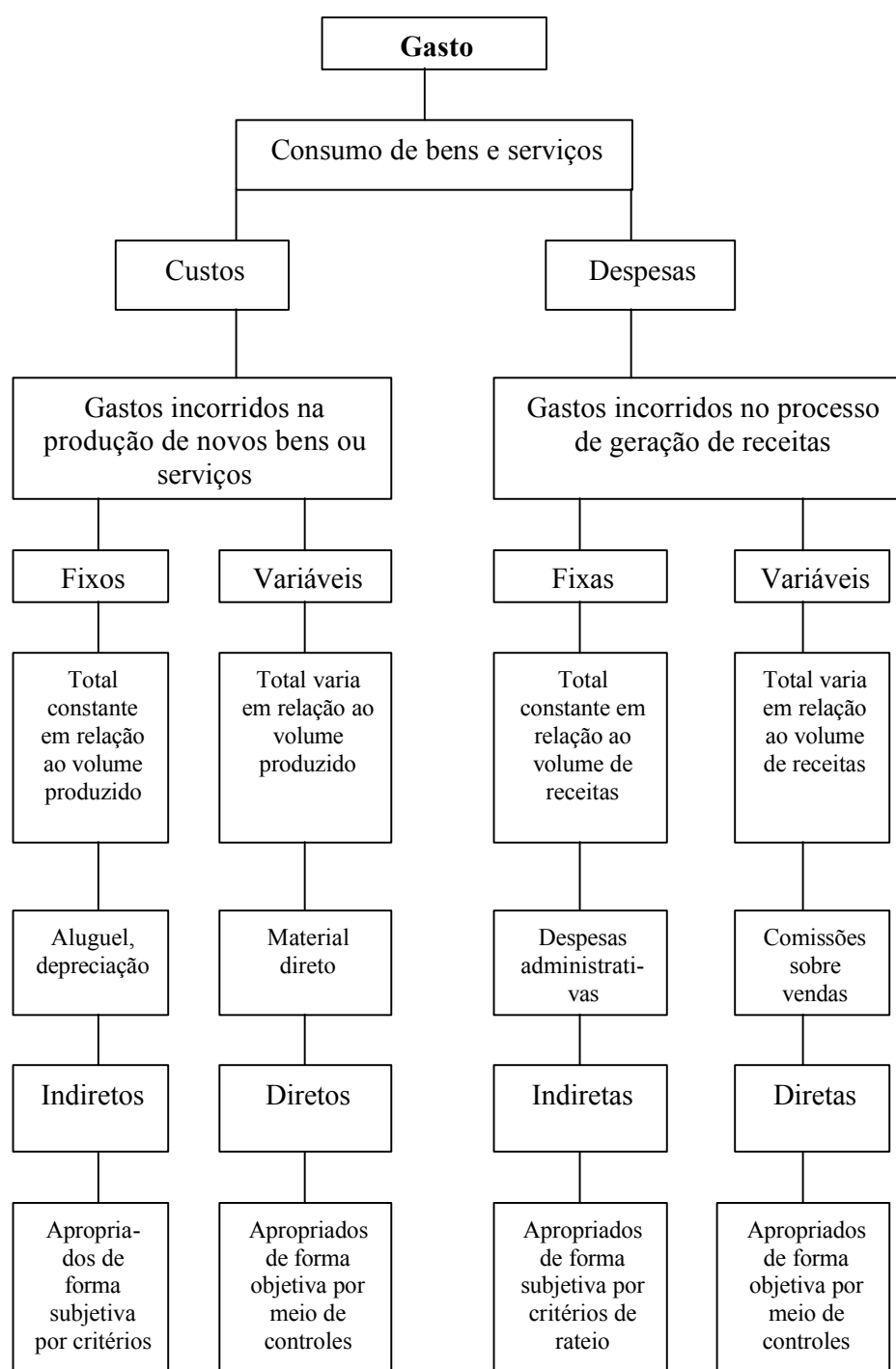
Obs: despesas variáveis – são as despesas que variam proporcionalmente às variação no volume das receitas. Exemplos: impostos sobre faturamento, comissões sobre venda e serviços.

Quadro gráfico – resumo:



Esta classificação será extremamente importante quando do estudo do custeio variável, também conhecido como direto.

Figura resumo: Classificação dos custos / despesas.



Fonte: PEREZ, José et alli. Gestão Estratégica de Custos. 1999, p. 28.

Complementando a figura acima, convém destacar que:

- a) os gastos variáveis, por natureza, são quase sempre diretos. Entretanto, por praticidade, muitos são apropriados de forma indireta, ou seja, por rateio. Exemplo: energia elétrica consumida pelas máquinas da produção.
- b) Um custo indireto em relação aos produtos pode ser direto em relação aos centros de custos. Por exemplo: a depreciação de máquinas é um custo indireto em relação ao produto, sendo apropriada por rateio. Entretanto, essa mesma depreciação pode ser alocada ao cento de custos em que esteja localizada sem necessidade de rateios – de forma direta.
- c) A classificação dos gastos não depende apenas de sua natureza mas, principalmente, do objeto de sua utilização. Exemplo: água industrial – dependendo da aplicação poderá receber a seguinte classificação:

Custo direto variável	Consumida como matéria-prima, para mistura do xarope na fabricação do refrigerante
Custo indireto variável	Consumida como material auxiliar nos processos de tinturaria, em empresas de confecção
Custo indireto fixo	Consumida para limpeza da fábrica

### C) a Controlabilidade

- **CONTROLÁVEIS:**

Quando os itens de custo podem ser controlados por alguém dentro de sua escala hierárquica. Podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade, o qual poderá ser cobrado por desvios apurados.

- **NÃO CONTROLÁVEIS**

Quando fogem ao controle do chefe do departamento, como por exemplo o salário do chefe.

Quadro resumo:

Custos diretos	Fixos e variáveis	Controláveis	Elimináveis
Custos indiretos	Fixos e variáveis	Não controláveis	Não elimináveis

### D) Para Decisões Especiais

- **INCREMENTAIS:**

Serão os custos com os quais a empresa deverá arcar adicionalmente por ter tomado ou vir a tomar uma decisão.

- **DE OPORTUNIDADE:**

Benefício que a empresa deixa de ter por ter escolhido uma alternativa e não outra. São custos não contábeis.

- **EVITÁVEIS/elimináveis:**

São aqueles que serão eliminados se a empresa deixar de executar alguma atividade.

- **INEVITÁVEIS/não elimináveis:**

Independentemente da decisão a ser tomada, os custos continuam.

- **EMPATADOS:**

Por já terem sido sacramentados no passado, não devem influir em decisões para o futuro, por serem irrelevantes.

### E) a Base Monetária

- HISTÓRICOS:  
Custos originais da época em que ocorreu a compra, pela nota fiscal.
- HISTÓRICOS CORRIGIDOS:  
Custos traduzidos para o valor monetário.
- CORRENTES OU DE REPOSIÇÃO  
É o custo para repor um item no total. Ex. MP, equipamentos.
- ESTIMADOS  
Custos previstos, olhando para o futuro.
- CUSTO PADRÃO  
Custo estimado com maior freqüência, o custo ideal a ser perseguido em uma empresa.

### 3.1 ALGUMAS DEFINIÇÕES DE CUSTOS E DESPESAS

Além destas classificações é importante compreender alguns outros conceitos relacionados a Contabilidade de Custos:

- CUSTOS DE PRODUÇÃO: Os custos de produção são compostos das matérias primas, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de fabricação, assim detalhados:
  - a) MATERIAS PRIMAS: correspondem aos materiais diretamente aplicados para a obtenção de um produto final.
  - b) MÃO-DE-OBRA DIRETA: elemento utilizado para a transformação dos materiais diretos em produto. A mão-de-obra direta, bem como os respectivos encargos sociais podem ser claramente identificados com o volume operacional das atividades (unidades produzidas, horas-máquinas ou horas-homens).
  - c) CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO – CIF: gastos que não são identificáveis diretamente aos portadores finais. Exemplo: aluguel, MOI, manutenção etc.
- DESPESAS COMPLEMENTARES: além dos custos de produção, a empresa incorre em gastos de períodos, que são propriamente despesas complementares de natureza não industrial. Estas despesas são absorvidas totalmente na apuração do resultado, à medida que vão acontecendo e são classificadas, quanto a função em:
  - a) DESPESAS COMERCIAIS
    - comissões de vendedores
    - salários de vendedores
    - viagens e estadias
    - propaganda e promoção
    - aluguel de escritórios regionais
    - outras
  - b) DESPESAS ADMINISTRATIVAS
    - aluguel
    - salários administrativos
    - honorários de diretores



- telefone, água, luz
  - material de expediente
  - leasing de equipamentos de escritório
  - outros
  - c) DESPESAS FINANCEIRAS
    - juros moratórios
    - juros bancários
    - IOF
    - comissões
    - outros
  - d) QUANTO A NATUREZA
    - matéria-prima
    - mão-de-obra direta
    - mão-de-obra indireta
    - aluguel
    - material de limpeza
    - depreciação
    - outros
  - e) QUANTO AO DESTINO
    - custos de produção
    - custos de administração
    - custos de comercialização
- 
- Custos dos Produtos Vendidos (CPV) – valor dos gastos incorridos no processo de produção dos bens que foram sacrificados para que a empresa gerasse receita de vendas de produtos.
  - Custos das Mercadorias Vendidas (CMV) – valor dos gastos incorridos no processo de aquisição dos bens que foram sacrificados para que a empresa gerasse receitas de vendas de mercadorias. (a forma de calcular o CPV e o CMV será discutida no capítulo que aborda a avaliação do estoque)
  - Custos dos Serviços Prestados (CSP) – valor dos gastos incorridos no processo de prestação dos serviços para que a empresa gerasse receita de prestação de serviços.
  - Centro de Custos – é a menor unidade de acumulação de custos, sendo representada por homens, máquinas e equipamentos de características semelhantes que desenvolvem atividades homogêneas relacionadas com o processo produtivo.
  - Centros de Custos Produtivos (CCP) – centros de custos por onde os produtos passam durante o processo de fabricação e nos quais são transformados ou beneficiados. Exemplo: montagem, pintura, acabamento etc.
  - Centros de Custos Auxiliares (CCA) – centros de custos que fazem parte do processo produtivo, mas não atuam diretamente nos produtos. Prestam serviços ou dão apoio aos CCP. Exemplo: manutenção, planejamento, refeitório, ambulatório etc.
  - Centros de despesas – a menor unidade de acumulação de despesas sendo representada por homens, máquinas e equipamentos de características semelhantes

que desenvolvem atividades homogêneas relacionadas com as atividades administrativas, financeiras e comerciais. Exemplo: contabilidade, departamento de pessoal, tesouraria, faturamento etc.

