



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



Marinéia Almeida dos Santos

FCCC30

Contabilidade de Custos

CONTABILIDADE DE CUSTOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Marinéia Almeida dos Santos
CONTABILIDADE DE CUSTOS

Salvador
2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva

Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira

Pró-Reitoria de Ensino de Graduação

Pró-Reitor: Penildon Silva Filho

Faculdade de Ciências Contábeis

Diretor: Prof. Josélton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a

Distância -SEAD

Superintendente: Márcia Tereza Rebouças

Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais

CTE-SEAD

Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional

CDE-SEAD

Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB

Andréa Leitão

UAB -UFBA**Bacharelado em Ciências Contábeis****EaD**

Coordenadora:

Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

Produção de Material Didático

Coordenação de Tecnologias Educacionais

CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens &

Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto da Capa: Prof. Alessandro Faria

Arte da Capa: Prof. Alessandro Faria

Foto de capa: Designed by snowing /
Freepik

Equipe de Revisão:

Edivalda Araujo

Julio Neves Pereira

Márcio Matos

Equipe Design

Supervisão

Alessandro Faria

Editoração / Ilustração

Sofia Guimarães

Carlos Reis

Design de Interfaces

Raissa Bomtempo

Equipe Audiovisual

Direção:

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Produção:

Letícia Moreira de Oliveira

Câmera

Maria Christina Souza

Edição:

Deniere Rocha

Animação e videografismos:

Filipe Araújo Caldas

Edição de áudio

Pedro Queiroz

Trilha Sonora:

Pedro Queiroz



Esta obra está sob licença Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFBA

S237 Santos, Marinéia Almeida dos.
Contabilidade de custos / Marinéia Almeida dos Santos. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.
103 p. : il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade EaD da UFBA/SEAD/UAB.

ISBN: 978-85-8292-163-0

1. Contabilidade de custo. 2. Contabilidade - Estudo e ensino (Superior). I. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis. II. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de Educação a Distância. III. Título.

CDU: 657.4

SUMÁRIO

MINICURRÍCULO DO PROFESSOR	9
CARTA DE APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA	9
PARTE I – VISÃO GERAL DE CUSTOS E CONCEITOS FUNDAMENTAIS	13
1.1 Breve histórico da contabilidade de custos	13
1.2 O sistema de informações contábeis (sic) e a contabilidade de custos	14
1.3 Relacionamento da contabilidade de custos com a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial	17
1.4 Definição e objetivos da contabilidade de custos	17
1.5 Terminologias e conceitos relevantes de custos	20
1.5.1 Gasto, desembolso e investimento	20
1.5.2 Custo, despesa e perda	21
1.6 Classificação e nomenclatura de custos	24
1.6.1 Classificação em relação ao objeto de custeio - custos diretos e indiretos	24
1.6.2 Classificação em relação ao volume de atividade - custos fixos e variáveis	24
1.7 Outras nomenclaturas e conceitos de custos	25
1.8 Princípios aplicáveis na apuração de custos	30
1.9 Sistemas de custeio	34
1.9.1 Custeio por absorção	35
1.9.2 Custeio variável	36
PARTE II – ELEMENTOS DE CUSTOS	39
2.1 Materiais diretos	39
2.1.1 Critérios de avaliação de estoques	40
2.2 Mão de obra direta	45
2.3 Custos indiretos e departamentalização	48
2.3.1 Apuração dos custos e contabilização	49
2.3.2 Departamentalização	56

PARTE III – SISTEMAS DE CUSTEAMENTO	61
3.1 Sistemas de acumulação	61
3.2 Sistemas de custeio	64
3.2.1 Custeio variável	64
3.2.2 Custeio por absorção	65
3.2.3 Comparativo entre o custeio por absorção e o custeio variável	66
3.3 Custeio baseado em atividade	71
3.4 Produção conjunta	76
REFERÊNCIAS	82
ANEXO A – QUESTÕES	84
ANEXO B – CPC 16	90



Ilustração: Carlos Reis

Mini Currículo da Autora

Possuo Mestrado em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (2005), graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Bahia (1993), Especialização em Auditoria pela Fundação Visconde de Cairu (1998), graduação em Psicologia pelo Centro Universitário Estácio da Bahia (2013), com formação em Coaching pela Sociedade Brasileira de Coaching (2015). Sócia consultora da Múltipla Controladoria Integrada, com experiência de mais de 30 anos em consultoria, gestão, treinamento e contabilidade empresarial. Experiência em consultoria e coordenação de projetos de implantação de sistema de custo integrado com a contabilidade e sistemas integrados de gestão (ERP). Na área tributária, experiência com o controle, apuração e auditoria de tributos de empresas tributadas pelo lucro real, presumido e simples nacional, além da elaboração de planejamento tributário para organizações de diversos segmentos empresariais. Experiência de mais de 15 anos no ensino de graduação e educação corporativa.

Apresentação

Caro estudante,

Seja bem-vindo à disciplina Contabilidade de Custos. Você irá vivenciar mais uma experiência de construção do conhecimento de forma autônoma, colaborativa e cooperativa, em um ambiente preparado especialmente para facilitar o processo de aprendizagem.

Nessa disciplina você irá entender o relacionamento da contabilidade de custos com a contabilidade financeira e com a contabilidade gerencial, e irá aplicar os conceitos de custos para fins de avaliação e controle dos estoques e conhecer os sistemas de custos, com o objetivo de servir de base para a tomada de decisões.

Nosso módulo está dividido em três partes, sendo que a primeira apresenta uma visão geral da contabilidade de custos e conceitos fundamentais, evidenciando o contexto em que a contabilidade de custos surgiu, sua definição e relevância das informações para as organizações, além de mostrar conceitos e terminologias relevantes de custos e identificar os objetos de custos e os métodos de custeio por absorção e variável. A segunda parte dedica-se ao estudo de cada um dos componentes de custos, com enfoque em sua mensuração, registro e controle. Por fim, serão vistos na terceira parte os principais sistemas de custeamento e acumulação de custos. Vale ressaltar que, os assuntos abordados no módulo são complementados com as aulas e exercícios de fixação disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem (AVA).

Desejamos a todos uma boa viagem ao universo da contabilidade de custos. Então, vamos começar?

UNIDADE 1



Ilustração: Carlos Reis

PARTE I – VISÃO GERAL DE CUSTOS E CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Olá queridos alunos e alunas, nessa unidade temática vocês terão condições de:

- Entender o contexto em que a contabilidade de custos surgiu, a sua definição e a relevância das suas informações para as organizações;
- Compreender os conceitos de gastos, investimentos, desembolso, perda, despesa e custo;
- Identificar os diferentes tipos de objetos de custos.

1.1 BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade surgiu com o aparecimento das primeiras sociedades (mesmo de forma rudimentar), como um sistema de registro das relações econômicas de troca. Inicialmente por meio das partidas simples, e posteriormente, através da evolução das atividades econômicas às partidas dobradas, múltiplas e da plurilateralidade das contas.

Santos (2017), afirma que a contabilidade é um sistema de contas composto por normas, regras e princípios para a acumulação, geração e análise de dados que se destina a atender a necessidades internas e externas de uma empresa. No que diz respeito à parte interna, incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da entidade, especialmente aquelas relativas ao seu ciclo operacional, colaboradores e executivos. Na parte externa, atende às necessidades de acionistas, investidores, financiadores, autoridades tributárias, etc. Portanto, a contabilidade é um ramo do conhecimento necessário como eficiente instrumento de controle, planejamento e gestão de um negócio com ou sem finalidade de lucro.

A contabilidade, como ciência social aplicada, tem sua evolução paulatina na medida em que a sociedade e as organizações se desenvolvem e o homem tem a necessidade de aprimorar seus conhecimentos. Conforme Martins (2010, p. 19),

Até a revolução industrial (século XVIII), quase só existia a contabilidade financeira (ou geral), que, desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Para apuração do resultado de cada período, [...] o contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias.

Basicamente, a apuração do resultado era efetuada por diferença, sem demandar muitos recursos e sem muita complexidade. Mas essa realidade mudou. Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder mensurar adequadamente os estoques; o custo de aquisição na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. (MARTINS, 2010)

A Revolução Industrial, portanto, mostrou que a contabilidade financeira já não era mais capaz de responder às questões relativas ao custo do processo produtivo, pois as empresas não apenas comercializavam produtos prontos, mas transformavam matéria prima, agregando valores (mão de obra + gastos gerais de fabricação), originando novos produtos e serviços que precisavam ser valorados, surgindo assim a Contabilidade de Custos. (FREZATTI, AGUIAR e GUERREIRO, 2007)

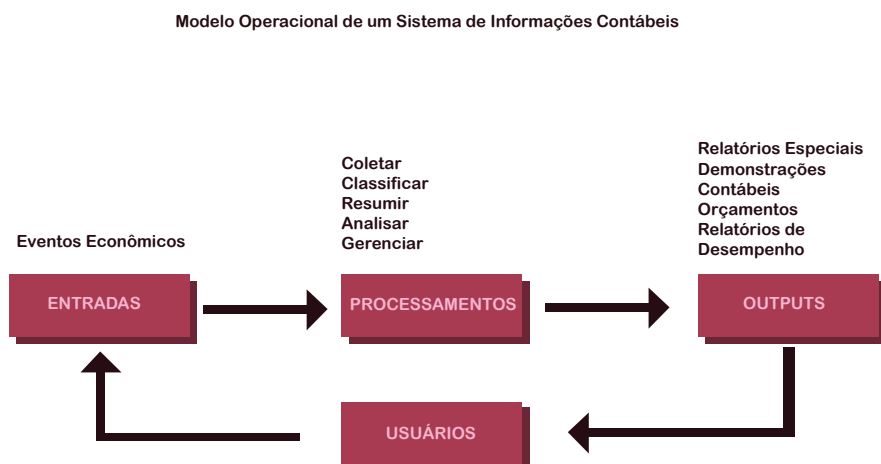
1.2 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS (SIC) E A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Moscové, Simkin e Bagranoff (2002, p. 23), um sistema de informações “é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle”.

Ainda, segundo Moscové, Simkin e Bagranoff (2002, p. 24), o sistema de informações contábeis (SIC) “é o subsistema de informações dentro de uma organização que acumula informações de vários subsistemas da entidade e comunica-se ao subsistema de processamento de informações”. Os autores ainda afirmam que o SIC, hoje, é um sistema de informações que cobre a empresa toda, focalizando os processos de negócio.

A figura a seguir apresenta o Modelo Operacional de um Sistema de Informações Contábeis:

Figura 1 - Modelo Operacional de um Sistema de Informações Contábeis



Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001, p. 56)

O sistema de informações contábeis (SIC) consiste de partes manuais e informatizadas, inter-relacionadas e interdependentes, que faz uso de processos como coletar, classificar, resumir, analisar e gerenciar dados com vistas a fornecer informações aos usuários tanto internos como externos.

Para Horngren, Foster e Datar (2000), o SIC deve fornecer informações com vistas ao atendimento dos seguintes objetivos:

- formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo – inclui o desenvolvimento de novos produtos e os investimentos em ativos tangíveis (móveis) e intangíveis (marcas, patentes ou recursos humanos) e, frequentemente, contempla a elaboração de relatórios específicos;
- decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente – envolve frequentemente a elaboração de relatórios sobre a rentabilidade dos produtos ou serviços, categorias de marcas, clientes, canais de distribuição, etc;
- planejamento e controle de custo das operações e atividades - engloba relatórios sobre receitas, custos, ativos e exigibilidades das divisões, fábricas e outros centros de responsabilidade;
- mensuração do desempenho e avaliação das pessoas - envolve o estudo comparativo dos resultados planejados com aqueles obtidos, podendo basear-se em medidas financeiras ou não financeiras;
- adequação com a regulamentação externa e as exigências legais de publicação dos demonstrativos - abarca relatórios financeiros que são fornecidos aos acionistas que estão tomando decisões de comprar, manter ou vender ações da companhia.