### ▪ 3ª FASE - PLANEJAMENTO DO SISTEMA DE CUSTOS

Este tópico representa a terceira fase do processo de preparação do sistema de custos – Planejamento. Para planejar o sistema que irá atuar na entidade é preciso: visualizar a concepção global da entidade; programar os objetivos; estudar quais os melhores métodos a serem utilizados; e quais os procedimentos básicos.

#### PLANEJAMENTO:

- Visualização
- Objetivos
- Métodos de custeio
- Procedimentos

## 1. VISUALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

### INTRODUÇÃO CUSTOS

A Infra-estrutura da contabilidade de custos abrange a organização, a sistematização e a operacionalização dos procedimentos e processos de coleta, registro, alocação, apropriação e apuração dos custos operacionais de uma empresa ou entidade, seja industrial, comercial ou ainda de prestação de serviços.

Através desta estrutura, a contabilidade de custos realiza o acompanhamento do movimento interno de valores e parâmetros.

Os sistemas de custos precisam sempre levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido na sua alimentação e no seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a adequacidade de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade ou a de cada informação e o sacrifício envolvido na sua obtenção.

“O termo sistema é aqui empregado para definir o conjunto de componentes administrativos, de registros, de fluxos, de procedimentos e de critérios que agem e interagem de modo coordenado para atingir determinado objetivo, que, no caso, é o custeio da produção e do produto”. (LEONE, George Guerra. Custos. Planejamento, Implantação e Controle. P. 229)

Os sistemas de custos procuram encontrar o custo total de produção, sendo que este custo total é representado pelo somatório dos custo diretos mais os custos indiretos ou dos custos fixos mais os custos variáveis.

Estes sistemas estão, na realidade, mais preocupados com os custos indiretos, uma vez que os custos diretos são facilmente alocados aos produtos.

$$CT = CD + CI \text{ ou } Cf + Cv$$

Onde:

CT = custo total

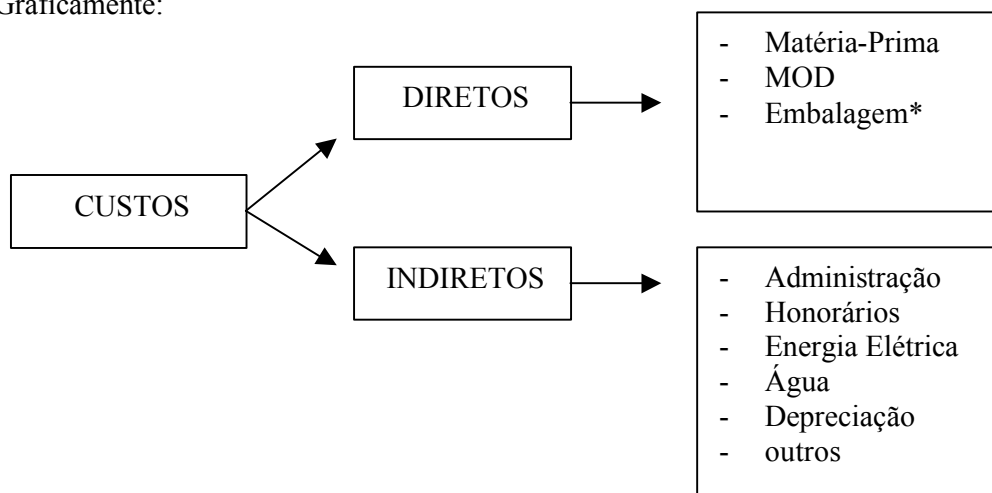
CD = custo direto

CI (CIF) = custo indireto (custo indireto de fabricação)

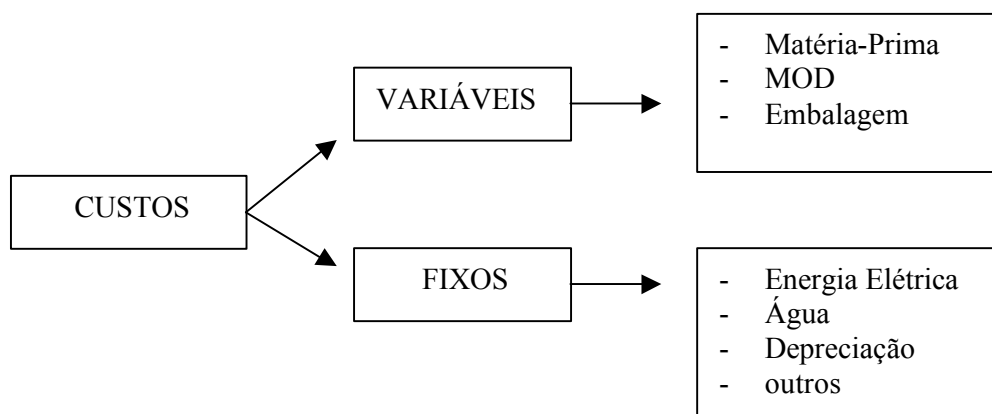
Cf = custo fixo

Cv = custo variável

Gráficamente:



\* Embalagem: é considerada custo direto em alguns produtos, como o leite, onde não é possível vendê-lo sem a embalagem.



Exemplo:

De um produto temos CIF = 1.000,00; Matéria-prima = 20,00 R\$/unidade e MOD = 30,00 R\$/unidade. Com esses dados questiona-se: Qual o custo total para uma produção de 100 unidades e para uma produção de 200 unidades.

Resposta:

$$CT = MP + MOD + CIF (CD + CI \text{ ou } Cf + Cv)$$

1 – Para 100 unidades:

$$CT = 20 + 30 + 10 = 60,00 \text{ unidade}$$

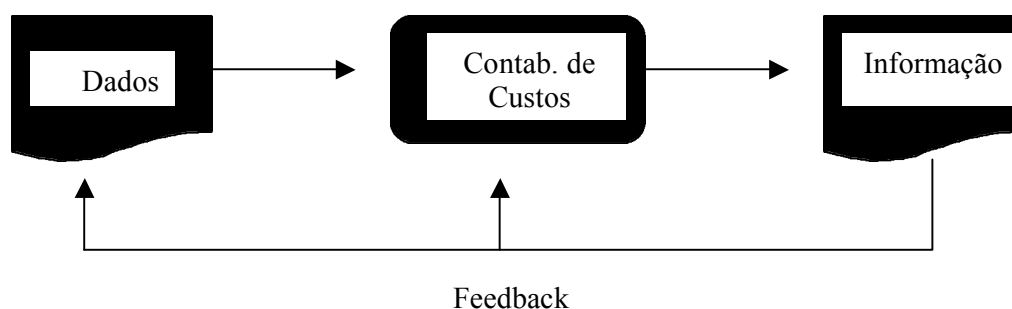
2 – Para 200 unidades:

$$CT = 20 + 30 + 5 = 55,00 \text{ unidade}$$

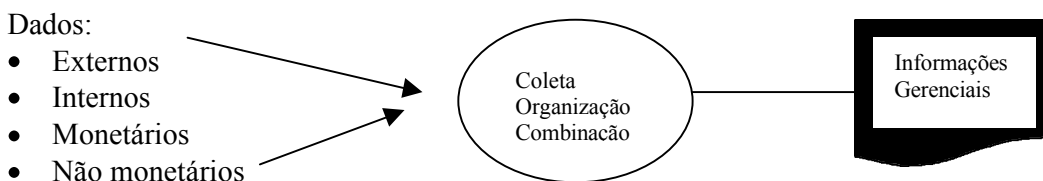
## 1.1 VISÃO GERENCIAL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Gerencialmente a Contabilidade de Custos é vista como um subsistema contábil que coleta dados relativos a produção, processa e gera informações capazes de anular as necessidades dos usuários, portanto é um instrumento gerencial.

Estas informações são constantemente avaliação, por meio da retroalimentação, garantindo a vitalidade e continuidade do sistema. A figura abaixo representa sinteticamente este entendimento.



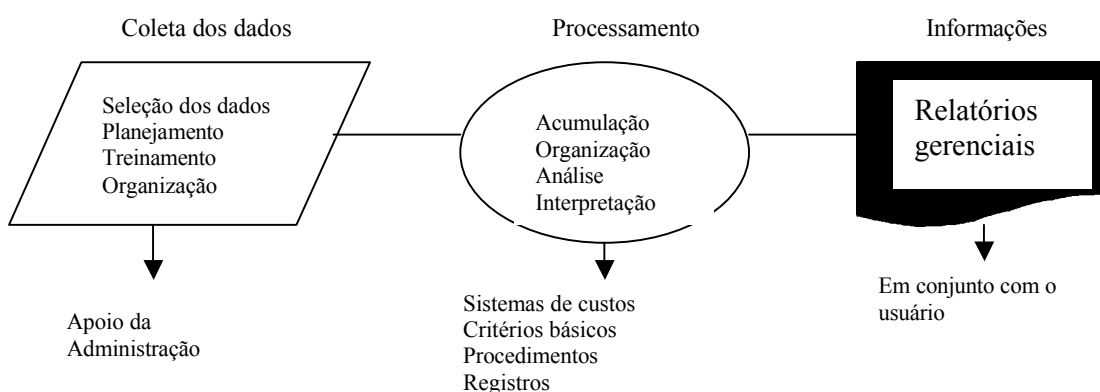
Outra forma de representar um sistema de custos é demonstrar o conjunto de dados que compõe o complexo da entrada, como estes são organizados e quais os relatórios gerenciais que o sistema gera.



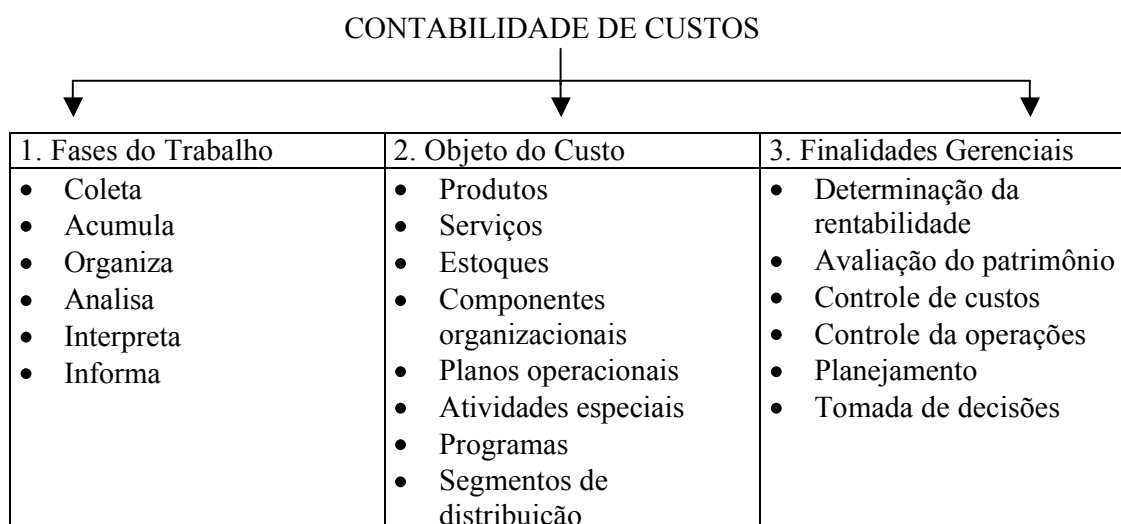
Na realidade, a Contabilidade de Custos não cria os dados; ela necessita de dados originais que constituem sua matéria-prima e com os quais irá fabricar o produto acabado em forma de informações.