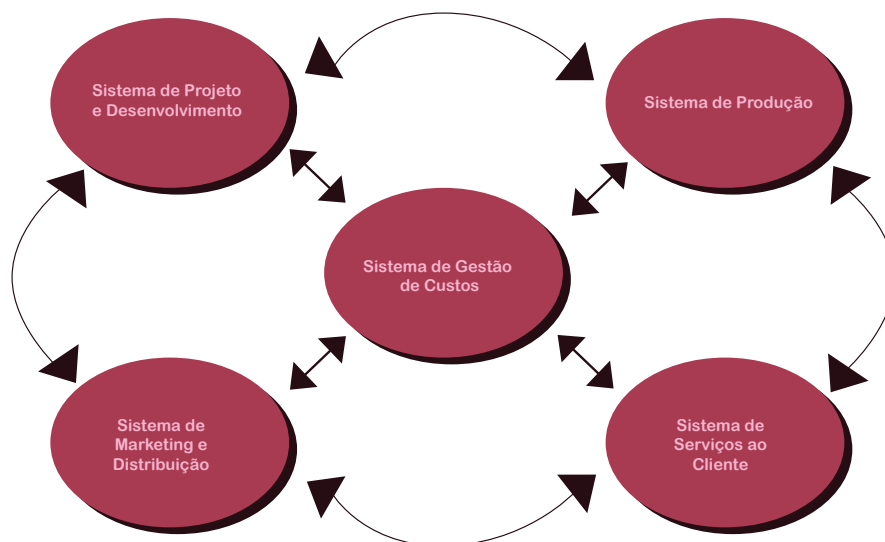
Como parte integrante do SIC, está o sistema de informações de gestão de custos (SIGC) que é “é um subsistema de informações contábeis que está preocupado primariamente com a produção de saídas para usuários internos, usando entradas e processos necessários para satisfazer os objetivos gerenciais”. (HANSEN E MOWEN, 2001, p. 57)

Os autores relacionam os seguintes objetivos inerentes ao SIGC:

- a) fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão;
- b) fornecer informações para o planejamento e controle;
- c) fornecer informações para a tomada de decisão.

Esses objetivos estão em consonância com os objetivos da própria contabilidade de custos, pois ressalta a necessidade de que as informações geradas sejam úteis à administração e benéficas à organização como um todo. Hansen e Mowen (2001) também afirmam que a tomada de decisões bem fundamentadas acerca de projetos e estratégias de negócio impõe uma interação do sistema de gestão de custos e outros sistemas operacionais, conforme demonstra a figura a seguir:

Figura 2 - Um sistema de gestão de custo integrado



Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001, p. 58)

É possível verificar, na figura acima, que o sistema de gestão de custos tanto recebe quanto fornece informações para os outros setores operacionais. Os principais benefícios da integração, segundo o mesmo autor, são:

- redução do armazenamento e uso redundante de dados;
- melhoria no momento oportuno das informações;
- eficiência na produção de informações confiáveis e precisas.

1.3 RELACIONAMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS COM A CONTABILIDADE FINANCEIRA E A CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Financeira é a parte do sistema contábil voltada para prover informações para os usuários externos, razão pela qual é orientada por princípios e normas de contabilidade, e utiliza o método das partidas dobradas para o registro de suas operações. Já a contabilidade gerencial mensura e relata informações financeiras e outros tipos de informações que ajudam os gerentes a atingir as metas da organização e constitui-se na parte do sistema contábil que se dedica às informações para os usuários internos da entidade. A Contabilidade Gerencial tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adaptar às mudanças tecnológicas, mudanças nas necessidades dos gestores e novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2000)

A contabilidade de custos fornece informação tanto para a contabilidade financeira quanto para a contabilidade gerencial. Quando mensura e avalia custos de acordo com as Normas de Contabilidade, a contabilidade de custos é usada para cumprir com um objetivo da contabilidade financeira, entretanto quando usada internamente por meio do fornecimento de informações de custos sobre produtos, clientes, serviços, projetos, processos, atividades e outros, satisfaz os objetivos de custeio para a contabilidade gerencial, exercendo papel preponderante no processo de tomada de decisão. A gestão de custos identifica, mensura, coleta, classifica e fornece informações que são úteis ao planejamento e processo decisório.

1.4 DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para o entendimento do assunto de uma forma mais abrangente é indispensável a compreensão dos objetivos da contabilidade de custos, bem como a definição da própria contabilidade de custos. Para Horngren, Foster e Datar (2000), a contabilidade de custo mensura e demonstra informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição

e ao consumo de recursos pela organização. Nota-se que este conceito enfatiza a questão da mensuração e do fornecimento de informações financeiras e não financeiras. Outro conceito para contabilidade de custos pode ser verificado a seguir:

é a parte da Contabilidade que trata da fundamentação teórico-doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades, com vista à correta delimitação dos agregados de valores relativos a bens ou serviços produzidos e às funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo. (KOLIVER, 2002, p. 12)

Este conceito requer a compreensão do significado de ciclo operacional interno de uma entidade, demonstrado por meio da figura:

Figura 3 - As linhas Mestras no Fluxo Interno de Valores



Fonte: Koliver (2002, p. 4)

O ciclo operacional interno apresentado na figura demonstra que a entidade, em estado de normalidade, está, simultaneamente, processando a entrada e saída de valores no ciclo das operações, dentro de um determinado período de tempo. Beulke e Bertó definem ciclo operacional como:

o somatório de tempos envolvidos, desde a contratação dos fatores de produção e distribuição até o recebimento do valor transacionado, incluindo-se entre esses dois extremos outras fases, tais como: estocagem dos insumos, sua transformação em produtos ou serviços acabados, estocagem destes e a sua venda. (BEULKE e BERTÓ, 2000, p. 26)

Para Leone (2000), a Contabilidade de Custos refere-se, às atividades de coleta e fornecimento de informações com vistas à tomada de decisão de todos os tipos, envolvendo tanto as relacionadas com operações repetitivas quanto as de natureza estratégica, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

Conforme dito anteriormente, a contabilidade de custos fornece informação tanto para a contabilidade financeira quanto para a contabilidade gerencial. Ora, se a contabilidade de custos atende tanto à contabilidade financeira como à gerencial, quais são os reais objetivos da contabilidade de custos?

Koliver (2002) distingue os objetivos da contabilidade de custos em três tipos; geral, centrais e específicos, os quais serão expressos e comentados adiante. Tomando como

pressuposto que a contabilidade de custos deve gerar informações úteis à tomada de decisões, enuncia como objetivo geral,

a apreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais – ocorridas, projetadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional interno, com vista à tomada de decisões de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade. (KOLIVER, 2002, p. 69)

Notem que este objetivo guarda relação com a própria definição para a contabilidade de custos e coloca em evidência o seu papel gerencial, que não apenas registra e interpreta eventos passados, como também está preocupada em projetar e simular situações futuras, com vistas à tomada de decisões no presente. Por meio da contabilidade de custos, é possível operacionalizar os controles para a organização no presente, e planejar o seu futuro. Pode ser usada para produzir muitas mudanças no comportamento, nas atitudes e no desempenho organizacional.

Os objetivos centrais foram divididos em dois, sendo o primeiro, a formação de juízos críticos sobre os custos necessários e desnecessários; um segundo, a otimização dos resultados diante dos recursos disponíveis.

Partindo da premissa que, para a compreensão do objetivo geral da contabilidade de custos, devido à infinidade de situações em que esta pode indicar o melhor caminho, é preciso percorrer um caminho lógico.

Koliver (2002), reconhece a seguinte ordem para os objetivos específicos:

- a) apreender as variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno da entidade, para a sua correta avaliação e, conseqüentemente, dos ativos e despesas a elas concernentes;
- b) apurar os resultados por portador final dos custos, de acordo com seus preços de venda;
- c) avaliar a eficácia das operações, à luz de parâmetros estabelecidos, ou seja, o controle de economicidade operacional;
- d) analisar alternativas, reais ou simuladas, que busquem alterações nas operações da entidade, no todo ou em parte.

O primeiro objetivo específico em foco está presente em, praticamente, todas as entidades dada a necessidade de apreensão e valoração das mutações sofridas pelo patrimônio indispensáveis à elaboração das demonstrações contábeis, de acordo com as normas de contabilidade.

O segundo objetivo é de igual forma importante para as demonstrações contábeis, assim como para o processo de tomada de decisão, por tratar da margem de contribuição dos produtos e serviços componentes do resultado da empresa. Possibilita a tomada de decisões quanto à fixação do preço de venda, manutenção ou eliminação de produtos, alteração no mix de produção, etc.

Os outros dois objetivos alcançam a organização como um todo, podendo produzir mudanças nos diversos setores e níveis operacionais, pois concorrem para o alcance da eficácia empresarial mediante o estabelecimento de padrões e avaliação de alternativas que conduzam à consecução dos objetivos da entidade.

1.5 TERMINOLOGIAS E CONCEITOS RELEVANTES DE CUSTOS

O estudo dos conceitos e terminologias de custos é importante para o entendimento da contabilidade de custos e gestão de custos, assim como é, de igual forma importante, o entendimento dos sistemas de informações que os produzem. Para uma compreensão mais acurada dos principais conceitos de custos, é preciso entender o efeito das mutações ou variações patrimoniais.

O patrimônio das entidades está sujeito a alterações que, de acordo com o efeito sobre o patrimônio líquido, podem ser de natureza qualitativa ou quantitativa. Essas alterações, mais conhecidas como variações ou mutações patrimoniais, são denominadas qualitativas ou permutativas, quando modificarem os componentes do patrimônio sem causar efeito sobre a situação líquida ou patrimônio líquido. Já as variações quantitativas ou modificativas são aquelas que, além de alterarem a composição do patrimônio, causam efeito sobre o patrimônio líquido. São, também, de natureza qualitativa.

Para aplicação dos conceitos relativos a contabilidade de custos faz-se necessário o entendimento de diversas terminologias comumente utilizadas pelos profissionais ligados a área de custos.

1.5.1 Gasto, Desembolso e Investimento

Gasto - representa um sacrifício financeiro para a aquisição de bens e serviços, sacrifício esse caracterizado pela entrega ou compromisso de entrega de recursos, geralmente em espécie.

É um conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, é possível ter gastos com a compra de matérias-primas, gastos com mão-de-obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, gastos

na compra de um imobilizado etc. Dessa forma, só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, isto é, no momento em que há o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. (MARTINS, 2010)

Desembolso - representa a saída de recursos financeiros para aquisição de um bem ou serviço. Vale ressaltar que a saída do recurso financeiro pode antecipar-se a entrada do bem ou serviço.

Investimento - Representa a aplicação de recursos em ativos. O investimento é um gasto ativado, dada a sua característica de geração de benefícios, ou seja, é o emprego de recursos com a finalidade de obtenção, direta ou indiretamente, de um lucro, imediato ou futuro.

Para Martins (2010), todos os sacrifícios realizados com a aquisição de bens ou serviços (gastos) que são estocados nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

1.5.2 Custo, despesa e perda

Para Hendriksen e Breda (2001, p. 235), custo “é medido pelo valor corrente dos recursos econômicos consumidos ou a serem consumidos na obtenção dos bens e serviços a serem utilizados nas operações – ou seja, trata-se de valor de troca”. Portanto, não reduz nem aumenta os lucros no momento de sua ocorrência.

Já as despesas, por definição, reduzem o lucro, representando o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas.

Hansen e Mowen (2001, p. 61), entretanto, definem custo como “o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera que tragam um benefício atual ou futuro para a organização”. Os autores utilizam o termo “equivalente em dinheiro”, pois entendem que ativos não-monetários podem ser trocados pelos produtos ou serviços desejados, como, por exemplo, trocar equipamentos por materiais usados na produção. Para esses autores, os custos são incorridos para a produção de benefícios futuros. Quando os custos são usados na produção de receitas, são ditos expirados, surgindo, daí, o conceito de despesas. A principal distinção entre um custo classificado como despesa ou como um ativo é o tempo.

Analisando os conceitos dos autores citados, é possível definir despesa como o sacrifício patrimonial para manutenção das atividades da empresa; geralmente, com objetivo

de obtenção de uma receita. Este conceito é abrangente, pois contempla as despesas diretamente ligadas à auferição de receita, como também àquelas relacionadas ao período, que não representam, necessariamente, um esforço para a geração de uma receita. A expressão sacrifício patrimonial, refere-se tanto ao uso ou consumo de ativos, como aos acréscimos de passivos, que irão gerar, no futuro, reduções de ativos.

Outro conceito importante diz respeito à perda, a qual corresponde ao consumo de bens ou serviços de forma anormal e involuntária, sendo portanto imprevisível. As perdas inerentes ao processo produtivo quando se comportarem dentro dos limites de previsibilidade podem ser consideradas como custo.

Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. São exemplos de perdas: gasto com mão-de-obra durante um período de greve, o material deteriorado por um defeito anormal e raro de um equipamento, perdas com incêndios, obsolescência de estoques, etc. (MARTINS, 2010)

Em síntese, a despesa geralmente é previsível e orçada, relacionada a um período e não ao produto ou processo produtivo. Custo, porém, no sentido estrito da palavra, representa o sacrifício de recursos para a geração de bens e serviços; portanto, não modifica o patrimônio líquido da entidade.

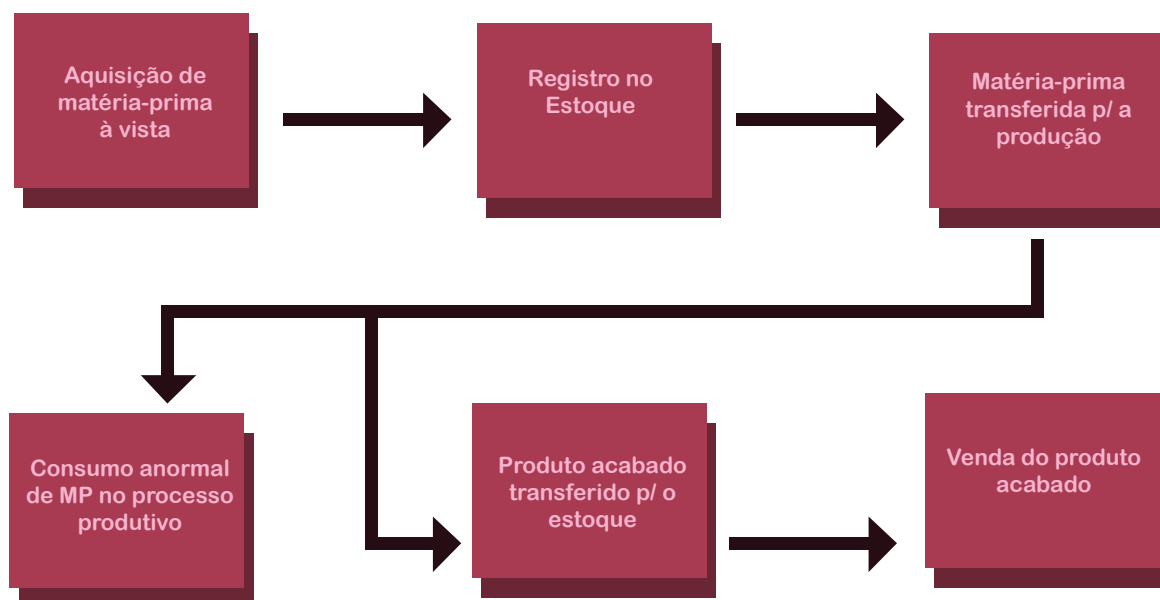
É importante ressaltar que a informação de custo é normalmente utilizada (de forma ampla) no processo de tomada de decisões no dia-a-dia das organizações, pois sempre há o questionamento: quanto custa determinada coisa (como, por exemplo, um serviço). Essa “coisa” é chamada de objeto de custo.

Um objeto de custo, portanto, é qualquer coisa para a qual se deseja uma mensuração de custo. No quadro a seguir são apresentados alguns exemplos de diferentes tipos de objetos de custos.

OBJETO DE CUSTO	ILUSTRAÇÃO
Bens	Uma mesa, um carro; uma casa; um DVD; um livro.
Serviços	Um voo de São Paulo a Fortaleza; um procedimento médico; um reparo de um veículo.
Atividade	O processamento da folha de pagamento; um teste de qualidade; preparação de máquina para produção, a emissão de um lançamento.
Processo	Um atendimento do pedido de um cliente; contratação de um serviço.
Departamento	O Departamento Contábil de uma empresa; o Departamento de Vendas; o Departamento de Acabamento da fábrica.

A figura a seguir resume esses conceitos.

Figura 4 - Fluxo dos conceitos de custos em um processo produtivo



Fonte: Adaptado de Martins, 2010

1.6 CLASSIFICAÇÃO E NOMENCLATURA DE CUSTOS

Os custos de produção são compostos de custos diretos e dos custos indiretos de fabricação. Geralmente estão diretamente ligados ao processo produtivo os custos com matéria-prima, material de embalagem, mão-de-obra direta, entretanto, é possível um custo indireto ser transformado em custo direto, na medida que seja possível quantificar no objeto de custo. É importante ressaltar que, necessariamente, os esforços para realização de uma apuração desse tipo deve obedecer ao critério da relevância, avaliando sempre a relação, custo-benefício.

1.6.1 Classificação em relação relação ao objeto

de custeio - custos diretos e indiretos

A classificação de custos em diretos e indiretos é útil para apropriação aos objetos de custeio, cuja finalidade é a realização de análises de rentabilidade, controle de gastos, formação de preço e etc. Considera-se custo direto aquele que pode ser identificado de maneira fácil e mensurado adequadamente ao objeto de custo em causa, ou seja, podem ser quantificados nos portadores finais, quando considerados individualmente. Exemplos: matérias-primas, materiais de embalagens, horas de mão-de-obra do operário que trabalha efetivamente na fabricação do produto, etc.

Numa definição inversa, entende-se por custo indireto aquele cuja identificação ao objeto de custo é feita de forma indireta, mediante parâmetros estabelecidos previamente; portanto, não podem ser quantificados nos portadores finais. Exemplos: materiais de consumo diverso, salários dos supervisores dos operários, aluguel do prédio da fábrica, depreciação de equipamentos, etc.

A classificação dos custos em diretos e indiretos diz respeito ao produto fabricado ou serviço prestado, e não à produção como um todo ou aos departamentos da empresa. (MARTINS, 2010)

1.6.2 Classificação em relação ao volume de atividade - custos fixos e variáveis

Os custos podem ser classificados em relação ao seu comportamento em decorrência do aumento ou redução do nível de atividade. Para a verificação dessas diferenças, os custos são classificados como variáveis ou fixos.

Bruni e Famá (2002), definem custos fixos como aqueles que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, ainda que o volume de atividade

da empresa se modifique, ou, até mesmo, não haja produção. Monden (1999), afirma que os custos fixos não mudam com a taxa operacional de curto prazo.

Custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade de produção (KOLIVER, 2002). Podem continuar constantes, independentemente das alterações no nível de atividade, dentro de um intervalo relevante, sempre respeitando a capacidade instalada. Entende-se por intervalo relevante a faixa de atividade em que são válidas as hipóteses sobre a segregação de custos em fixos e variáveis.

Os custos variáveis variam na razão direta das modificações no nível de atividade, que podem ser unidades produzidas ou vendidas, leitos ocupados, exames realizados, horas trabalhadas, etc. Em termos de planejamento, essa classificação permite ao gestor prever o que acontecerá em sua estrutura de custos em função de variações nos níveis de atividade.

Existem alguns casos de custos classificados como: semifixos ou semivariáveis, por conterem uma parte fixa e outra variável; todavia representam exceções à regra.

1.7 OUTRAS NOMENCLATURAS E CONCEITOS DE CUSTOS

Para apuração dos custos de produção de uma empresa industrial e mensuração dos estoques de produtos acabados e em processos, é importante o entendimento dos conceitos de Custo de Produção do Período (CPP), Custo da Produção Acabada (CPA) e Custo dos Produtos Vendidos (CPV). São conceitos distintos, porém que podem gerar confusão.

- **Custo de Produção do Período (CPP)** é a soma de todos os custos incorridos no período dentro da fábrica.

$$\text{CPP} = \text{MD} + \text{MOD} + \text{CIP}$$

Onde: MD = materiais diretos consumidos; MOD = mão de obra direta; CIP = custos indiretos de produção.

- **Custo da Produção Acabada (CPA)** é a soma dos custos totais da produção acabada no período. Pode conter custos de produção também de períodos anteriores existentes em unidades que só foram concluídas no período atual.

$$\text{CPA} = \text{EIPP} + \text{CPP} - \text{EFPP}$$

Onde: EIPP = estoques iniciais de produtos em processo; EFPP = estoques finais de produtos em processo

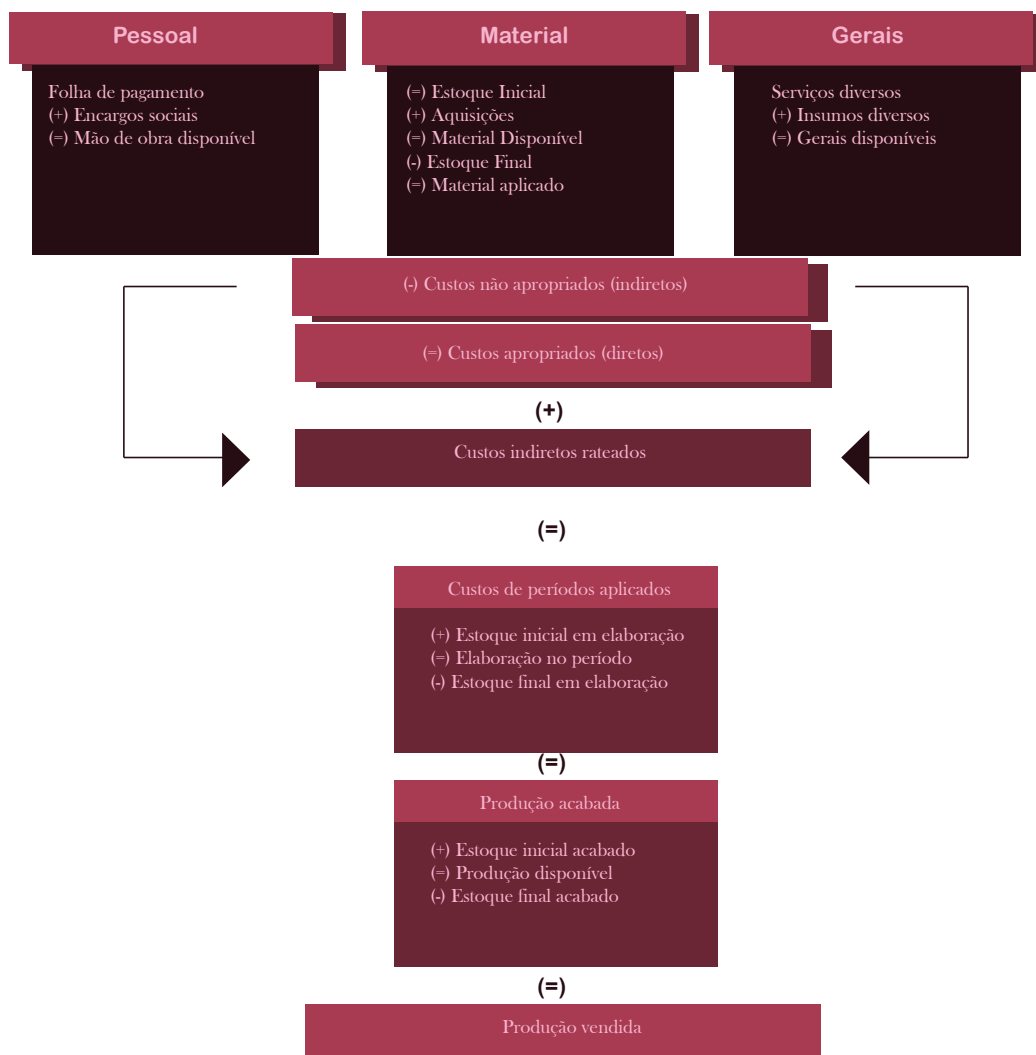
- **Custo dos Produtos Vendidos (CPV)** é a soma dos custos incorridos na produção dos bens e serviços que só agora estão sendo vendidos. Pode conter custos de produção de diversos períodos, caso os itens vendidos tenham sido produzidos em épocas diferentes.

$$\text{CPV} = \text{EIPA} + \text{CPA} - \text{EFPA}$$

Onde: EIPA = estoques iniciais de produtos acabados; EFPA = estoques finais de produtos acabados.

Os três conceitos são bastante distintos e não há nenhuma relação obrigatória entre seus valores no que respeita a sua grandeza. Cada um pode ser maior ou menor que o outro em cada período, dependendo das circunstâncias. A figura 5, a seguir, ilustra com clareza cada conceito.

Figura 5 - Fluxograma da apuração dos custos



Fonte: Dutra (2017, p. 238)

Para elucidação de cada conceito, vejamos um exemplo completo de apuração do CPP, CPA e CPV.