Uma das formas de iniciar-se o processo de planejamento e execução de um sistema de custos é buscar junto aos usuários quais são suas necessidades informativas, para que o sistema consiga atender aos anseios das pessoas que irão utilizá-lo. De nada vale um arsenal de informações que não são usadas, neste sentido a integração Contador e usuário é fundamental.

Genericamente é possível visualizar o sistema de custos conforme a figura seguinte.



## 2. OBJETIVOS DO SISTEMA



Algumas questões aparecem como fundamentais e terão que ser respondidas pelo profissional da área.

Por que os sistemas devem ser planejados (objetivo)?

Quais as necessidades ele deve anular?

Deve avaliar o Custo-benefício de sua implantação?

Quem serão os usuários? E que espécie de informação eles necessitam?

Para chegar aos objetivos, quais as técnicas ou métodos a serem utilizados?

### 3. PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO

A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois enfoques. Primeiro, conforme a espécie de informação gerada, observando-se se ela é adequada as necessidades da empresa. Esse estudo está intimamente ligado com os objetivos do sistema, pois a relevância da informação depende de sua finalidade. Assim,

Método significa caminho pelo qual se chega a um certo resultado. E, na Contabilidade de Custos método também tem este significado, ou seja, de que maneira será possível atender aos objetivos do sistema e como suprir as necessidades dos usuários.

Para tal, constituíram-se diversas escolas que desenvolveram métodos específicos, com a intenção de apresentar caminhos factíveis de desenvolvimento de cálculos e análises de custos, buscando encontrar os gastos efetivos e a melhor maneira de aloca-los aos portadores finais.

Apresenta-se assim, alguns dos sistemas de custeamento utilizados pela Contabilidade de Custos e tidos como mais usuais, caracterizando-os e demonstrando sua filosofia:

#### 3.1 - CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

É útil em empresas que tem processo de produção pouco flexível e com poucos produtos.

A auditoria externa tem-no como base. Dessa forma, são perfeitamente inventariáveis e tratados como custos dos produtos acabados e em elaboração. Apesar de não ser totalmente gerencial, é aceito para fins de avaliação de estoques (para apuração do resultado e para o próprio balanço).

Características:

1. engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos.
2. Primeiro - faz a alocação, dos custos indiretos, no centro de custos (auxiliares e produtivos);
3. Segundo – alocação dos centros de custos para os produtos;
4. Os CIF acabam transferindo-se, contabilmente, para a conta de estoques de produtos acabados;
5. É útil nas empresas que têm processo de produção pouco flexível e poucos produtos;
6. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

Vantagens:

1. considera o total dos custos por produto;
2. formação de custos para estoques;
3. permite a apuração do custos por centro de custos;

Desvantagens:

1. poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
2. não evidencia a capacidade ociosa da empresa;
3. os critérios de rateios são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos.

A aplicação do custeio por absorção pode ser feita levando-se em conta a departamentalização ou não. Isto após de feita uma avaliação criteriosa da composição dos custos, para verificar o volume dos custo indiretos, conforme a convenção da materialidade. Vejamos os exemplos abaixo:

### 3.1.1 - CÁLCULO DO CUSTEIO ABSORÇÃO SEM DEPARTAMENTALIZAÇÃO.

Uma fábrica produz dois produtos 1 e 2. Em tem a composição dos seus custos formada por:

	Valor Total	Produto 1	Produto 2
Custos Diretos			
▪ MP*	27.000,00	8.000,00	19.000,00
▪ MOD**	9.000,00	4.000,00	5.000,00
total	36.000,00	12.000,00	24.000,00
Custos Indiretos			
▪ Depreciação	3.000,00		
▪ Seguros da fábrica	1.000,00		
▪ Materiais diversos	2.000,00		
▪ MO indireta	3.000,00		
▪ Manutenção	3.000,00		
Total	12.000,00		

Os **custos diretos** são transferidos aos produtos por meio do consumo efetivo e pelo tempo de produção de cada produto, não havendo grandes dificuldades nestes cálculos.

\* a MP foi alocada aos produtos com base no sistema de controle de estoques que a empresa dispõem.

\*\* a MOD é foi alocada com base nas apontações das horas trabalhadas para cada produto.

Já os **custos indiretos**, como o próprio conceitos exprime, não têm uma identificação clara para com os portadores finais, necessitando de critérios de rateio para sua alocação.

O processo mais simples é alocar tais custos tendo uma única base, como por exemplo a proporção de custos diretos que cada produto consome ou o valor da mão-de-obra direta, entre outros critérios.



A) Com base no total dos custos diretos:

PRODUTOS	CUSTOS DIRETOS	PROPORÇÃO %	INDIRETOS	TOTAL DOS CUSTOS
<b>PROD. 1</b>	12.000,00	33,33%	4.000,00	16.000,00
<b>PROD. 2</b>	24.000,00	66,67%	8.000,00	32.000,00
<b>TOTAL</b>	36.000,00	100%	12.000,00	48.000,00

c) Com base na MOD:

PRODUTOS	MP	MOD	PROPORÇÃO %	INDIRETOS	TOTAL DOS CUSTOS
<b>PROD. 1</b>	8.000,00	4.000,00	44,44 %	5.333,34	17.333,34
<b>PROD. 2</b>	19.000,00	5.000,00	55,56%	6.666,66	30.666,66
<b>TOTAL</b>	27.000,00	9.000,00	100%	12.000,00	48.000,00

### 3.1.2 CÁLCULO DO CUSTEIO ABSORÇÃO COM DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Quando da opção pelo cálculo com base na departamentalização deve-se seguir alguns passos básicos. O exemplo abaixo descreve todos os passos partindo do levantamento dos dados até a contabilização.

**O PRIMEIRO passo** a ser dado para a realização de uma contabilidade de Custos, consiste no LEVANTAMENTO dos gastos do período.

**O SEGUNDO** - consiste na distinção entre CUSTOS e DESPESAS e sua classificação em custos de produção, despesas de distribuição, de vendas, de administração etc. Enquanto as DESPESAS deverão ser descarregadas diretamente no Resultado do período, os Custos são primeiramente identificados com os Produtos, para cuja elaboração foram incorridos, constituindo os Custos dos Produtos Fabricados, sendo após ativados, na forma de Estoques de matérias-primas, Produtos em Elaboração, Produtos Acabados e/ou Mercadorias para Revenda. Apenas por ocasião da venda (ou consumo ou ainda, doação) serem computados como despesas, de acordo com o Princípio da Competência.

De modo geral, a função PRODUÇÃO gera CUSTOS e as funções de VENDAS, DISTRIBUIÇÃO, ADMINISTRAÇÃO etc. geram DESPESAS.

**O TERCEIRO** - a realização de uma Contabilidade de Custos, consiste na classificação dos Custos em DIRETOS e INDIRETOS.

**O QUARTO** - consiste na alocação dos custos indiretos aos departamentos produtivos e auxiliares.

Os Centros auxiliares subdividem-se em centros auxiliares comuns, que prestam serviços a outros centros de custos, de todas as funções, e centros auxiliares da produção, que prestam serviços apenas a centros produtivos.

Algumas espécies (ou elementos) de custos identificam-se imediata e diretamente com determinado(s) setor(es), podendo ser alocados diretamente ao(s) centro(s) respectivo(s).

Outras espécies (ou elementos) de custos se identificam apenas indiretamente com os respectivos setores, necessitando de uma base de rateio para sua alocação aos centros de custos. Neste caso, ao efetuar-se o rateio procura-se respeitar o princípio causal.

**O QUINTO** – o rateio dos custos indiretos auxiliares, comuns e da produção, aos respectivos setores demandantes de seus serviços, os centros da produção, de acordo com uma chave de rateio e uma base de rateio lógicas.

A Prestação de serviços por parte dos centros auxiliares ocorre para os centros de produção, de vendas, de distribuição e para próprios centros auxiliares.

OS CENTROS AUXILIARES prestam serviço típica e quase que exclusivamente de natureza, a outros centros de custos.

PARA QUE SEJA POSSIVEL APROPRIAR OS CUSTOS DOS CENTROS AUXILIARES PRESTADORES DE SERVIÇOS, aos centros usuários, compete a identificação de medidas que expressem uma relação de causa e efeito, entre serviços recebidos e custos a serem atribuídos.

Essas medidas são próprias e específicas de cada centro de custos, podendo ser simples, ou, então, compostas. Sua denominação técnica costuma ser chaves de rateio.

A CHAVE DE RATEIO DOS CUSTOS dos centros auxiliares pode ser a área útil ocupada (Manutenção de Prédios), o número ou o valor de requisições (almoxarifado), o tempo gasto na execução do serviço (oficina mecânica), a potência instalada em cada centro de custos (gerador de energia) ou ainda o número de empregados lotados em cada centro de custos (assistência médica).

Como cada centro auxiliar presta serviços a centros de produção, distribuição, vendas e administração e aos demais centros auxiliares, pode haver inter-dependência de serviços, face o que se recomenda uma adequada operacionalização dos rateios.

A técnica recomendada para a execução do rateio é a da acumulação gradativa, da esquerda para a direita, ordenando-se adequadamente aos centros de custos auxiliares.

Para evitar que ocorra, no esquema o chamado RATEIO RETROATIVO (rateio para trás), é importante ordenar adequadamente a seqüência dos centros de custos auxiliares. Essa ordenação deve ser processada de forma que sempre centros anteriores prestem serviços para centros posteriores e seja evitado o contrário.

**O SEXTO** - cálculo do CUSTO FINAL dos Centros de Custos Produtivos é o somatório dos CUSTOS PRIMÁRIOS dos centros de produção com os CUSTOS SECUNDÁRIOS dos centros de custos auxiliares rateados aos produtivos.

**O SÉTIMO** - consiste na especificação dos COEFICIENTES SELETIVOS, para servir de base de cálculo do custo unitário de cada centro de custos produtivos bem como dos ÍNDICES DE APROPRIAÇÃO, para o cálculo de custo unitário dos centros de distribuição, vendas e administração ou dos respectivos percentuais de sobre-custo.

Os coeficientes seletivos mais comuns constituem-se nas HORAS-HOMENS ou HORAS-MÁQUINAS trabalhadas nos centros de custos. Outros coeficientes seletivos são a QUANTIDADE DE MATERIAIS INSUMIDOS (em kg) ou a QUANTIDADE DE PRODUTOS PRONTOS ELABORADOS (em kg).

Os custos de distribuição, vendas e administração costumam ser apropriadas em relação ao CUSTO INDIRETO DE FABRICAÇÃO (CIA/CIF), ao CUSTO DE FABRICAÇÃO total (CIA/CF) ou menos aconselhável - em relação ao valor das vendas (CIA/VV).

**O OITAVO** - consiste no cálculo dos custos setoriais unitários.

Está concluída a etapa de cálculo dos custos setoriais indiretos, com auxílio do Mapa de Localização de Custos.

A partir daí, inicia o cálculo do custo dos produtos propriamente dito, onde os custos e despesas indiretos são apropriados aos produtos ou serviços produzidos (no período de referência) com auxílio de boletins de apropriação de custos aos produtos (individualizados) ou de mapa de apropriação de custos aos produtos (grupalizados).

**O NONO** - consiste na determinação dos insumos físicos por produto, seja quanto aos materiais básicos (diretos) e mão-de-obra direta utilizados, seja quanto aos custos setoriais insumidos.

**O DÉCIMO** - consiste no cálculo do custo por produto, no total e unitariamente, no boletim de apropriação de custos.

### 3.2 - CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL (DIRECT COSTING) (não é aceito pela legislação)

O Método de Custeio Direto, ou Variável, propõe que as cargas de custos, classificadas por espécie (natureza) de custos, sejam analisadas e reclassificadas em custos fixos e custos variáveis.

As características essenciais do método de custeio variável são :

1. realizar uma análise das cargas de custos, classificando - as em fixas e variáveis;
2. atribuir ao custo final dos produtos somente as cargas variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos.

Os defensores do custeio direto ou variável (direct costing) propõem que, no cálculo dos custos finais por produto, não entrem mais que os custos variáveis e que os custos fixos sejam levados globalmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos.

*As **cargas de custos fixos** não são consideradas custos do período, isto é, contabilmente, despesas operacionais.*

Este modo específico de determinação dos elementos componentes do custo final dos produtos encontra sua justificativa no **conceito de custo do período**, isto é, os custos de produção fixos e as despesas de comercialização, distribuição e administração fixas são custos (contabilmente, despesas operacionais) do período e não do produto.

A aplicação de um ou de outro método para o cálculo do custo dos produtos incide, de maneira direta, em duas questões :

- a) a valoração ou quantificação financeira dos estoques; e
- b) a determinação do resultado (lucro operacional bruto) do período ou exercício.

No Brasil, o Método de Custeio Direto ou Variável não é permitido para fins contábeis e fiscais, de valoração de estoques e de determinação do resultado do período, pois fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Ele somente pode ser utilizado para fins gerenciais, de tomada de decisão, sobretudo a curto prazo.

Os dois métodos de custeio global (full costing) e o variável (direct costing) são **irreconciliáveis** formalmente, isto é, não podem ser aplicados concomitantemente, numa só vez.

Conclusivamente, com base no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado do exercício; para o estoque só vão, como conseqüências os custos variáveis (indiretos e/ou diretos), motivo que leva a legislação não aceitá-lo, ou ainda, dentro desse método os custos variáveis são considerados como atribuíveis aos produtos e, conseqüentemente, debitados na produção e incluídos no custo dos estoques – é o caso de materiais e mão-de-obra direta. Já os custos fixos são tratados como despesas do período e, portanto, não são ativados na conta de estoques.

O custeio variável se destina a proporcionar à administração maior informação sobre a relação existente entre custos, volume e resultado.

Características:

1. considera somente os custos variáveis, sendo diretos ou indiretos;
2. seu enfoque é no produto;
3. os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas;
4. é um critério administrativo gerencial e interno;
5. apresenta a contribuição marginal que é igual a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis dos segmentos estudáveis;
6. o custeio variável estima-se a auxiliar, sobre tudo a gerência do processo de planejamento e tomada de decisão, principalmente a curto prazo;
7. enfoca, principalmente, o custo unitário de produção;
8. requer a separação dos custos fixos e variáveis.

Vantagens:

1. enfoque gerencial;
2. não incorre em erros de rateios;

3. permite uma análise da contribuição direta de cada produto para com os resultados, pela análise da margem de contribuição;
4. os dados necessários para a análise da relação custo/volume/resultado são rapidamente obtidos;
5. é totalmente integrado com o custo-padrão e orçamento flexível.

Desvantagens:

1. ao não considerar os CF acaba tendo uma visão de curto prazo;
2. isoladamente, não se aplica para formação do preço de venda;
3. deve ser avaliado com detalhe em empresas de elevado Ativo Imobilizado, pois não considera a depreciação, quando esta for calculada pelo método linear ou outro método que a transforme num custo fixo;
4. a exclusão dos CF indiretos para a valoração do estoque causa subavaliação. Fere os princípios contábeis.

### 3.3 CUSTEIO INTEGRAL, GLOBAL, COMPLETO (FULL COSTING)

#### 3.3.1. CUSTEIO GLOBAL

Corresponde à forma tradicional de custeio, em cujo centro está o pós-cálculo de custos, no qual se apropriam todos os custos sucedidos no período sobre os produtos.

Os custos sucedidos no período correspondem às quantidades de insumo/consumo reais, a preços reais.

É o Método de Custeio que apropria todos os custos indiretos fixos industriais aos produtos, em função do Nível de Atividade Real.

O Custo Ocioso da Capacidade não aproveitada fica incluído na avaliação do Custo de Produção - o que conduz a conclusões irracionais, sendo, portanto, na maioria dos casos inadequado.

Poderá conduzir a resultados absurdos, sempre que o Nível de Atividade Real divergir substancialmente da capacidade normal e quando, simultaneamente, os Custos Indiretos Fixos são elevados, em confronto com os Custos Diretos e Indiretos Variáveis. Esta condição se torna cada vez mais comum, devido às modificações da estrutura tecnológica, em consequência da automação dos processos industriais.

#### 3.3.2 CUSTEIO INTEGRAL

Todos os custos e despesas operacionais, diretos e indiretos, fixos e variáveis, de todas as funções, de produção, comercialização, distribuição e administração, são apropriados aos produtos.

Por consequência, em termos rigorosamente técnicos, os custos dos produtos somente apresentam validade para um determinado grau de ocupação da empresa, para um determinado nível de atividade.

Se confrontados todos os Custos Operacionais com todas as Receitas Operacionais, o Esquema de Cálculo proposto pelo Custeio Integral permite determinar o que, na Contabilidade Geral, se denomina Lucro Operacional Líquido.

O método de custeio global, integral ou completo, sustenta que todas os gastos em que incorre a empresa para produzir e vender são cargas de custos de tal produção e venda e que, portanto, todas as cargas de custos devem incorporar - se ao custo final.

Em outras palavras, o custo final dos produtos absorve todos os custos operacionais normais e correntes da empresa, tanto de produção, quanto de comercialização, distribuição e administração.

As características essenciais do método de custeio global são :

1. Realizar uma análise das cargas de custos, classificando-as em diretas e indiretas.
2. Atribuir ao custo final dos produtos todas as cargas de custos operacionais do período, diretas e indiretas.

Os custos indiretos são atribuídos ao custo final dos produtos através de algum instrumento contábil de distribuição ou rateio, como, por exemplo, o Mapa de Localização de Custos, que classifica e aloca os custos indiretos inicialmente por Centros de Custos, também denominados de Seções Homogêneas.

Os Custos Indiretos alocados nos Centros de Custos são ainda agrupados, para facilitar a apropriação destes segundo diferentes finalidades de custeio, em Centros Auxiliares Comuns e da Produção, e em Centros principais da Produção, Comercialização, Distribuição e Administração.

Assim, por exemplo, para fins de custeio dos estoques e apuração do resultado operacional bruto do período ou exercício, são considerados apenas os Custos de Produção, incluindo os custos dos Centros Auxiliares a eles distribuídos ou rateados. Já para fins de determinação de preços, são considerados todos os custos operacionais, de produção, comercialização, distribuição e administração.

### 3.4 ABC – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

A empresa encontra-se em um processo interativo constante com o meio ambiente, obtendo recursos, transformando-os em produtos e atendendo os seus objetivos econômicos e sociais. Esse processo de transformação da empresa pode ser analisado por meio de uma abordagem dedutiva, ou seja, partindo-se do processo de transformação total, é possível identificar uma hierarquia de processos menores que compõem o processo total. Esses processos analíticos são as atividades.

Fundamentalmente, o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consome/utilizam essas atividades.

*A filosofia do modelo ABC consiste em que as atividades da organização devem ser o centro de análise e controles: as atividades são as que consomem recursos, e os produtos utilizam as atividades.*

A crença fundamental por trás desta abordagem do Custeio Baseado em Atividades é de que o custo é CAUSADO e suas causas podem ser gerenciadas, refletindo-se desta forma nos custos.

Quanto mais perto se chega de relacionar os custos às suas causas, mais úteis são as informações contábeis para orientar as decisões gerenciais da empresa.

Pode-se definir atividade como um conjunto de tarefas coordenadas e combinadas, cujo fim é agregar valor a um objeto mediante a aplicação de recursos durante a execução de seus processos.

Exemplos de atividades são: a manutenção, a preparação de um pedido, a estocagem, o recebimento da matéria-prima etc. São as verdadeiras unidades de interesse do modelo ABC.

Assim, o ABC (Activity Based Costing) é considerado um sistema de custeio que se utiliza da discriminação de atividades para a atribuição de custos, passando pela sua acumulação em centro de atividade, tendo como elo de ligação entre a acumulação e os produtos ou serviços o Cost-Drive, ou seja, o direcionador de custos, que deve manter relação com a atividade desenvolvida. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

São exemplos de direcionadores, as unidades produzidas, horas-máquina, horas de mão-de-obra, número de ordens de serviço, superfície ocupada etc.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), incorpora o conceito de que um negócio é constituído por uma série de processos inter-relacionados, e que esses processos, por sua vez, são constituídos por atividades que convertem insumos em resultados.

Assim, esta forma de custeio busca organizar todas as informações de custos por atividades, atividades estas desenvolvidas na organização com maior grau de contribuição para os resultados.

Características:

1. utiliza bases específicas (em grande número) na alocação dos custos para cada atividade;
2. não está preocupado em segregar custos e despesas, mas procura separar os gastos que adicionam valor ao produto, do que não adicionam;
3. não é centrado em números;
4. procura analisar aspectos físicos das atividades, analisar fatos e processos;
5. os custos ABC precisam ser interpretados como custos a médio e a longo prazo;
6. volta-se para os processos da gestão empresarial, adequando-se gradativamente ao sistema de informação contábil ao nível gerencial;
7. tem como objetivo desenvolver uma sistemática de alocação de custos que permita avaliar a eficiência (valor agregado) das atividades que consumiam os recursos e produziam os CIF.

#### Vantagens:

A vantagem básica do ABC é proporcionar uma forma mais precisa de encarar despesas e custos indiretos, incluindo os gerados fora do chão de fábrica, e não tipicamente ponderados nos cálculos de custos produto a produto atividades como marketing, distribuição e manutenção.