Ex. 1 - Considere os seguintes dados da Indústria Lary S/A, relativos a determinado período:

1	Estoque inicial de matéria-prima	600,00
2	Estoque final de matéria-prima	560,00
3	Despesas administrativas	150,00
4	Estoque inicial de produtos em processo	600,00
5	Estoque final de produtos em processo	540,00
6	Mão de obra direta utilizada na produção de bens	900,00
7	Custos indiretos de produção	850,00
8	Compras de matéria prima	1.800,00
9	Frete sobre as compras de matéria prima	200,00
10	Estoque inicial de produtos acabados	480,00
11	Estoque final de produtos acabados é de 20%	?
12	Venda de 80% do total disponível de produtos acabados por	4.500,00
13	Frete pago para entregar produtos acabados vendidos	230,00
14	Juros apropriados sobre empréstimos bancários	60,00
15	ICMS s/ compra recuperável	10%

Pede-se calcular:

- a) o custo de produção do período (CPP);
- b) o custo da produção acabada (CPA);
- c) o custo dos produtos vendidos (CPV);
- d) o Lucro Bruto (LB); e
- e) o lucro (ou prejuízo) antes do IR (LAIR).

Em primeiro lugar é necessário calcular o custo com consumo de materiais diretos.

Custo do Material Direto		
(+)	Estoque inicial de matéria prima (MP)	600,00
(+)	Compras de MP	1.620,00
(+)	Frete	180,00
(-)	Devolução de compras	0,00
(=)	<u>Custo do Material direto disponível</u>	2.400,00
(-)	Estoque final de MP	560,00
(=)	Consumo de Material direto (MD)	1.840,00

Agora vamos apurar o CPP, já que temos os custos com MOD e CIP.

6	Mão de obra direta utilizada na produção de bens	900,00
7	Custos indiretos de produção	850,00

O CPP, portanto, representa a soma de todos os custos incorridos no período.

Custo da Produção do Período		
(+)	Consumo de Material direto	1.840,00
(+)	Mão de obra direta	900,00
(+)	Custos indiretos de produção	850,00
(=)	Custo de produção do período (CPP) a)	3.590,00

Apurado o CPP, é possível calcular o custo da produção acabada (CPA), conforme demonstrado a seguir:

Custo da Produção Acabada		
(+)	Estoque inicial de produto em elaboração	600,00
(+)	Custo de produção do período (CPP)	3.590,00
(=)	Custo total de produção	4.190,00
(-)	Estoque final de produtos em elaboração	540,00
(=)	Custo da produção acabada (CPA) b)	3.650,00

O cálculo do CPV é o seguinte:

Custo dos Produtos Vendidos		
(+)	Estoque inicial de produtos acabados	480,00
(+)	Custo da produção acabada (CPA)	3.650,00
(=)	Custo dos produtos acabados disponíveis	4.130,00
(-)	Estoque final de produtos acabados	826,00
(=)	Custo dos produtos vendidos (CPV) (c)	3.304,00

Agora que já temos o CPV, podemos apurar o lucro bruto e o lucro antes do imposto de renda (LAIR), conforme apresentado na Demonstração de Resultados:

Demonstração de Resultados		
	Receita de Vendas	4.500,00
(-)	Custo dos produtos vendidos	3.304,00
(=)	Lucro Bruto (d)	1.196,00
(-)	Despesas Administrativas	150,00
(-)	Despesas Comerciais	230,00
(=)	Lucro antes das Despesas Financeiras	816,00
(-)	Despesas Financeiras	60,00
(=)	Lucro antes do IR (LAIR) (e)	756,00

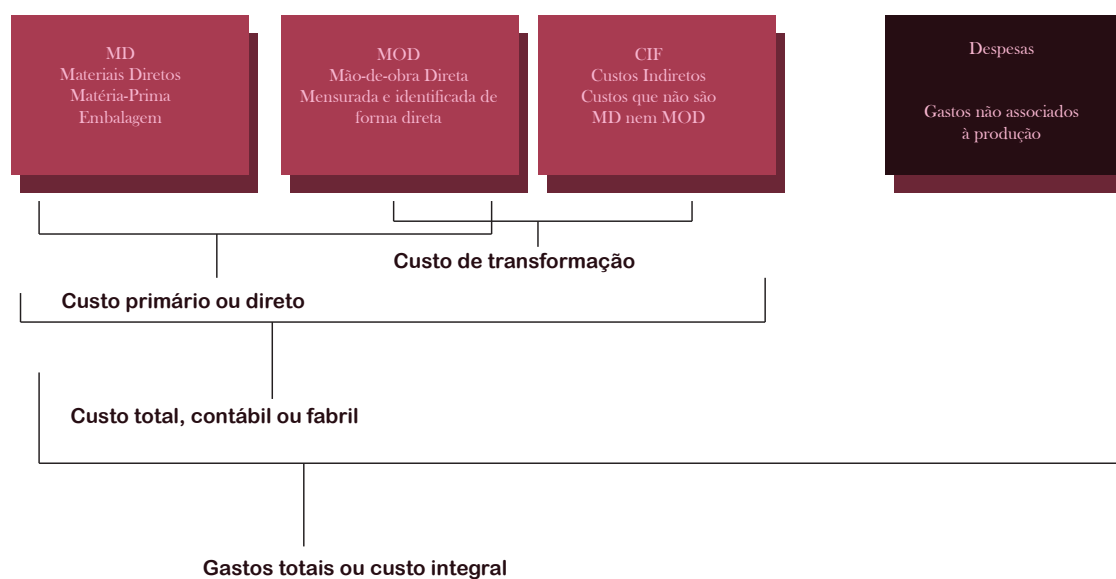
A seguir acrescentamos mais dois termos comumente usados em Custos, sem contudo, esgotar o assunto.

- **Custos Primários** - representa a soma da matéria-prima com a mão-de-obra direta. Para Martins (2010), não são a mesma coisa que Custos Diretos, já que nos Primários só estão incluídos aqueles dois itens. Assim, a embalagem é um Custo Direto, mas não Primário. Horngren, Foster e Datar (2000), por sua vez, entendem que custos primários são todos os custos diretos, como os materiais diretos, mão de obra direta e o custo da energia, por exemplo, se a empresa conseguir efetuar uma mensuração direta para produtos individuais.
- **Custos de Transformação** - incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta. (CPC 16)

Assim, representam o valor do esforço da própria empresa no processo de produção de um determinado item (energia elétrica, a manutenção das máquinas e equipamentos de produção, a mão-de-obra direta e indireta, materiais de consumo industrial, etc.). Em suma, representa o somatório de todos os Custos de Produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compradas etc.).

A figura a seguir ilustra bem a diferença entre custos e despesas e apresenta outras classificações utilizadas pela contabilidade de custos:

Figura 6 - Diferença contábil entre custos e despesas



Fonte: Bruni e Famá (2002, p. 37)

1.8 – PRINCÍPIOS E NORMAS APLICÁVEIS NA APURAÇÃO DE CUSTOS

Antes de tratar propriamente dos Princípios Contábeis aplicáveis a custos é importante esclarecer que em 04 de outubro de 2016 foi revogada a Resolução 750/1993, muito conhecida da classe contábil por ditar os Princípios da Contabilidade. Por força dessa revogação, surgiram diversos comentários especulando que a partir de 2017, a contabilidade brasileira, passou a não ter mais princípios que norteiam os procedimentos basilares para elaborar os demonstrativos contábeis e financeiros. Entretanto, é importante ressaltar que a Ciência Contábil, assim como as demais ciências, está sedimentada em seus princípios próprios norteadores, os quais representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade e validam a sua aplicação. Assim, a partir de 2017 passou a valer a Resolução 1.374/2011 – NBC TG Conceitual para Elaboração

de Relatório Contábil e Financeiro. Os princípios, na verdade, não foram eliminados e sim diluídos nos diversos CPCs, conforme Comunicado publicado pelo próprio CFC (Conselho Federal de Contabilidade), em novembro de 2016, transcrito a seguir.

Revogação da Resolução nº 750/1993: contexto e considerações¹

Instrumento fundamental do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) ao padrão internacional, editado pela Federação Internacional de Contadores (Ifac, na sigla em inglês), a Estrutura Conceitual (NBC TSP EC) foi publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade no dia 4 de outubro de 2016. Esta norma antecede a convergência das demais, apresentando os conceitos basilares para a elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Até o final de 2016, serão publicadas as primeiras cinco NBC TSP convergidas, produzindo efeitos a partir de janeiro de 2017.

Ao ser publicada no Diário Oficial da União (DOU), a NBC TSP EC revogou as resoluções do CFC que aprovaram as normas aplicáveis ao setor público NBC T 16.1 a 16.5, parte da NBC T 16.6 e, ainda, a Resolução nº 750/1993, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, e a 1.111/2007, que trata da interpretação dos princípios sob a perspectiva da área pública.

Revogar a Resolução nº 750/1993, porém, não significa que os Princípios de Contabilidade estejam extintos. A revogação das resoluções visa à unicidade conceitual, indispensável para evitar divergências na concepção doutrinária e teórica, que poderiam comprometer aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).

Para orientação geral e esclarecimentos que possam vir a ser necessários sobre a revogação da Resolução nº 750/1993 e seu apêndice, a Resolução nº 1.111/2007, o CFC traz à luz os fatos, providos do necessário contexto histórico, relativos à revogação das duas resoluções e à realocação dos Princípios de Contabilidade em Estruturas Conceituais específicas:

Contexto

Em 2008, quando se iniciou o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais – *International Financial Reporting Standards* (IFRS), para o setor privado, e *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas), para a área pública –, a Resolução nº 750/1993 teve que ser revista em razão da aprovação do “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Esse Pronunciamento foi referendado pelo CFC e deu origem à NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (Resolução nº 1.121/2008).

Naquele ano, com a publicação da NBC T 1, houve reflexões sobre a oportunidade de revogação da Resolução nº 750/1993, considerando-se que passariam a coexistir duas orientações sobre as características da informação contábil do setor privado. Decidiu-se, na época, que a resolução não seria revogada porque seria realizada, futuramente, uma revisão

1 Comunicado publicado no site do CFC, disponível em <http://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>

em seu conteúdo para adequação à NBC T 1 e, também, para a manutenção dos princípios para as entidades do setor público.

Em 2011, a NBC T1 foi revogada pela **Resolução nº 1.374**, que lhe deu nova redação, passando a ser intitulada NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

No processo de revisão da Resolução nº 750/1993, surgiram questões como, por exemplo, a preponderância de alguns princípios da contabilidade sobre outros – ou seja, alguns princípios não apresentados na Resolução nº 750/1993 poderiam ser interpretados como de menor relevância, ou não “fundamentais”, gerando dúvidas para os profissionais.

Outro ponto considerado no processo de revisão da resolução foi a mudança do contexto socioeconômico do Brasil, que levou à necessidade de alguns ajustes, como a avaliação da aplicabilidade do princípio da atualização monetária no contexto da estabilidade financeira. Desse processo de revisão surgiu a Resolução nº 1.282/2010, alterando a Resolução nº 750/1993.

A convergência da contabilidade das empresas privadas ao padrão internacional (IFRS) avançou rapidamente. Enquanto isso, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp) iniciava a busca por padrões internacionais e carecia de uma Estrutura Conceitual que pudesse ampliar os princípios da contabilidade sob a perspectiva do setor público.

As primeiras NBC TSP (NBC T 16.1 a 16.10), editadas em 2008, buscaram compatibilizar as diretrizes dos princípios de contabilidade com a informação contábil do setor público alinhada aos padrões internacionais.

Em 2015, em razão da necessidade de se aprimorar a Casp, o Conselho Federal de Contabilidade criou uma comissão para avançar no processo de convergência das NBC TSP às Ipsas. Adotou-se a estratégia de convergência integral às Ipsas, ou seja, as normas internacionais passariam a ser traduzidas e adaptadas, sempre que necessário, à realidade brasileira.

Da mesma forma como ocorreu no processo de convergência da contabilidade do setor privado, a primeira norma da área pública convergida foi a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, publicada no DOU do dia 4 de outubro de 2016.

Com isso, os Princípios de Contabilidade, sob o ponto de vista das Estruturas Conceituais dos setores privado e público, passaram a ser comportados dentro das normas específicas, respectivamente, a NBC TG Estrutura Conceitual (Resolução nº 1.374/2011) e NBC TSP EC.