1. obtêm um quadro que explica “por que” e “como” os custos são incorridos;
2. separa os custos que agregam e não valor ao produto;
3. percebe desperdícios e a geração dos custos;
4. avalia as possibilidades de influencia e modificações dos geradores de custos.

#### Desvantagens:

1. não encontra viabilidade em empresas de pequeno/médio porte;
2. muito burocrático;
3. transforma custos fixos em variáveis – tendo em vista que as tecnologias modernas de produção tem aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados.

#### Quando utilizar o ABC:

- quando a entidade apresentar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção;
- quando a entidade tiver significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Obs: o ABC, em sua forma mais detalhada, pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Numa fábrica pode-se detectar mais de cem atividades que contribuem para o custo indireto.

#### Lógica de Operacionalização:

O Custeio Baseado em Atividades, por tomar como base a Análise dos Processos Empresariais, reconhece as *exigências diferenciadas* que os produtos fazem da estrutura produtiva da empresa ou organização (são os Custos da Complexidade). Ex. BIG fazia 3 cores de canetas, azul, preta e vermelha, hoje faz várias cores.

A partir de Bases de Alocação ou *Direcionadores de Custos* (Cost Drivers), relaciona os custos dos produtos às ATIVIDADES que os geraram ou contribuíram para sua elaboração.

#### Seqüência de Operacionalização do Sistema ABC

1. análise dos processos empresariais e visualização (divisão) da empresa em atividades
2. compreensão do comportamento destas atividades (de sua lógica de agregação de valor) - identificação dos direcionadores de custo dos processos.
3. cálculo do custo das atividades que compõem os processos empresariais.
4. identificação das causas principais dos custos das atividades (bases de relação) - direcionadores de custo dos produtos.
5. alocação dos custos aos produtos de forma proporcional ao grau de utilização das bases de relação.



### 3.5 CUSTEIO PADRÃO

Custo-padrão – desenvolvido por Garke, Fells e Hamilton.

O custo-padrão é um custo médio, tomado como base para o registro da produção antes da determinação do custo real. Muitos consideram o custo-padrão como um custo ideal ou um custo mínimo que deveria ser obtido pela indústria e que deverá servir de base para a administração medir e eficiência da produção e conhecer as variações de custo. Esse custo ideal seria aquele que deveria ser obtido pela indústria nas condições de plena eficiência e máximo rendimento.

É considerada, a mais eficiente forma de se controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-padrão, que tanto pode ser usado com o custeio por absorção como pelo variável (direto).

Sabendo-se, por exemplo que, um custo padrão de \$ 1.000,00 por unidade está assim dividido: \$ 300,00 MP; \$ 500,00 MOD; e \$ 200,00 CIF; e que o processo real acusa, um desvio para mais de \$ 50,00 na MP, tem-se a possibilidade de investigar motivo da ocorrência desta elevação, transformando, assim num importante instrumento gerencial e de controle.

Custo-padrão é um conceito de custo unitário, aplicável a qualquer tempo à quantidade produzida, obtendo-se rapidamente o custo total dos produtos fabricados.

Exemplo: no mês foram produzidas 500 unidades do produto “escada” que tem um custo-padrão de \$ 40,00 por unidade, tendo sido vendidas 400 unidades, sabendo-se que não havia estoque inicial desse produto; logo, o valor dos estoques finais de produtos acabados seria de R\$ 4.000,00 e o custo dos produtos vendidos de R\$ 16.000,00.

Características:

- Origem Americana no início deste século.
- Enfoca basicamente os Custos Diretos ( MP e MOD) - Desenvolvido no período em que estas eram as maiores parcelas do Custo Total.
- Seu objetivo geral é estabelecer padrões de consumo de recursos (eficiência de utilização dos meios de produção).
- Considerando os Custos Diretos, baseia-se no Princípio de Custeio por Absorção.
- Permite, para os Custos diretos, avaliação de desempenho, orçamento confiável, determinação de responsabilidade, identificação de medidas corretivas e de oportunidades de redução de custos.
- Exige constantes correções nos Padrões monetários.

Um sistema de Contabilidade de custo-padrão comporta os mesmos procedimentos de um sistema de Contabilidade de custos efetivos, sob uma visão a priori, a saber:

- Observação dos eventos que envolvem a produção;
- Análise desses eventos à luz dos pressupostos estabelecidos;
- Registro quantitativo de forma sistemática visando os objetivos traçados;
- Avaliação dos elementos gerados pelo sistema de registros; e
- Relato dos elementos colhidos pelo sistema, por meio de demonstrações de custos e créditos segundo as necessidades dos usuários internos e externos à entidade.

O Contador de Custos deve estar atento aos aspectos fiscais, societários e normativos da profissão no local onde atua, tendo em vista que o sistema de custo-padrão pode não ter aceitação como base de avaliação na contabilidade financeira, de forma que o mesmo só seria utilizado para fins de informação interna no sistema de contabilidade gerencial da entidade.

A resolução 750/93 do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), fixou os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dentre esses aparece o Princípio do Registro pelo Valor Original que determina a avaliação dos componentes do patrimônio pelos valores originais das transações com o mundo exterior a valor presente em moeda nacional, sendo mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, o que descarta a utilização do custo-padrão para fins de avaliação dos estoques e dos custos dos produtos vendidos, posto que este pode divergir da transação efetiva.

A depender dos critérios que forem utilizados para a determinação do custo padrão, provavelmente, nem com sacrifício, será atingido. Porém, se forem consideradas características técnicas e reais (a estrutura fabril, a condição do pessoal, a região em que está localizada a empresa e tantos outros fatores), poderão ser atingidos com sacrifício. A meta da empresa será sempre a diminuição da parcela dos custos e por isso estará sempre em busca de procedimentos que possibilitem alcançar este objetivo. Desta forma, à medida que se alcance um padrão estabelecido, talvez isto sinalize para a determinação de um novo padrão, pois o processo ainda poderá ser melhorado.

Quadro resumo dos métodos de custeio em relação aos objetivos:

<b>Objetivo</b>	<b>Método de Custeio</b>
Apuração do custo dos produtos e dos departamentos	Por absorção e/ou ABC
Contábil	Por absorção
Fiscal	Por absorção ou arbitrado
Controle	Padrão ou standard
Melhoria de processos	ABC
Gerencial	Variável e/ou ABC
Otimização de resultados	Teoria das restrições

Quadro resumo dos métodos de custeio – características básicas e filosofia:

<b>Método</b>	<b>Características Principais</b>	<b>Filosofia</b>
Custeio Global (método fundamental)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pós-cálculo de custos;</li> <li>• Todos os custos de produção do passado são alocados aos produtos, abrangendo custos diretos e indiretos;</li> </ul>	Todos os custos devem integrar o produto.
Custeio Integral	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pós-cálculo de custos;</li> <li>• Todos os custos operacionais de produção e todas as despesas operacionais de comercialização, distribuição e administração devem ser apropriados aos produtos.</li> </ul>	Todos os custos e despesas operacionais devem integrar o produto.
Custeio Direto/variável	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pré-cálculo de custos;</li> <li>• Apenas os custos e despesas operacionais variáveis, diretos e indiretos, devem ser apropriados aos produtos;</li> <li>• Os custos e despesas operacionais fixos são denominados estruturais do período e são lavados à apuração do resultados, como despesas do período.</li> </ul>	Somente os gastos operacionais variáveis representam custos dos produtos, os demais são despesas do período.
Custeio p/ absorção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pré-cálculo;</li> <li>• Ajuste ao final do período para o custeio global.</li> </ul>	
Custo Integrado à Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pós-cálculo;</li> <li>• Considera apenas os custos de produção;</li> <li>• Leva a apuração de lucro operacional bruto;</li> <li>• Obedece a legislação brasileira e aos princípios fundamentais de contabilidade</li> </ul>	Todos os gastos na fábrica são custos dos produtos. Desperdícios, perdas e ociosidade.
ABC	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pré-cálculo</li> <li>• atrelado ao planejamento estratégico;</li> <li>• visa sustentar a formação estratégica de preços de produtos, clientes e regiões</li> </ul>	As empresas gastam recursos. As atividades consomem esses recursos e Os produtos consomem as atividades.
Custeio padrão		
UPES		
GECON		

## 4. PROCEDIMENTOS e FORMAS DE CÁLCULO

Procedimento é uma série de passos lógicos, através dos quais todas as ações repetitivas numa empresa são iniciadas, executadas, controladas e finalizadas. Um procedimento define que ação é requerida, quem a executa, onde será efetivada e quando a ação deve ser realizada (sua essência é a seqüência cronológica e sua implementação é transformada em resultados de ação).

Os conjuntos de procedimentos que integram um sistema acabam por se constituir num canal invisível, segundo o qual as ações são executadas e os dados transportados. Ao analisar o conjunto de procedimentos, na visão sistêmica, verifica-se que o papel mais importante desses procedimentos é servir de canal transportador, porém além deste destaca-se que, por meio dos procedimentos as ações/transações repetitivas são executadas com maior ou menor grau de confiabilidade.

Os procedimentos permitem a execução de ciclos completos de ação. Por exemplo, o recebimento de matéria-prima inicia no instante em que o fornecedor chegou na entidade, na seqüência tem-se procedimentos de conferência, descarga, registros etc.

### 4.1 CÁLCULO DOS CUSTOS PATRIMONIAIS

O patrimônio é constituído de direitos e obrigações, esses direitos subdividem-se em vários subgrupos, ordenados de acordo com o critério de liquidez.

Os custos patrimoniais representam parcelas deduzidas a cada período de determinados direitos, mais precisamente de alguns dos componentes do Ativo Permanente, configurando-se em custos que devem ser apropriados conforme o princípio da competência. Os custos patrimoniais são tratados, na sua grande maioria, como custos indiretos e fixos, porém se observado o princípio da cuasação poderão ser classificados em diretos e/ou variáveis.

Ou seja, os custos patrimoniais são tratados geralmente como custos indiretos e fixos, razão pela qual devem ser setorizados através de instrumentos tais como o mapa de rateio de custos, isto antes da sua apropriação aos produtos.

Graficamente têm-se:

ATIVO	PASSIVO
...	
...	
...	
Permanente*	PAT.LÍQUIDO

É sobre o Ativo Permanente (Imobilizado e diferido) que são apurados os custos patrimoniais. Para melhor realizar estes cálculos deve-se registrar os meios patrimoniais em contas distintas, ressaltando o seu valor de aquisição (princípio do valor original), bem como as sucessivas e periódicas atualizações monetárias (princípio da atualização monetária) e eventualmente as reavaliações dos bens, decorrentes de manutenções, agregações etc.