Diante desses fatos, tornou-se necessária e natural a revogação da Resolução nº 750/1993, para evitar eventual conflito de referência conceitual. (CFC, 2016)

Feito isso, pode-se afirmar que quase todos os Princípios Contábeis são aplicáveis à Contabilidade de Custos.

- a) Realização da Receita - a receita só é reconhecida quando realizada; logo, ainda que tenhamos custos incorridos, nenhum resultado poderá ser apurado antes da transferência do bem elaborado para o adquirente.
- b) Competência dos Exercícios - pela realização fica definido o momento do reconhecimento da receita, pela competência e confrontação temos o reconhecimento dos custos e despesas. A Contabilidade de Custos reconhece a receita como realizada por ocasião da venda do bem ou serviço e como incorrida a despesa quando deixa de existir o correspondente valor em ativo por transferência ou por extinção (diminuição) do valor econômico. Despesas e receitas são reconhecidos simultaneamente no período em que ocorrem seus fatos geradores.
- c) Custo Histórico como Base de Valor ou Registro pelo Valor Original - a contabilidade de Custos avalia os componentes de custos com base no valor original de entrada ou incoerência e uma vez integrados não são alterados. Assim, na data do Balanço teremos os Estoques pelos valores que custaram para serem produzidos na época de sua produção.
- d) Oportunidade - a Contabilidade de Custos reconhece a variação e registra-a no momento em que ocorre. Todos os fatos inerentes a Contabilidade de Custos são registrados oportunamente.
- e) Consistência ou uniformidade - há vários métodos para o rateio de Custos Indiretos; porém, 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.
- f) Conservadorismo ou Prudência - certos tipos de gastos provocam dúvidas quanto à sua classificação entre custo ou despesa, direto ou indireto, fixo ou variável. Na dúvida, deve prevalecer a hipótese mais pessimista, que não provoca a ativação desse valor, e sim sua transformação imediata em despesa. Assim, quando os custos são considerados como despesa no período em que fica caracterizada a impossibilidade de contribuírem para uma futura realização dos objetivos da empresa, a Contabilidade de Custos está aplicando o princípio da prudência.
- g) Materialidade ou relevância - a Contabilidade de custos avalia a influência e a materialidade da informação recebida para ser contabilizada. É o caso de alguns pequenos materiais de consumo industrial que, por teoria, deveriam ser tratados como custos, na proporção de sua utilização efetiva, são normalmente considerados pelo total como despesa do período de aquisição, devido à sua imaterialidade.

Assim, conforme se depreende do Comunicado CFC, entende-se que a Resolução 750/1993, que tratava de forma compilada os princípios contábeis, numa só resolução,

a partir de 2017, estes serão tratados em CPCs específicos, isto é, foram diluídos em diversos CPCs.

Outro ponto importante diz respeito à questão da prevalência da essência sobre a forma, ou seja, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

1.9 SISTEMAS DE CUSTEIO

Custeio, segundo Martins (2010), significa forma de apropriação de custos, ou seja, forma como os custos são apropriados aos diversos objetos de custeio. Beulke e Bertó (2000, p. 40), contudo, definem sistema de custeio como “um conjunto de procedimentos adotados por uma empresa para o cálculo dos bens e serviços nela processados [...]”.

De acordo com Bruni e Famá (2002, p. 35), “os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade”. O quadro a seguir mostra as diferentes classificações dos sistemas de custeio:

Quadro 1 - Classificações dos sistemas de custeio

Característica	Classificação
Mecânica de acumulação	<p>Ordem específica: quando são transferidos para determinadas solicitações de fabricação. Adequado para empresas que produzem bens ou serviços sob encomenda, apresentam demanda intermitente ou fabricação de lotes com características próprias.</p> <p>Processo: quando a empresa é caracterizada por apresentar produção contínua, com produtos apresentados em unidades idênticas, produção em massa e demanda constante.</p>
Grau de absorção	<p>Grau de absorção: quando os custos indiretos são transferidos aos produtos ou serviços.</p> <p>Direto: quando no cálculo do custo dos produtos ou serviços produzidos, apenas os custos diretos – isto é, os que estão associados de forma clara aos produtos – são incorporados. Custos indiretos são considerados periódicos e lançados diretamente no Demonstrativo de Resultado do Exercício, não sendo incorporados ao cálculo do custo dos produtos e serviços.</p>
Momento de apuração	<p>Pós-calculados: equivalem aos custos reais apurados no final do período.</p> <p>Pré-calculados: representam o custo alocado ao produto mediante taxas predeterminadas de CIF, elaboradas com base na média dos CIFs passados, em possíveis mudanças futuras e no volume de produção.</p> <p>Padrão: custo cientificamente predeterminado, constituindo base para avaliação do desempenho efetivo. Representa o quanto o produto deveria custar.</p>

Fonte: Bruni e Famá (2002, p. 35)

A escolha do sistema de custeio deve ser efetuada levando-se em consideração os objetivos que devem ser atingidos, pois dados extraídos de uma mesma fonte podem levar a resultados distintos, a depender do método utilizado. Além disso, uma empresa pode utilizar dois métodos de custeio distintos ou, até mesmo, três, de acordo com os objetivos traçados, sempre avaliando a relação custo-benefício. Assim, se a empresa quer apurar os custos para fins gerenciais, pode ser adotado, por exemplo, o custeio variável. Porém, se a finalidade for a apuração do custo para fins de demonstrações contábeis, deve ser adotado o custeio por absorção. Nos tópicos seguintes, consta um resumo dos principais métodos de custeio.

1.9.1 Custeio por absorção

Por este método de custeio devem ser apropriados aos produtos todos os custos de produção, tanto diretos quanto indiretos, fixos ou variáveis. Segundo Martins (2010), o custeio por absorção é o método de apropriação derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade, e consiste na distribuição a todos os produtos elaborados e serviços prestados, num determinado período, de todos os custos relativos ao esforço de produção naquele mesmo período.

Por meio do Custeio por Absorção todos os custos, independentemente de serem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são absorvidos pelos produtos e considerados para fins de valorização dos estoques (são os chamados custos do produto). Apenas os gastos genéricos não ligados à fabricação, como os administrativos, financeiros e de vendas, não são absorvidos pelos produtos (são os chamados custos do período ou despesas).

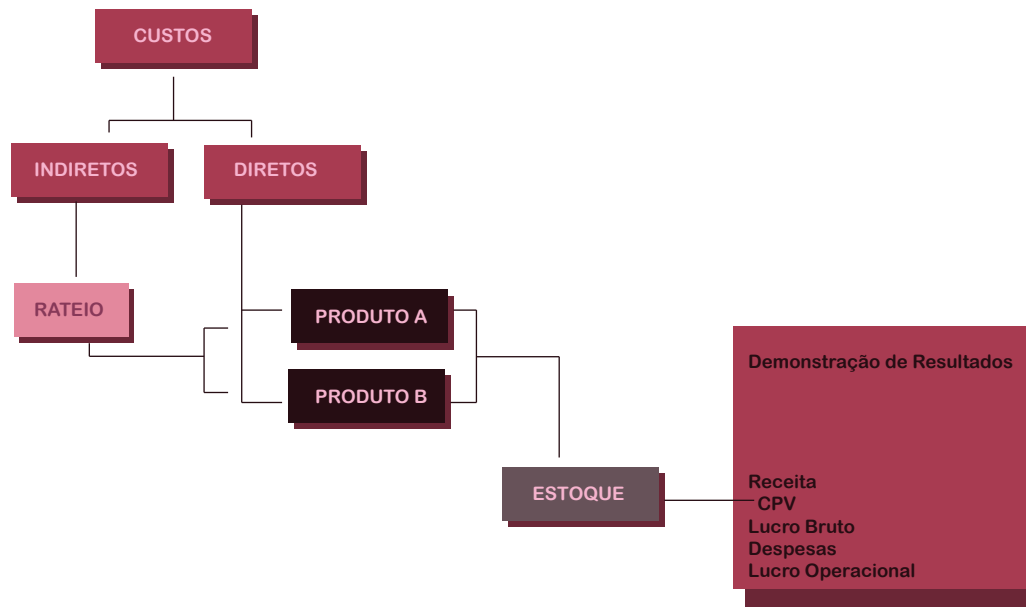
Seguindo a lógica do custeio por absorção, o esquema básico da contabilidade de custos é:

- a) separação entre custos e despesas;
- b) apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos ou serviços;
- c) rateio dos custos indiretos.

Os custos incorridos num período só irão integralmente para o Resultado desse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida, não havendo, portanto, estoques finais. Já as despesas — de Administração, de Vendas, Financeiras etc. — sempre são debitadas ao Resultado do período em que são incorridas: assim é que funciona o Custeio por Absorção.

O esquema básico da contabilidade de custos pode ser resumido na figura a seguir:

Figura 7 - Esquema básico da contabilidade de custos



Fonte: Martins, 2010

1.9.2 Custeio variável

Diferentemente do custeio por absorção, por este método de custeio apenas os custos variáveis de produção é que são utilizados para efeito de valoração dos estoques. Os custos fixos são debitados diretamente ao resultado do período de sua incorrência.

Dutra (2017), afirma que esse método surgiu pelo fato de as empresas terem seus custos fixos, isto é, os custos estruturais, independentes do nível de produção efetiva e pela necessidade de cada produto ou serviço gerar uma margem de contribuição positiva para absorver custos e despesas fixos. Por esse conceito, a administração das empresas deixa de preocupar-se com o montante do lucro final para preocupar-se com o da margem de contribuição total, que se materializa, geralmente, com a maximização da margem de contribuição de cada produto ou serviço. No tópico 3, trataremos esse assunto com mais profundidade, inclusive com a apresentação de um comparativo entre os dois métodos (absorção e variável).

UNIDADE 2



Ilustração: Carlos Reis

PARTE II – ELEMENTOS DE CUSTOS

Nessa segunda parte será apresentado cada um dos componentes de custos, com enfoque em sua mensuração, registro e controle.

2.1 MATERIAIS DIRETOS

São aqueles que se tornam parte integrante do produto acabado e que podem ser física e adequadamente identificados a ele, como, por exemplo, os assentos que a Boeing compra dos subcontratantes para instalar em suas aeronaves e o pequeno motor elétrico que a Samsung emprega nos seus aparelhos de CD para fazê-los girar. (GARRISON E NORREN, 2001)

Os materiais diretos - matérias-primas, os componentes adquiridos prontos, as embalagens e os outros materiais diretos utilizados no processo de produção - são alocados aos produtos ou serviços por seu valor histórico de aquisição.

Para Martins (2010), as principais dificuldades existentes em uma empresa relacionadas a materiais podem ser divididas em três campos:

- a) **avaliação** - qual o montante a atribuir quando vários lotes são comprados por preços diferentes, o que fazer com os custos do departamento de compras, como tratar o ICMS e demais tributos recuperáveis, como contabilizar as sucatas, etc.;
- b) **controle** - como distribuir as funções de compra, pedido, recepção e uso por pessoas diferentes, como desenhar as requisições e planejar seu fluxo, como fazer inspeção para verificar o efetivo consumo nas finalidades para as quais foram requisitados etc.; e
- e) **programação** - quanto comprar, quando comprar, fixação de lotes econômicos de aquisição, definição de estoques mínimos de segurança etc.

Os estoques representam um dos componentes do balanço patrimonial de grande relevância, tendo em vista seu impacto nos custos e no lucro das empresas. Em algumas sociedades, o controle dos estoques é um fator de fundamental importância para o bom desenvolvimento das atividades operacionais. Entende-se por controle não apenas um mero fichário de entradas e saídas de mercadorias, mas todo um processo que envolve desde a compra de materiais, passando pela produção e finalmente chegando a venda do produto acabado.

Os estoques, de acordo com o Pronunciamento CPC 16, devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais, aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. (CPC 16)

2.1.1 Critérios de avaliação de estoques

PEPS

O critério PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, por conseguinte, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. (CPC 16)

Este critério é derivado da expressão inglesa *Fifo - first in first out*. As empresas que não mantêm controle permanente de estoques devem utilizar este método para avaliação dos seus estoques finais e apuração dos custos.

UEPS

O critério de avaliação de estoque UEPS representa a abreviação “o último que entra é o primeiro que sai”, no tocante ao registro de entrada de valores no estoque por tipo de material. Este método UEPS é derivado da expressão inglesa *Lifo - last in first out*.