Para compreender melhor o que compõe este grupo patrimonial serão apresentadas suas respectivas contas:

ATIVO  
 PERMANENTE  
 INVESTIMENTOS  
 ...  
 IMOBILIZADO  
     Terrenos  
     Obras civis  
     Instalações  
     Máquinas e equipamentos  
     Móveis e Utensílios  
     Veículos  
     Marcas e Patentes  
     Florestamento e reflorestamento  
     Direitos sobre recursos naturais (jazidas)  
     (-) Depreciação acumulada  
     (-) Amortização acumulada  
     (-) Exaustão acumulada  
 DIFERIDO  
     Despesas pré-operacionais  
     Despesas com pesquisas  
     (-) Amortização acumulada

Segundo a Lei nº 6.404/76 artigo 183, a diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado e do diferido deverá ser calculada e, em seguida, registrada periodicamente nas contas de:

- A) depreciação
- B) exaustão
- C) amortização

Por sua vez, a base de cálculo para depreciação, amortização e exaustão será:

- a) custo corrigido, assim entendido o custo histórico ajustado pela atualização monetária;
- b) valor de reavaliação decorrente de novas avaliações efetuadas no ativo imobilizado.

Os custos patrimoniais são geralmente tratados como custos indiretos e fixos, isto dependendo do método de cálculo utilizado, ou seja, cada caso é um caso. No entanto, sendo classificados como custos indiretos e fixos, devem ser primeiramente setorizados, por meio de instrumentos tais como o mapa de localização de custos (MLC), antes de sua apropriação aos portadores finais.

Seguindo o princípio da causação, sempre que possível deve-se objetivar transformar os custos indiretos em custos diretos, assim, em alguns casos a depreciação, a amortização e a exaustão podem ser consideradas como custos diretos, aprimorando o sistema de custeamento.

#### 4.1.1 DEPRECIACÃO

O conceito de depreciação começou a ser trabalhado no início da revolução industrial. Desde lá, ele vem evoluindo de acordo com os avanços do conhecimento contábil.

Quase todos os recursos aplicados no Ativo Permanente Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica, com exceção dos bens não perecíveis (Ex.: terrenos). Isso corresponde à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes (deterioração) ou perda de utilidade (obsolescência). Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados pelo seu uso no decorrer de sua vida útil (conforme rege o princípio da competência).

Em virtude da depreciação representar uma quota do gasto que a imobilização perecível sofreu, ela deve ser alocada gradativamente, conforme o ciclo de vida estimado do direito, assim, somos forçados a compreender que a imobilização configura-se inicialmente num investimento e posteriormente em custos ou despesas.

É capital observar que as depreciações devem ser entendidas contabilmente, mais como “reintegrações de capital” que como “desgaste físico”.

De acordo com Koliver (2000:116), a “depreciação representa, em termos econômicos, a perda de valor dos bens materiais integrantes do ativo imobilizado de uma entidade. Já na sua visa puramente financeira, o processo de transferência de valores do imobilizado para o ativo circulante, até o disponível, desde que, a receita gerada pelos produtos ou serviços que a causaram, permita a sua recuperação integral”.

A depreciação tem como causas/origens básicas:

##### CAUSAS FÍSICAS

- a) Depreciação por funcionamento (uso) – as variáveis mais comuns são: intensidade de utilização do ativo, manutenção adequada e grau de resistência do ativo.
- b) Depreciação pela ação de elementos naturais – como variação de temperatura, umidade, chuvas, poeira, ferrugem etc.
- c) Depreciação por acidentes – causados por imperícias quando decorre de fenômenos naturais como: raios, terremotos, inundações, secas prolongadas. Neste caso, quando as perdas forem totais ou significativas, devem ser classificadas como custos não-operacionais, por não apresentarem correlação necessária com as atividades desenvolvidas. Caso tiver indenizações de seguros, a perda será a diferença entre os dois montantes.

##### CAUSAS ECONÔMICAS

- a) Depreciação por obsolescência técnica (pericimento) – o equipamento mantém sua condição produção, mas em proporções inferiores em termos de qualidade e

produtividade comparado com similares existentes no mercado. Quando um ativo é superado por novas tecnologias.

- b) Depreciação por obsolescência mercadológica – quando não existe mercado para a produção (desuso). Equipamento inútil. Neste caso, a vida técnica é maior que a vida mercadológica. Exemplos: moldes, modelos etc.

A Secretaria da Receita Federal baixou em 26/07/00 a IN Srf nº 162/98, que trás as taxas de depreciação aplicáveis aos bens pertencentes a pessoa jurídica.

Contudo, nada impede da empresa vir a dotar taxas diferentes, para efeitos de adequar às suas necessidades e condições de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação ( art. 310, par 1º do RIR/99).

Tabela de algumas das taxas de depreciação

Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Instalações	10	10%
Edificações	25	4%
Animais vivos	5	20%
Artigos de embalagem de plástico	5	20%
Obras de madeira	5	20%
Materiais de couro	2	50%
Materiais de borracha	2	50%

#### 4.1.1.1. - MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

##### *A) MÉTODO DA QUOTA FIXA (OU CONSTANTE, LINEAR, LINHA RETA)*

O mais simples é o da depreciação por quota fixa, por período de tempo, ou por unidades produzidas, conhecido como depreciação em linha reta (ou método linear – devido a sua simplicidade), onde a taxa é encontrada efetuando-se a divisão do valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem.

Fórmula:

$$D = (C - Vr) / n$$

Onde:

D – depreciação

C – Custo inicial corrigido

Vr – valor residual

n – tempo de vida útil do bem

Exemplo:

Custo corrigido do bem (C)= \$ 15.000,00

Tempo de vida útil (n) = 5 anos (60 meses)

Não há valor residual

a) Depreciação = \$ 15.000,00 / 60 meses = \$ 250,00 mês

Ou ainda;

- b) 60 meses equivalem a 100% - 01 mês equivale a taxa de 1,6667% mês  
 $\$ 15.000,00 \times 1,6667\% = \$ 250,00$  mês

Valor residual - é aquela valor que se considera como o alcançado por um bem, depois de haver incorrido sobre o mesmo as deduções de depreciação, exaustão e amortização ou quaisquer outras em decorrência da perda de capacidade funcional.

### *B) MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS DOS ANOS (ACELERADO OU QUOTAS CRESCENTES)*

Este método, preconizado pelo professor Cols (Universidade de Harward), é também um método linear, sendo calculado da seguinte maneira:

- a) somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem. Seguindo o exemplo anterior teríamos:

$$1+2+3+4+5 = 15$$

- b) a depreciação de cada ano é uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos, conforme obtido em (a), e o numerador é, para o primeiro ano (n), para o segundo (n-1), para o terceiro (n-2) e assim por diante, onde n = número de anos de vida útil do bem.

ANO	FRAÇÃO	DEPR.ANUAL
1	5/15 X \$ 15.000,00	5.000,00
2	4/15 X \$ 15.000,00	4.000,00
3	3/15 X \$ 15.000,00	3.000,00
4	2/15 X \$ 15.000,00	2.000,00
5	1/15 X \$ 15.000,00	1.000,00

Este método proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil. Permite maior uniformidade nos custos, já que os bens quando novos exigem menores gastos com manutenção e reparos.

### *C – MÉTODOS DE COTAS VARIÁVEIS*

Neste método, o custo de depreciação pode ser mais facilmente alocado de acordo com sua produção ou horas trabalhadas. Pressupõem que o fator mais relevante é o uso e não a passagem do tempo.

#### *C.1) MÉTODO DAS UNIDADES PRODUZIDAS*

Este método é baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo a quota anual de depreciação expressa pela seguinte fórmula:

$$D = \frac{\text{n.º unidades produzidas no período}}{\text{n.º de unidades estimadas durante a vida útil do bem}}$$



## C.2) MÉTODO DE HORAS DE TRABALHO

Segue o raciocínio do método das unidades produzidos, porém baseia-se nas horas trabalhadas.

Fórmula:

$$D = \frac{\text{n.º de horas trabalhadas no período}}{\text{n.º de horas estimadas durante a vida útil do bem}}$$

Exemplo:

Valor de aquisição do bem R\$ 33.000,00 e valor residual de 15%.

- N.º. de horas-homens-produtivas durante a vida útil do bem = 1.200.000 horas-homem.
- N.º. de horas-homens trabalhadas no mês 01 = 11.250 h/h
- N.º de horas-homens trabalhadas no mês 02 = 13.750 h/h

$$D (01) = (11.250/1.200.000) \times R\$ 28.050,00 = R\$ 262,97$$

$$D (02) = (13.750/1.200.000) \times R\$ 28.050,00 = R\$ 321,41$$

### 4.1.1.2 - LANÇAMENTO CONTÁBIL DA DEPRECIAÇÃO

A despesa/custo de depreciação é uma conta de saldo devedor que configura da demonstração do resultado do exercício, tendo no lançamento de origem a contrapartida da conta de depreciação acumulada, conta esta de saldo original credor que aparece no ativo –imobilizado, ajustando o valor da conta a qual foi realizada o procedimento.

D = despesas de depreciação ou custo de produção

C = depreciação acumulada (conta de saldo credor - retificadora do ativo imobilizado)

### 4.1.2 AMORTIZAÇÃO

As amortizações referem-se a direitos de propriedade ou posse (utilização) por tempo delimitado.

Na realidade, corresponde à perda do valor de imobilizações intangíveis ou imateriais (despesas gerais de instalações, aviamentos etc.).

No caso da amortização, somente se amortizam os imobilizados cujos valores se reduzem ao longo do tempo. Por exemplo, se uma marca é considerada de grande valor, a empresa faz tudo para mantê-la válida jurídica e economicamente, e o consegue, não há razão para amortizá-la

Para calcular a amortização existem vários métodos, sendo os mais conhecidos: a) método das cotas constantes; b) método em progressão aritmética crescente; e, c) método em progressão aritmética decrescente.

Amortização das despesas diferidas não deve ultrapassar dez anos – lei 6.404/76 – ver.

Cálculo da amortização:

Fórmula:

$$A = VD / n$$

Onde:

A = amortização

VD = valor do direito

n = n.º de períodos de duração

#### 4.1.3 EXAUSTÃO (depleção)

A exaustão objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que eles são extraídos ou exauridos, ou ainda, quando corresponder à perda do valor do direito, decorrente da sua exploração, sendo estes recursos minerais ou florestais (petróleo, florestas, jazidas, bosques etc.), ou bens aplicados nessa exploração.

Quando as empresas industriais de natureza extrativa deixam de imputar ao seu custo de fabricação as quotas de exaustão, sucede que o seu custo apurado é irreal, pois a matéria-prima extraída tem como primeiro custo a Quota de Exaustão, custo este classificado como custo direto de fabricação.

O método de cálculo de exaustão, que deve ser utilizado para fins contábeis, é o método das unidades produzidas (extraídas). De acordo com este método, deve-se estabelecer a percentagem extraída de minérios no período em relação à possança total conhecida da mina. Tal percentual é aplicado sobre o custo de aquisição ou prospecção, corrigido monetariamente dos recursos minerais explorados. A legislação do Imposto de Renda admite como dedutível 20% da receita de exploração.