Contabilmente, a utilização desse método foi eliminada pelas normas contábeis (CPC 16-R1), adotadas pela contabilidade brasileira, em linha com as normas internacionais de contabilidade (IAS 2 – *International Accounting Standard*).

Média ponderada

Este método da média ponderada prevê a saída de unidades físicas do estoque avaliadas pela média ponderada entre o registro de entradas de preços e os volumes diferentes no estoque, por tipo de material.

A média móvel é a sistemática que a cada entrada no estoque, os novos saldos em valor e quantidade proporcionarão um novo custo médio. Esse valor é apurado mediante a divisão do valor do saldo por sua quantidade após cada entrada de material, já que as saídas não alteram o valor médio do estoque.

É aceitável do ponto de vista fiscal que as saídas sejam registradas unicamente ao final de cada mês desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês. É a chamada média fixa, a qual é calculada mediante a soma de todas as entradas ao estoque inicial, tanto em valor quanto em quantidade, e, pela divisão do saldo em valor pela quantidade, encontra-se um valor médio único para ser utilizado em todas as saídas do período, desde que esse período não seja superior a um mês, conforme preceitua a legislação fiscal no Brasil.

Preço Específico

Esse critério significa valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago por cada item ESPECIFICAMENTE determinado.

Essa determinação específica se faz pela identificação física de cada unidade em estoque.

Como se nota, esse critério só é aplicável em alguns casos onde a quantidade, o espaço de armazenamento ou a própria característica da mercadoria o permitam. Geralmente, empresas que produzem por encomenda, embora possam também utilizar outros critérios de valoração dos estoques, utilizam o preço específico.

Exemplo: Estoque de revenda de automóveis usados, máquinas de grande porte, etc.

Preço de Reposição

O preço de reposição, ou preço corrente, ou ainda preço de mercado é aquele preço que a empresa despenderia para repor os estoques das mercadorias ou insumos vendidos no mesmo momento da venda, para cumprir com o princípio da continuidade dos negócios empresariais.

Valor realizável líquido

O CPC 16 determina que os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Assim, devem ser reduzidos para o seu valor realizável líquido quando o custo dos estoques não for recuperável, caso

estejam danificados ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído, ou ainda quando os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso. (CPC 16)



Reflexão

Nota - É importante destacar que, qualquer que seja o critério de avaliação dos estoques, a conhecida equação $CMV = EI + C - EF$ (custo das mercadorias vendidas é igual ao estoque inicial mais as compras menos o estoque final dessas mercadorias) é verdadeira e, por analogia, o CMC (o custo dos materiais consumidos na produção) também é igual ao estoque inicial de materiais mais as compras líquidas menos o estoque final dos mesmos, ou seja, $CMC = EI + C - EF$. Dessa forma, o valor dos materiais disponíveis para consumo na produção é resultante das compras efetuadas durante o período, somadas ao estoque existente no início do período desses mesmos materiais.

Caso prático de avaliação de estoques

Ficha de estoque

Produto z

	PEPS			UEPS			MÉDIA		
	Q	PU	Valor	Q	PU	Valor	Q	PU	Valor
Saldo Inicial	1.000	1,00	1.000,00	1.000	1,00	1.000,00	1.000	1,00	1.000,00
Compra	2.000	2,50	5.000,00	2.000	2,50	5.000,00	2.000	2,50	5.000,00
Saldo	1.000	1,00	6.000,00	1000	1,00	6.000,00	3.000	2,00	6.000,00
	2.000	2,50		2000	2,50				
Venda	(1.000)	1,00	(1.000,00)	(1.000)	2,50	(2.500,00)	(1.000)	2,00	(2.000,00)
Saldo				1.000	1,00	1.000,00			
				1.000	2,50	2.500,00			
	2.000	2,50	5.000,00	2.000		3.500,00	2.000	2,00	4.000,00

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO PERÍODO			
	PEPS	UEPS	C. Médio
R. Vendas	3.000,00	3.000,00	3.000,00
C. M.V.	(1.000,00)	(2.500,00)	2.000,00
Lucro	2.000,00	500,00	1.000,00

Balanco Patrimonial				
	Inicial	PEPS	UEPS	C. Médio
ATIVO				
Ativo Circulante				
Disponível	4.000,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
Estoques	1.000,00	5.000,00	3.500,00	4.000,00
Ativo Não Circulante				
Imobilizado	<u>2.000,00</u>	<u>2.000,00</u>	<u>2.000,00</u>	<u>2.000,00</u>
Total do Ativo	7.000,00	14.000,00	12.500,00	13.000,00
PASSIVO + PL				
Circulante				
Fornecedores	500,00	5.500,00	5.500,00	5.500,00
PL				
Capital	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00
Lucro	<u>500,00</u>	<u>2.500,00</u>	<u>1.000,00</u>	<u>1.500,00</u>
Total do Passivo + PL	<u>7.000,00</u>	<u>14.000,00</u>	<u>12.500,00</u>	<u>13.000,00</u>

Critério do Fisco

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) prevê outros critérios para avaliação dos estoques, conforme se depreende dos artigos 292 a 296, transcritos a seguir:

Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.

Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º, e Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 55).

Art. 296. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II - os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. (BRASIL, 1999)



Resumo

Em resumo:

Produto em Elaboração (PE)	1,5 Custo MP ou 80% do valor do PA
Produto Acabado (PA)	70% do maior preço de venda do período

2.2 MÃO DE OBRA DIRETA

O gasto com pessoal dentro de uma empresa pode ser classificado como custo ou despesa. A remuneração do pessoal envolvido na elaboração de bens e serviços trata-se como custo; enquanto que a remuneração do pessoal envolvido nas atividades relacionadas à administração e comercialização de bens e serviços é classificada como despesa. O custo com pessoal pode ser dividido em dois grandes grupos: mão de obra direta e mão de obra indireta.

Entende-se por mão de obra direta o tempo do pessoal envolvido diretamente na produção de terminado bem ou serviço, ou seja, é possível quantificar durante o período de execução das atividades e efetuar a apropriação diretamente aos diferentes tipos de bens ou serviços, sem qualquer necessidade de rateio. É importante notar que esse custo é diferente do total da folha de pagamento do pessoal envolvido na elaboração de bens e serviços, pois apenas o custo das horas apropriadas ao objeto de custeio é que será tratado como mão de obra direta. A mão de obra comum a vários tipos de bem ou serviço em execução, cuja parcela pertencente a cada uma das funções de custo não seja possível determinar no momento da sua ocorrência, é classificada como mão de obra indireta. (DUTRA, 2017)

Para o cálculo do custo por hora trabalhada em nosso país deve-se levar em consideração não apenas o valor do salário, mas é preciso incluir todos os encargos trabalhistas (férias, décimo terceiro salário, repouso semanais remunerados, etc.) e sociais (INSS, SAT/RAT, FGTS, Terceiros, etc.).

A cota patronal que deve ser recolhida a título de contribuição previdenciária ou INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social) é de 20% para empresas em geral, com exceção das que estejam enquadradas no Regime Especial Unificado de Apuração de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Junto com a contribuição previdenciária, geralmente, a empresa também recolhe a contribuição social para terceiros (que é posteriormente repassada pelo INSS àquelas entidades), a saber:

Salário-educação	2,50%
SESI ou SESC	1,50%
SENAI OU SENAC	1,00%
INCRA	0,20%
SEBRAE	0,60%
Total Terceiros	5,80%

Além das contribuições sociais anteriormente tratadas a empresa ainda deposita mensalmente o percentual de 8% a título de FGTS (fundo de garantia por tempo de trabalho), em uma conta específica, em nome do trabalhador, junto à Caixa Econômica Federal, cujo destino é suprir as necessidades básicas por ocasião de dispensa imotivada do emprego e para custear outros eventos, como por ex. aquisição de casa própria.

O seguro de acidente de trabalho (SAT) ou risco ambiental do trabalho (RAT) é uma contribuição que se destina a custear os benefícios decorrentes de acidente de trabalho ou doença ocupacional. O percentual em que a empresa é enquadrada depende do risco que a atividade preponderante expõe seus empregados, sendo que quanto maior o risco, maior o percentual. No geral, os percentuais são os seguintes: risco leve 1%; risco médio 2% e risco grave 3%.

De acordo Martins (2010), a maneira mais fácil de calcular esse valor é apurar o total de remuneração e encargos por ano e dividir o montante pelo número de horas que o empregado se encontra à disposição da empresa.

A seguir apresentaremos um exemplo considerando as seguintes informações:

Jornada de trabalho - 44 horas semanais

Salário por hora - R\$ 12,00

Número de feriados no ano - 12 dias

As horas disponíveis durante o ano totalizam 2.016,7 horas, conforme demonstrado a seguir:

Número total de dias por ano	365 dias
(-) Repouso semanais remunerados *	48 dias
(-) Férias	30 dias
(-) Feriados	12 dias
(=) Número máximo de dias a disposição	273 dias
x jornada máxima diária (em horas)	7,3333 horas
(44 horas semanais /6 dias)	
Total de horas disponíveis	2.016,7 horas

* já deduzidas as semanas computadas nas férias (4 semanas)

Agora vamos calcular a remuneração total com base no salário hora de R\$ 12,00.

	A	B	D			C	E
	horas	dias	(A x B)			taxa	Total
(a) Salários			2.016,7	h.	x	12,00	24.200,04
(b) Repouso semanais	7,3333	48	352	h.	x	12,00	4.224,00
(c) Férias	7,3333	30	220	h.	x	12,00	2.640,00
(d) Adicional Constitucional de Férias	1/3 de C		2.640,00	/	3	=	880,00
(e) 13 salário			220	h.	x	12,00	2.640,00
(f) Feriados	7,3333	12	88	h.	x	12,00	1.056,00
Subtotal 1							35.640,04

Para achar o custo total anual é necessário aplicar sobre o total de remuneração o percentual de encargos sociais, conforme legislação de nosso país. Ressalte-se que o seguro de acidente de trabalho será considerado como risco grave, ou seja, 3%. O total de encargos sociais será de 36,8%, conforme demonstrado a seguir:

Contribuição previdenciária	20,00%
RAT/SAT (risco grave)	3,00%
Terceiros	5,80%
FGTS	8,00%
Total	36,80%

O custo total com encargos sociais será de R\$ 35.640,04 x 36,8% = 13.115,53; e o custo total anual é de R\$ 48.755,57 (R\$ 35.640,04 + R\$ 13.115,53). Para achar o custo-hora é só dividir o custo total anual pelo total de horas à disposição, a saber: R\$ 48.755,57 / 2.016,7h = R\$ 24,18. Nesse caso, os encargos aumentaram o salário hora em 101,5% (24,18/12,00-1).

É importante ressaltar que no exemplo foram considerados apenas os encargos mínimos legais, entretanto, deve ser levada em consideração a realidade de cada empresa e as convenções de trabalho aplicáveis.

2.3 CUSTOS INDIRETOS E DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Os custos indiretos, como o próprio nome diz, só podem ser apropriados de forma indireta aos produtos, isto é, mediante o uso de estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Entretanto, todas essas formas de alocação dos custos contêm, em menor ou maior grau, um certo subjetivismo e, como consequência, haverá sempre uma certa arbitrariedade nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades a aceitação se dará simplesmente por não haver alternativas melhores, embora haja recursos matemáticos e estatísticos que podem ajudar a resolver esses problemas, porém nem sempre é possível sua utilização. (MARTINS, 2010)

A distribuição dos custos indiretos aos diferentes objetos de custeio é efetuada mediante a utilização de critérios de rateio. Horngren, Foster e Datar (2003, *apud* Dutra, 2017) enumeram quatro critérios dominantes que norteiam o rateio dos custos indiretos:

- a) **causa e efeito** – por esse critério os gestores identificam as variáveis que provocam o consumo dos recursos, ou seja, quanto maior o resultado obtido, maiores os recursos aplicados.
- b) **vantagens obtidas** – a distribuição é feita em função dos benefícios recebidos por unidades de acumulação de custos, resultando em uma relação causal.
- c) **imparcialidade ou equidade** – a alocação de custos é vista por esse critério como um meio para fixação do preço de venda, por essa razão é um critério baseado na negociação entre partes interessadas e enfatiza muito mais o acordo do que os aspectos técnicos.
- d) **capacidade de absorção** – por este critério, os custos são alocados em função da capacidade do objeto de custeio de suportá-los, ou seja, quanto maior a margem de lucro ou o preço de venda de um objeto de custeio, tanto maior será a parcela do custo a ele atribuído.

Para um melhor entendimento, apresentamos a seguir um exemplo completo de apuração de custos e contabilização, inclusive mediante o rateio dos custos indiretos.

2.3.1 Apuração dos custos e contabilização

As informações para cálculo e contabilização dos custos da “Cia. ALFA”, para o mês de maio, são as seguintes:

1) *Resumo das requisições de materiais do mês*

a) Matérias-primas	R\$ 150.000,00
b) Materiais de embalagens	R\$ 80.000,00
c) Materiais diversos	R\$ 20.000,00
d) Material de escritório	R\$ 10.000,00

2) *Folha de pagamento do mês*

e) Pessoal administrativo	R\$ 50.000,00
e) Pessoal de vendas	R\$ 60.000,00
e) Pessoal de fábrica	
- Departamentos produtivos	R\$ 90.000,00
- Departamentos auxiliares	R\$ 40.000,00
f) Encargos sociais globais	- 50%

3) *Custos e Despesas gerais*

g) Depreciação	
- Fábrica	R\$ 20.000,00
- Administração	R\$ 5.000,00
h) Energia	
- Fábrica	R\$ 30.000,00
- Administração	R\$ 5.000,00
i) Manutenção e reparos na Fábrica	R\$ 12.000,00
j) Refeitório	
- Fábrica	R\$ 15.000,00
- Administração	R\$ 5.000,00
l) Comunicações	
- Fábrica	R\$ 5.000,00
- Administração	R\$ 20.000,00

m) Viagens e representações	
- Administração	R\$ 10.000,00
- Vendas	R\$ 40.000,00
n) Propaganda	R\$ 40.000,00
o) Comissões sobre vendas	R\$ 30.000,00
p) Seguros	
- Fábrica	R\$ 10.000,00
- Administração	R\$ 5.000,00

A produção do mês foi:

- PRODUTO "A"	130 unidades
- PRODUTO "B"	78 unidades
- PRODUTO "C"	8 unidades

Permanecendo 40 unidades do produto "C" com 30% da produção completada.

O estoque no início do mês era:

PRODUTOS ACABADOS:

- PRODUTO "A": 10 unidades R\$ 2.000,00 = R\$ 20.000,00
- PRODUTOS "B" : 20 unidades a R\$ 1.500,00 = R\$ 30.000,00

PRODUTOS EM PROCESSO:

- PRODUTO "A": 35 unidades com 40% completados a R\$ 800,00
= R\$ 28.000,00

As vendas do mês foram:

- PRODUTO "A": 105 unidades a R\$ 5.000,00 = R\$ 525.000,00
 - PRODUTO "B": 70 unidades a R\$ 4.000,00 = R\$ 280.000,00
 - PRODUTO "C": 8 unidades a R\$ 6.000,00 = R\$ 48.000,00
- R\$ 853.000,00

1º. PASSO

Segregação das contas de despesas e de custo de produção.

No exemplo dado, essa distinção é bastante clara; na prática ela deverá ser feita com precisão no momento da classificação contábil dos documentos (requisições, folhas de pagamento, provisionamentos, documentos de despesas etc.).

2º. PASSO

Contabilização, identificando os Custos Diretos (MATERIAIS E MÃO-DE-OBRA), os Custos Indiretos (GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO) e as despesas.

1) MATERIAIS

<u>Conta de Custo</u> Materiais diretos <hr/> a) 150.000,00 b) 80.000,00	<u>Conta de Custo</u> Materiais Indiretos <hr/> c) 20.000,00	<u>Conta de Despesa</u> Materiais de Escritório <hr/> d) 10.000,00
<u>Conta de Ativo</u> MATÉRIAS-PRIMA <hr/> a)150.000,00	<u>Conta de Ativo</u> MAT. DE EMBALAGENS <hr/> b) 80.000,00	<u>Conta de Ativo</u> MATERIAIS DIVERSOS <hr/> c) 20.000,00
<u>Conta de Ativo</u> . DE ESCRITÓRIO <hr/> d) 10.000,00		

2) FOLHA DE PAGAMENTO

<u>Conta de Custo</u> MÃO-DE-OBRA DIRETA <hr/> e) 90.000,00 f) 45.000,00	<u>Conta de Custo</u> MÃO-DE-OBRA INDIRETA <hr/> e) 40.000,00 f) 20.000,00	<u>Conta de Despesa</u> DESP. ADMINISTRATIVA <hr/> e) 50.000,00 f) 25.000,00
<u>Conta de Despesa</u> DESPESA DE VENDA <hr/> e) 60.000,00 f) 30.000,00	<u>Conta de Passivo</u> SALÁRIOS A PAGAR <hr/> e) 240.000,00	<u>Conta de Passivo</u> ENC. SOCIAIS A PAGAR <hr/> f) 120.000,00

3) GASTOS GERAIS

<u>Conta de Custo</u> GASTOS GERAIS DE FABR	<u>Conta de Despesa</u> DESP. ADMINISTRATIVA	<u>Conta de Despesa</u> DESPESAS DE VENDAS
g) 20.000,00 h) 30.000,00 i) 12.000,00 j) 15.000,00 l) 5.000,00 p) 10.000,00	e) 50.000,00 f) 25.000,00 g) 5.000,00 h) 5.000,00 j) 5.000,00 l) 20.000,00 m) 10.000,00 p) 5.000,00	e) 60.000,00 f) 30.000,00 m) 40.000,00 n) 40.000,00 o) 30.000,00
<u>Conta de Ativo</u> DEPRECIÇÃO ACUMULADA	<u>Conta de Passivo</u> CONTAS A PAGAR	<u>Conta de Ativo</u> CAIXA
g) 25.000,00	h) 35.000,00 i) 25.000,00 n) 40.000,00 o) 30.000,00	i) 12.000,00 j) 20.000,00 m) 50.000,00
<u>Conta de Ativo</u> ESTOQUE MAT. DE ESCRITÓRIO	<u>Conta de Ativo</u> SEGURO PAGO ANTECIPADAMENTE	
d) 10.000,00	p) 15.000,00	

3º. PASSO (OPTATIVO)

Transferência dos custos de produção do mês (simbolizada pela letra “q”) e dos estoques iniciais (simbolizada pela letra “r”), para a conta de produção em andamento.

<u>PRODUÇÃO EM ANDAMENTO</u>	<u>MATERIAIS DIRETOS</u>
q) 537.000,00 r) <u>28.000,00</u> <u>565.000,00</u>	a) 150.000,00 b) <u>80.000,00</u> <u>230.000,00</u>
<u>MATERIAIS INDIRETOS</u>	<u>MÃO-DE-OBRA DIRETA</u>
c) 20.000,00 <u>20.000,00</u> c) 20.000,00	e) 90.000,00 r) <u>45.000,00</u> <u>135.000,00</u>
<u>MÃO-DE-OBRA INDIRETA</u>	<u>GASTOS GERAIS DE FAB.</u>
e) 40.000,00 f) <u>20.000,00</u> <u>60.000,00</u>	j) 20.000,00 h) 30.000,00 i) 12.000,00 j) 15.000,00 l) 5.000,00 p) 10.000,00 <u>92.000,00</u>
<u>PRODUTOS EM PROCESSO</u>	
Estoque Inicial 28.000,00	r) 28.000,00

4º. PASSO

Distribuição dos custos de produção do mês (total da conta PRODUÇÃO EM ANDAMENTO) por tipo de produto.

Para termos os dados dessa distribuição, dependeremos de informações do setor de fabricação (ou custo industrial) sobre as requisições de materiais e apontamentos de mão-de-obra por produto.

Supondo, portanto, que:

a) Materiais diretos consumidos

No produto "A":	R\$ 90.000,00	
No produto "B":	R\$ 70.000,00	
No produto "C":	R\$ 70.000,00	R\$ 230.000,00

b) Mão-de-obra apontada

No produto "A" :	R\$ 60.000,00	
No produto "B" :	R\$ 50.000,00	
No produto "C" :	R\$ 25.000,00	R\$ 135.000,00

OBS: Notem que as informações acima estão prontas para contabilização. Na prática, o grande problema do cálculo adequado dos custos está exatamente na obtenção precisa de tais informações.

Em seguida faremos o rateio por produto dos GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO ou CUSTO INDIRETO DE PRODUÇÃO. Como vimos anteriormente, os critérios de distribuição são inúmeros: utilizaremos em nosso exemplo uma taxa predeterminada em função da mão-de-obra direta, ou seja:

PRODUTOS	MÃO-DE-OBRA	%	GASTOS GERAIS FABR.	%
"A"	60.000,00	44,5	76.540,00	44,5
"B"	50.000,00	37,0	63.640,00	37,0
"C"	25.000,00	18,5	31.820,00	18,5
TOTAL	135.000,00	100,0	172.000,00	100,0

Finalmente, a distribuição do custo total do mês:

CONTAS	PRODUTO "A"	PRODUTO "B"	PRODUTO "C"	TOTAL
ESTOQUE INICIAL Processo	28.000,00	-	-	28.000,00
CUSTOS DO MÊS				
Materiais diretos	90.000,00	70.000,00	70.000,00	230.000,00
Mão-de-obra direta	60.000,00	50.000,00	25.000,00	135.000,00
Gastos Gerais Fabr.	76.540,00	63.640,00	31.820,00	172.000,00
TOTAL	254.540,00	183.640,00	126.820,00	565.000,00

5º. PASSO

- Apuração dos custos unitários e valorização dos estoques finais de processo acabados.

a) Custo unitário

	PRODUTO "A"	PRODUTO "B"	PRODUTO "C"	TOTAL
CUSTO DA PRODUÇÃO: EM R\$ (a)	254.540,00	183.640,00	126.820,00	565.000,00
EM QUANTIDADES (b)				
ESTOQUES INICIAIS:				
- Processo (vide "obs")				
PRODUÇÃO DO MÊS:				
- Acabada	130	78	8	
- Processo (40 unidades de "C", com 30% pronta). (vide "Obs")			12	
TOTAL	130	78	20	
Custo Unitário: (a) / (b)	1.958,00	2.354,35	6.341,00	

OBS: Na apuração do custo unitário do mês não devem ser somados às quantidades os estoques iniciais de produtos em processo, sob risco de serem considerados em duplicidade.

b) Estoques Finais de Acabados

	PRODUTO "A"	PRODUTO "B"	PRODUTO "C"	TOTAL
ESTOQUE INICIAL:				
Quantidades	10	20	-	30
Custo unitário	2.000,00	1.500,00	-	-
Valor	20.000,00	30.000,00	-	50.000,00
(+) PRODUÇÃO DO MÊS				
Quantidades	130	78	8	216
Custo Unitário	1.958,00	2.354,35	6.341,00	-
Valor	254.540,00	183.640,00	50.728,00	488.908,00
(=) DISPONÍVEL P/ VENDA:				
Quantidades	140	98	8	246
Custo Unitário	1.961,00 (*)	2.180,00 (*)	6.341,00 (*)	-
Valor	274.540,00	213.640,00	50.728,00	538.908,00
(-) VENDAS DO MÊS:				
Quantidades	105	70	8	183
Custo Unitário	1.961,00	2.180,00	6.341,00	-
Valor	205.905,00	152.600,00	50,728,00	409.233,00
(=) ESTOQUE FINAL:				
Quantidades	35	28	-	63
Custo Unitário	1.961,00	2.180,00	-	-
Valor	68.635,00	61.040,00	-	129.675,00

(*) O Custo Unitário do Estoque disponível para venda é apurado pela divisão entre a soma dos valores (Estoque inicial + Produção do mês) e a soma das quantidades (Estoque inicial + Produção do mês), o que equivale ao "custo médio" unitário.

c) Estoque Final de Produtos em Processos

	PRODUTO "A"	PRODUTO "B"	PRODUTO "C"	TOTAL
Estoque final em quantidades	-	-	40	40
% de acabamento	-	-	30%	-
C. unitário do produto pronto	-	-	6.341,00	-
C. unitário equivalente	-	-	1.902,30	1.902,30
Estoque final em R\$	-	-	76.092,00	76.092,00

6º. PASSO

- Transferência dos custos da conta de Produção em andamento para as contas de estoques (letra “s”) e de custo dos produtos vendidos (letra “t”):

PRODUÇÃO EM ANDAMENTO		CUSTO DOS PROD. VENDIDOS		PRODUTOS ACABADOS	
g) 537.000,00	s) 155.767,00	t) 409.233,00		EI) 50.000,00	
r) 28.000,00	t) 409.233,00			s) 79.675,00	
565.000,00	565.000,00			129.675,00	
<div style="display: flex; justify-content: center; align-items: center;"> <div style="margin-right: 20px;">-</div> <div style="border-bottom: 1px solid black; padding-bottom: 5px;"> PRODUTO EM PROCESSO </div> </div>					
s) 76.092,00					

Notem que após a transferência dos estoques de processo e acabados, a conta de produção em andamento é “zerada”, gerando, por diferença, o CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS do mês.