Assim, tem-se como exemplo:

a) valor contábil atualizado das jazidas	= \$ 70.000,00
b) exaustão acumulada até o exercício precedente	= \$ 15.000,00
c) estimativa total de minérios da jazida	= 100.000 toneladas
d) extração neste exercício	= 15.000 toneladas
e) receita pela extração no exercício	= \$ 60.000,00

Cálculo:

• relação da extração do ano	= 15.000 t / 100.000 t = 15%
• exaustão contábil	= 15% sobre \$ 70.000,00 = 10.500,00
• exaustão dedutível	= 20% sobre \$ 60.000,00 = 12.000,00
• diferença	= de \$ 1.500,00

D – Despesa/custo de exaustão = 10.500,00

C – Exaustão acumulada = 10.500,00

Pelo que foi demonstrado, na Contabilidade registra-se como despesa do ano, a título de exaustão, somente \$ 10.500,00. Como o fisco admitia a dedução de \$ 12.000,00, a diferença também deveria ser contabilizada, mas não como conta de despesas

## 4.2 - CÁLCULO DOS CUSTOS COM MATERIAIS (estoques)

Os MATERIAIS abrangem uma vasta gama de insumos, suprimentos, produtos e mercadorias.

- *insumos* são todos os materiais necessários no processo de produção de bens e serviços.
- *suprimentos* são todos os materiais necessários ao preenchimento das condições de funcionamento das instalações e equipamentos.
- *produtos* são os exsumos da produção e ou fabricação próprias, resultado da transformação de bens e serviços em outros bens e serviços.
- *mercadorias* são bens adquiridos pela empresa, para revenda, sem transformação.

A CONTABILIDADE DE MATERIAIS diz respeito ao levantamento, registro e fornecimento de dados envolvendo a circulação de materiais na empresa. O custo dos materiais adquiridos deve incluir todos os gastos necessários para que eles chegue ao estabelecimento da entidade compradora.

*Na realidade o custo de uma mercadoria adquirida não é somente o constante da nota fiscal, mas o resultante da soma deste com todos os gastos necessários para a colocação do produto em condições de venda. Normalmente, serão os custos de fretes e seguros que aparecerão com maior frequência.*

Exemplo:

Valor pago ao fornecedor	\$ 1.000,00
Fretes pagos ao transportador	\$ 50,00
Prêmio de seguros sobre fretes	\$ 30,00
Custo de aquisição	\$ 1.080,00

Considerando que os valores foram pagos a prazo, tem-se o seguinte lançamento contábil:

Contas	Débito	Crédito
estoques	1.080,00	
Dupl a pagar		1.000,00
Fretes a pagar		50,00
Seguros a pagar		30,00
total	1.080,00	1.080,00

Quanto ao tratamento de mercadorias com tributação (IPI e ICMS) o procedimento seria:

Dados:

	Compra	Venda
Valor da mercadoria	1.000,00	1.800,00
Valor do IPI (10%)	100,00	
Valor total da nota	1.100,00	1.800,00
Valor do ICMS (17%)	170,00	306,00

Os materiais quando adquiridos são ativados no grupo denominado de ESTOQUES, ocorrendo a baixa pela efetiva utilização, seja ela na produção (ex: matéria-prima) e no consumo (ex: material de expediente).

Os estoques representam um dois mais importantes grupos do conjunto patrimonial, sendo classificado como ativo circulante. A sua correta determinação é imprescindível no momento da apuração do resultado do exercício, por tratar-se de um dos componentes do cálculo do lucro líquido.

Conceitualmente, é possível identificar estoques como bens adquiridos ou produzidos, com o objetivo de venda ou utilização pela empresa, em suas atividades operacionais.

A contabilização de compras de itens de estoques, assim como o das vendas a terceiros, dever ser o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Dessa forma, a composição dos estoques deve-se dar pela posse de direito e não pela posse física. Segundo Iudícibus (1990:136), normalmente, os estoques são compostos por:

- a) itens que existem fisicamente em estoques, excluindo-se os que estão fisicamente na empresa mas que são de propriedade de terceiros (consignações);
- b) itens adquiridos pela empresa, mas que estão em trânsito, a caminho na data do balanço;
- c) itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação;
- d) itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc.

#### **4.2.1 - Cálculo do custo dos produtos vendidos e das mercadorias vendidas**

O controle de estoques, como já descrito, é base para a apuração do custo dos produtos vendidos. Esse cálculo, por sua vez, por ser efetuado seguindo-se o sistema de controle de estoques. As possibilidades existentes são compostas pelo método de controle periódico e pelo método de controle permanente.

O método de controle periódico parte do inventário inicial e final, objetivando encontrar o valor para a apuração do resultado. Neste, não é controlado o estoque a cada operação de entrada e saída de insumos, ou seja, o estoque tem seu controle realizado pelo levantamento físico (inventário).

O método de controle permanente exige a escrituração de todos os fatos de entrada e baixa de insumos em fichas especiais, atualizado o sistema contábil no momento em que os fatos ocorrem ( venda, compra e consumo).

Na seqüência discute-se a composição dos custos com materiais em empresas comerciais e industriais. Em empresas comerciais denomina-se custo da mercadoria vendida – CMV, já nas empresas industriais a utiliza-se a expressão custo do produto vendido – CPV.

#### a) EMPRESAS COMERCIAIS

Nas empresas comerciais, a fórmula é simples, pois as entradas são representadas somente pelas compras de mercadorias destinadas à revenda. Porém o critério de apuração do CMV pode ser realizado pelo método permanente ou periódico.

**PERMANENTE** – efetua-se o controle do estoque a cada aquisição e baixa de mercadorias, podendo calcular o custo das mercadorias pelos critérios PEPS, UEPS e MÉDIA.

Ex:

Na compra: debita-se ESTOQUE, debita-se ICMS a Recuperar e credita-se FORNECEDORES

Na venda:

D	CMV	D	Caixa	D	ICMS
C	Estoques	C	Venda	C	ICMS Pag.

#### Lançamentos (comércio – método de controle permanente):

##### *1º aquisição da mercadoria a vista.*

D – estoque de mercadorias \$ 930,00  
 D – ICMS a recuperar \$ 170,00  
 C – Caixa \$ 1.100,00

##### *2º venda da mercadoria a vista*

D – Caixa \$ 1.800,00  
 C – Vendas de mercadorias \$ 1.800,00

D – ICMS c/despesa \$ 306,00  
 C – ICMS a recolher \$ 306,00

D – CMV \$ 930,00  
 C – Estoque de mercadorias \$ 930,00

##### *3º Compensação do ICMS (recolher e recuperar)*

D – ICMS a recolher \$ 170,00  
 C – ICMS a recuperar \$ 170,00  
 Saldo da conta ICMS a recolher (306,00 – 170,00 = 136,00).

##### *4º pagamento do ICMS*

D – ICMS a recolher \$ 136,00  
 C – Caixa \$ 136,00

<b>DRE destes fatos</b>	
Receita bruta	\$ 1.800,00
( - ) impostos s/vendas	<u>\$ (306,00)</u>
(=) Receita Líquida	\$ 1.494,00
(-) CMV	<u>\$ 930,00</u>
(=) Lucro Bruto	\$ 564,00

**PERIÓDICO:** efetua-se a apuração do CMV no final do exercício, por meio da fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{D} - \text{EF}$$

Onde:

CMV = custo das mercadorias vendidas

EI = estoque inicial

C = compras ou entradas do período (frete, IPI etc.)

D = deduções (devolução de mercadoria, descontos etc.)

EF = estoque final

#### b) EMPRESAS INDUSTRIAIS

Na indústria, todavia, as entradas representam a produção completada no período, sendo que para tais empresas é necessário um sistema de Contabilidade de Custos cuja complexidade vai depender da estrutura do sistema de produção, das necessidades internas etc.

	APURAÇÃO DO CPV
1	Estoque Inicial de Mat. Direto (EIMD)
2	(+) Compras de Mat. Direto
3	(-) Estoque Final de Mat. Direto (EFMD)
4	(=) Material Direto Consumido (MD)
5	(+) Mão-de-bra Direta (MOD)
6	(+) Custos Indiretos de fabricação (CIF)
7	(=) Custo de Produção do Período (CPP)
8	(+) Estoque inicial de prod. em elaboração (EIPA)
9	(-) Estoque final de prod. em elaboração (EFPE)
10	(=) Custo produção acabada (CPA)
11	(+) Estoque inicial de prod. acabados (EIPA)
12	(-) Estoque final de prod. acabados (EFPA)
13	(=) Custo dos Produtos Vendidos (CPV)

O tratamento tributário para as diversas empresas pode ser resumido da seguinte maneira, quanto o inclusão ou não do tributo ao custo do produto/serviço:

EMPRESA INDUSTRIAL	COMERCIAL	SERVIÇOS
Exclui o IPI	Inclui o IPI	Inclui o IPI
Exclui o ICMS	Exclui o ICMS	Inclui o ICMS
Recupera o IPI e o ICMS	Recupera o ICMS e não o IPI	Não recupera o IPI nem o ICMS

Como regra geral, é possível afirmar:

- Para uma empresa industrial que adquire matéria-prima pagando IPI e ICMS, nenhum destes impostos representará custo, uma vez que ao vender o produto final, a empresa recuperará do cliente os impostos sobre as vendas.
- Já para uma empresa comercial que compra da indústria e vende ao consumidor final, o IPI deve ser incluído no custo da mercadoria, apesar de encontrar-se na nota fiscal, e o ICMS deve ser excluído, apesar de fazer parte do preço.
- Para a empresa prestadora de serviços, que não terá a possibilidade de recuperar nem o IPI nem o ICMS, já que está sujeito ao ISSQN, tanto o IPI como o ICMS tornam-se custos.

#### 4.2.2 - Contabilização de fatos que alteram os valores das compras e vendas

1. Devolução e abatimentos.

devolução: D – (-) Devolução de vendas  
C - Caixa

abatimentos: D – (-) Abatimento sobre vendas  
C - Caixa

OBS: As contas de devolução e abatimentos são contas de saldo original devedor, mas classificadas no plano geral de contas como redutoras das receitas. Assim, os saldos de tais contas, no fim do período, serão jogados contra o saldo das vendas, para apuração do valor das vendas líquidas.

D - vendas  
C - devolução de vendas  
C - abatimento s/ vendas

Exemplo:

Vendas....112.000, (-) devolução....3.000, (-) abatimento....2.000, CMV....85.000

<b>DRE</b>	
Vendas brutas	112.000
(-) devolução	3.000
(-) abatimento	2.000
Venda líquida	107.000
(-) CMV	<u>85.000</u>
(=) Lucro Bruto	22.000

#### 4.2.3. - Critérios de avaliação dos estoques (materiais):

Os métodos de avaliação de estoques objetivam, exclusivamente, separar o custo dos materiais, mercadorias e produtos entre o que foi consumido ou vendido e o que permaneceu em estoque.

Se diversos materiais iguais forem comprados por preços diferentes, principalmente, por terem sido adquiridos em datas diferentes, e forem intercambiáveis entre si, algumas alternativas de avaliação poderão ser adotadas:

	Compras			Utilização
	Quantidades	Preço Unitário	Total	Quantidade
Dia	kg	\$	\$	Kg
3	1000	10,00	10.000	
15	2000	11,65	23.300	
17				2.200
23	1200	13,00	15.600	
29				1000

a) preço médio:

O critério mais utilizado no Brasil é o do Preço Médio para a avaliação dos estoques (consequentemente para a do custo dos materiais utilizados). Podemos, no entanto fixar pelo menos dois tipos diferentes de Preço Médio: Móvel e Fixo.

**a1) Preço médio ponderado móvel (PMPM)**

é assim chamado aquele mantido por empresas com controle constante de seus estoques e que por isso atualiza seu preço médio após cada aquisição. Nesse caso.

Cálculo:

$$\text{Dia 17} = \$ 33.300 / 3.000\text{kg} = \$ 11,10 \text{ kg}$$

$$\text{Quantidade Utilizada} \times \text{preço médio} = \text{custo da matéria-prima.}$$

$$3.200 \text{ kg} \times \$ 11,10 = \$ 24.420,00$$

$$\text{Dia 29} = (800+1200) / (\$8.880+15.600) = \$ 12,24$$

$$1.000 \text{ kg} \times \$ 12,24 = \$ 12.240,00$$

$$\text{Matéria-prima total aplicada no mês} = \$ 24.420,00 + 12.240 = \$ 36.600,00$$

**a2) Preço Médio Ponderado Fixo (PMPF)**

Utilizado quando a empresa calcula o preço médio apenas após o encerramento do período ou quando decide apropriar a todos os produtos elaborados no exercício ou mês um único preço por unidade (kg, neste exemplo):

Cálculo:

$$\text{PMPF do Mês} = \$ 48.900 / 4.200 \text{ kg} = \$ 11,643/\text{kg}$$

$$\text{Dia 17} = 2.200 \text{ kg} \times \$ 11,643\text{kg} = \$ 25.614,00$$

$$\text{Dia 29} = 1.000 \text{ kg} \times \$ 11,643\text{kg} = \$ 11.643,00$$

$$\text{Matéria-prima total aplicada no mês} = \$ 37.257,00$$

**b) Primeiro a entrar é o primeiro a sair (PEPS – first-in, first-out)**

Neste critério, o material é custeado pelos preços mais antigos, permanecendo os mais recentes em estoque.

Cálculo:

$$\text{Dia 17 – matéria-prima utilizada (2.200 kg)} =$$

$$1.000 \text{ kg} \times \$ 10,00/\text{kg} = \$ 10.000,00$$

$$1.200 \text{ kg} \times \$ 11,65/\text{kg} = \$ 13.980,00$$

$$\$ 23.980,00$$

$$\text{Dia 29 – matéria-prima utilizada (1.000 kg)} =$$



800 kg x \$ 11,65/kg =	\$ 9.320,00
200 kg x \$ 13,00/kg =	<u>\$ 2.600,00</u>
	\$ 11.920,00
Total da matéria-prima utilizada = \$ 35.900,00	

**c) Último a entrar primeiro a sair (UEPS – last-in, first-out)**

Cálculo:

Dia 17 – matéria-prima utilizada (2.200 kg) =	
2.000kg x \$ 11,65/kg =	\$ 23.300,00
200kg x \$ 10,00/kg =	<u>\$ 2.000,00</u>
	\$ 25.000,00
Dia 29 – matéria-prima utilizada (1.000 kg) =	
1.000kg x \$ 13,00/kg =	\$ 13.000,00
Total da matéria-prima utilizada = \$ 38.300,00	

Este critério permite a apropriação durante o mês ou após, alterando o custo total da MP utilizada.

Observação:

A Legislação brasileira não está mais aceitando o PMPF se for calculado com base nas compras de um período maior que o prazo de rotação do estoque. Realmente, não faz sentido avaliar pelo preço médio das compras do ano os estoques adquiridos nos últimos três meses, por exemplo. Também não aceita a utilização do critério UEPS.

### **4.3 - CÁLCULO DOS CUSTOS COM PESSOAL**

Este tópico será trabalhado na disciplina de custos II

### **4.4 - MLC**

O MLC – mapa de localização de custos é um instrumento metodológico de alocação dos custos indiretos, partindo do rateio dos CIF aos departamentos produtivos e auxiliares, dos auxiliares aos produtivos e dos produtivos aos produtos.

Ou seja, a alocação dos custos indiretos de fabricação (CIF) pode ser feita utilizando-se o Mapa de Localização de Custos (MLC).

- a) Primeiramente a segregação no MLC entre os departamentos auxiliares (não agregam valor ao produto – administração, manutenção etc.) e produtivos (agrega valor aos produtos – corte, costura, prensa etc.).
- b) Em seguida, os CIF são alocados, com bases de rateio específicas a cada departamento;
- c) Na terceira etapa os CIF dos departamento auxiliares são transferidos para os departamentos produtivos, seguindo critérios racionais de alocação.
- d) Por fim, ocorre a alocação do CIF dos departamentos produtivos aos portadores finais (produtos)

#### 4.5 - CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS

A forma de contabilização dos custos pode ser variada. Existem desde os critérios mais simples até os mais complexos. O exemplo a ser apresentado não tem muita complexidade, mas dependendo do método adotado pela entidade pode ocorrer a necessidade de utilizar-se métodos de contabilização mais detalhados.

Admitindo que a empresa tenha resolvido, contabilizar, com base no critério de rateio de CIF (Custos Indiretos de Fabricação), à base do valor da Mão-de-obra Direta, o procedimento de escrituração poderia ser:

a) CRITÉRIO SIMPLES: Contabilização dos Custos pela Contabilidade em contas apropriadas, com transferência direta para os estoques à medida que os produtos são acabados ou então só no fim do período, sem registro das fases de rateio:

Matéria-prima consumida	350.000
Mão-de-obra	120.000
Depreciação	60.000
Seguro da fábrica	10.000
Materiais diversos	15.000
Energia elétrica	85.000
Manutenção da fábrica	70.000

As contas de despesas, por não interessarem, ficam fora. Os Custos acima serão distribuídos diretamente às contas de estoques:

Débito: Estoques:		
Produto A.....	170.000	
Produto B.....	319.500	
Produto C.....	220.500	\$ 710.000

Crédito: Custos:		
Matéria-prima Consumida.....	350.000	
Mão-de-obra (Salário Fáb).....	120.000	
Depreciação Fábrica.....	60.000	
Seguros Fábrica.....	10.000	
Materiais Diversos Fábrica.....	15.000	
Energia Elétrica Fábrica.....	85.000	
Manutenção Fábrica.....	70.000	\$ 710.000

Neste exemplo, é possível argumentar que lançamentos tão simplificados não fornecem uma boa visão de como foi feita a distribuição dos custos. Entretanto, havendo um bom sistema de arquivo, as melhores fontes dessas informações sobre distribuição serão sempre os mapas, e não o diário e o razão da contabilidade.

b) CRITÉRIO COMPLEXO - a forma mais complexa para contabilização dos custos seria representada pelo detalhamento dos mapas de custos.

Débito:	
Mão-de-obra direta.....	90.000

Mão-de-obra indireta.....	30.000	120.000
Credito:		
Mão-de-obra(salário fábrica).....	120.000	
Débito:		
Energia elétrica direta.....	45.000	
Energia elétrica indireta.....	40.000	85.000
Crédito:		
Energia elétrica fabrica.....	85.000	
Débito: Estoques:		
Produto A.....	75.000	
Produto B.....	135.000	
Produto C .....	140.000	350.000
Crédito: Matéria prima consumida.....	350.000	
Débito: Estoques:		
Produto A.....	22.000	
Produto B.....	47.000	
Produto C.....	21.000	90.000
Crédito: Mão-de-obra direta.....	90.000	
Débito: Estoques:		
Produto A.....	18.000	
Produto B.....	20.000	
Produto C.....	7.000	
		45.000
Crédito: Energia elétrica direta.....	45.000	
Débito: Estoques:		
Produto A.....	55.000	
Produto B.....	17.500	
Produto C.....	52.500	
		225.000
Crédito: Custos indiretos:		
Mão-de-obra indireta.....	30.000	
Energia elétrica indireta.....	40.000	
Depreciação fábrica.....	60.000	
Seguros fábrica.....	10.000	
Materiais diversos.....	15.000	
Manutenção fábrica.....	70.000	
		225.000

## 4ª FASE - EXECUÇÃO

Após a montagem do plano, no qual foram planejadas passo a passo as etapas do trabalho a ser realizado, parte-se para a execução, momento onde será literalmente aplicado o plano de ação ou seja, coloca-se em prática, com base nos objetivos propostos, o sistema de custos.

A execução pode ser entendida como a fase na qual se buscará aplicar o pensamento em relação a contabilidade de custos elaborado de acordo com as necessidades, os objetivos e os recursos da entidade.

Primeiramente inicia-se a coleta das informações (conjunto de gastos e dados físicos/quantitativos), que serão posteriormente classificadas/trabalhadas de acordo com o método proposto (ABC, Absorção etc.). Na seqüências parte-se para a fase de cálculos, podendo ser manual ou informatizada, originando os diversos relatórios projetados (custos diretos, custos departamentais, custos totais etc.). Com base nos relatórios efetua-se a contabilização de tais dados, sendo que se o método for aceito pela legislação não existe a necessidade de proceder ajustes, caso contrário deverão ser realizados. Também com base nos relatórios gerados, a administração poderá formar seu preço de venda (caso utilize o sistema de custos como base).

1. *COLETA*
2. *APLICAÇÃO DO MÉTODO (Sistema de custeamento)*
3. *CÁLCULO DO CUSTO (geração de relatórios – custo total, unitário etc.)*
4. *TRANSFERÊNCIA PARA ESTOQUES (contabilização)*
5. *FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA*

## 5ª FASE - ANÁLISE / AVALIAÇÃO

Quando do término dos trabalhos burocráticos (aplicação do plano de custos), os quais originaram diversos relatórios, cabe ao profissional da área realizar a avaliação e análise dos resultados, verificando se os resultados encontrados refletem a realidade, se anular as necessidades da entidade e se atenderam aos objetivos do sistema.

Ponto de equilíbrio – criado por Henry Hess

## 6ª FASE – COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

Concluídas todas as fases dos processo de apuração/análise/avaliação do sistema de custo, deve-se comunicar os resultados encontrados à administração, objetivando uma avaliação conjunta e global dos fatos ocorridos e dos procedimentos adotados, buscando realimentar o sistema, aprimorando-o constantemente.