Conforme já mencionado, opcionalmente poderíamos ter utilizado apenas a conta de produtos em processo de onde a produção total do mês, R\$ 488.908, seria transferida para Produtos Acabados; e desta, seriam transferidos para Custo dos Produtos Vendidos os R\$ 409.233,00.

2.3.2 Departamentalização

Normalmente, a maioria das indústrias operam por um sistema departamental, ou seja, além da variedade de produtos fabricados, existem diversos DEPARTAMENTOS por onde passam os produtos.

Os departamentos são de duas espécies:

- a) PRODUTIVOS: Os que trabalham com matéria-prima
- b) DE SERVIÇOS: os que facilitam o trabalho dos outros (o almoxarifado, a casa de força, o escritório da fábrica, a oficina de manutenção etc.).

Um departamento é representado na prática por HOMENS e MÁQUINAS, e na maioria das vezes se identifica com um CENTRO DE CUSTOS, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (DEPARTAMENTOS PRODUTIVOS) ou a outros departamentos (DEPARTAMENTOS DE SERVIÇOS).

Dentro do conceito de custos para avaliação de estoques que estamos vendo, o DEPARTAMENTO:

- Facilita o trabalho de alocação dos custos diretos (materiais e mão-de-obra).
- Possibilita maior exatidão no rateio dos custos indiretos (materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação).
- facilita o trabalho de apuração do CUSTO EQUIVALENTE nos casos de estoques de produtos em processo, pela identificação do estágio do produto e dos custos acumulados até aquele departamento.

A grande virtude, porém, da DEPARTAMENTALIZAÇÃO nos custos, está no CONTROLE que ele possibilita, quando ligamos cada departamento à responsabilidade de uma pessoa ou grupo de pessoas (chefia), e apuramos não só custos por produto, mas também custos por departamento, medindo dessa forma a eficiência de cada centro de custos, e, principalmente, a influência em cada um, de eventuais medidas tomadas.

EXEMPLO

A seguir vamos apresentar um QUADRO COMPLETO DE CUSTOS, com base no exemplo do item 3, mas introduzindo os departamentos produtivos I, II, III e os departamentos de serviço IV e V.

CUSTOS INDIRETOS	DEPTOS. PRODUTIVO			DEPTO. DE SERVIÇOS		TOTAL
	I	II	III	IV	V	
Materiais Diversos	4.000,00	3.500,00	5.000,00	4.800,00	2.700,00	20.000,00
Mão-de-obra	10.000,00	9.000,00	10.000,00	5.000,00	6.000,00	40.000,00
Encargos Sociais	5.000,00	4.500,00	5.000,00	2.500,00	3.000,00	20.000,00
Depreciação	6.000,00	4.000,00	6.000,00	-	4.000,00	20.000,00
Energia	10.000,00	12.000,00	8.000,00	-	-	30.000,00
Manutenção e Reparos	2.000,00	8.000,00	1.000,00	0,00	1.000,00	12.000,00
Refeitórios	3.500,00	3.000,00	3.500,00	3.000,00	2.000,00	15.000,00
Comunicações	-	-	1.000,00	2.000,00	2.000,00	
Seguros	2.000,00	2.000,00	2.000,00	4.000,00	-	10.000,00
SOMA	42.500,00	46.000,00	41.500,00	21.300,00	20.700,00	
RATEIO 1	4.200,00	2.800,00	3.500,00	500,00	(11.000,00)	-
RATEIO 2	1.500,00	1.000,00	1.500,00	-	(4.000,00)	-
RATEIO 3	1.000,00	1.000,00	1.000,00	2.700	(5.700,00)	-
SOMA	49.200,00	50.800,00	47.500,00	24.500,00	-	
RATEIO 4	11.000,00	7.500,00	6.000,00	(24.500,00)	-	-
SOMA	60.200,00	58.300,00	53.500,00	-	-	-
PRODUTO "A"	22.000,00	20.000,00	17.500,00	-	-	59.500,00
PRODUTO "B"	13.500,00	17.000,00	28.000,00			58.500,00
PRODUTO "C"	24.700,00	21.300,00	8.000,00			54.000,00
TOTAL	60.200,00	58.300,00	53.500,00			

Veja que os totais de Custos Indiretos por produto, distribuídos desta forma, foram diferentes daqueles desenvolvidos no exemplo prático anterior quando utilizamos um rateio único com base na porcentagem da mão-de-obra direta.

Todavia, o sistema contábil é o mesmo, com a diferença de que ao registrarmos as contas de Custos Indiretos (materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação), o faremos criando uma subconta para cada departamento, e não mais em uma conta única, ou como alguns sistemas permitem efetuando o lançamento contábil e em seguida um lançamento gerencial no centro de custo.

Os rateios utilizados no exemplo

- Rateio 1: distribuição da mão-de-obra, encargos sociais e refeitório, com base no total de horas trabalhadas por departamento.
- Rateio 2: distribuição da depreciação e seguro com base na área ocupada.
- Rateio 3: demais contas, com base na quantidade de pessoal alocado a cada departamento.

São hipotéticos e serviram para distribuir os custos do departamento de serviço V.

O departamento de serviço IV foi rateado pelo total, sem considerar a natureza da conta, com base num apontamento das horas que seus funcionários trabalharam para cada centro de custo produtivo.

Finalmente, o total de cada departamento produtivo foi distribuído aos produtos com base, por exemplo, na quantidade de horas-máquinas que cada um ocupou.

Vale a pena enfatizar, novamente, que a DEPARTAMENTALIZAÇÃO aprimora o sistema de custos como instrumento de controle, mas não modifica o seu esquema de contabilização.

A passagem de cada uma dessas etapas por lançamentos contábeis detalhados ou, apenas o seu cálculo detalhado extra-contabilmente e o registro final por resumos, não modifica o saldo das contas de estoques ou o resultado do CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS do período.

UNIDADE 3



Ilustração: Carlos Reis

PARTE III – SISTEMAS DE CUSTEAMENTO

Nessa terceira parte serão apresentados os principais sistemas de custeamento e acumulação de custos.

3.1 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO

É a forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos e tem por objetivos a identificação, a coleta, o processamento, o armazenamento e a produção das informações para a gestão de custos. (CREPALDI, 2018)

A escolha do sistema de acumulação é realizada de acordo com o processo produtivo da empresa. Existem basicamente dois sistemas de acumulação de custos: custeio por processo e custeio por ordem de produção.

Crepaldi (2018), define os dois sistemas de acumulação da seguinte forma:

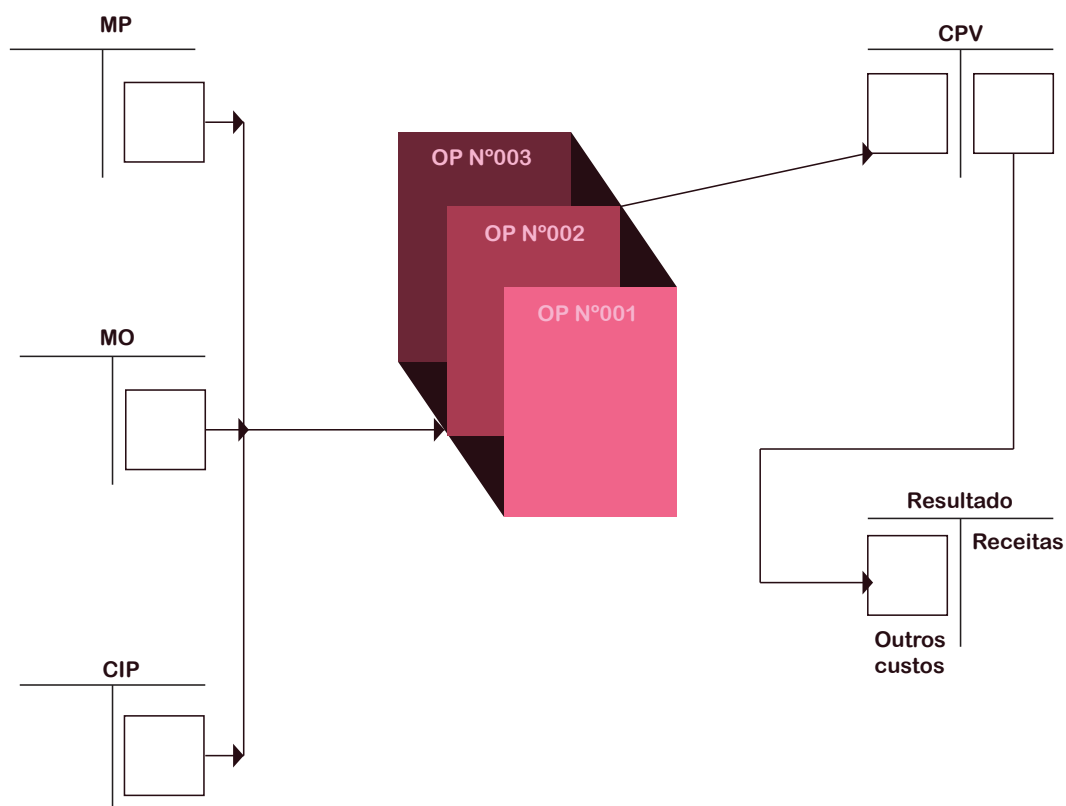
a) produção por ordem ou encomenda: caracteriza-se pela fabricação não contínua de produtos não padronizados, isto é, a empresa fabrica produtos diferentes, em pequenas quantidades, geralmente para atender a encomendas (pedidos específicos) dos clientes. Exemplos: indústria naval, equipamentos, aviões etc.

O sistema de produção por ordem é mais adequado quando a empresa tem um processo produtivo não repetitivo e no qual cada produto ou grupo de produtos é mais ou menos diferente entre si.

Os custos diretos com materiais e mão de obra são alocados às ordens de produção com base em registros mantidos para esse fim. Já os custos indiretos – aluguel, seguro, eletricidade etc. – são usualmente aplicados às ordens por taxas predeterminadas, tendo como base as horas de mão de obra direta. Exemplos: móveis sob encomenda, carros sob encomenda etc.

No que diz respeito à contabilização, nesse sistema, os custos são acumulados em uma conta específica para cada ordem ou encomenda, sendo que cada ordem deve receber um número ou código. Essa conta registra todos os custos até que a ordem seja encerrada. Dessa forma, no término do período contábil se o produto ainda estiver em processamento, não há encerramento, devendo ficar registrado todos os custos em conta específica do ativo, de produtos em elaboração. Quando o produto for concluído a ordem é encerrada e os custos são transferidos para estoque de produtos acabados ou para o CPV (custos dos produtos vendidos), pela entrega ao cliente. A figura 8 demonstra o processo de produção no sistema de acumulação por ordem ou encomenda.

Figura 8- Fluxo geral de contabilização na produção por ordem



Fonte: Santos (2017, p. 104)

b) produção contínua ou em série: caracteriza-se pela fabricação em série de produtos relativamente homogêneos os quais são processados de modo muito parecido, isto é, são padronizados e produzidos de maneira contínua. Geralmente, os bens são produzidos para o estoque. Exemplos: óleos vegetais, produtos farmacêuticos, produtos químicos, bebidas, refino de petróleo, etc.

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

Diferentemente do sistema de custeio por ordem, o sistema de custos por processo não se preocupa em contabilizar os custos de itens individuais ou grupos de itens. Neste, todos os custos são acumulados por fase do processo, por operação ou por departamento (centros de custos) e alocados aos produtos em bases sistemáticas.

As contas representativas das diversas linhas de produção são encerradas sempre no fim de cada período (mês, semana, trimestre ou ano, conforme o período mínimo contábil de custos da empresa), geralmente a apuração se dá em base mensal. Não há encerramento das contas à medida que os produtos ficam prontos e são estocados, mas apenas no término do período.

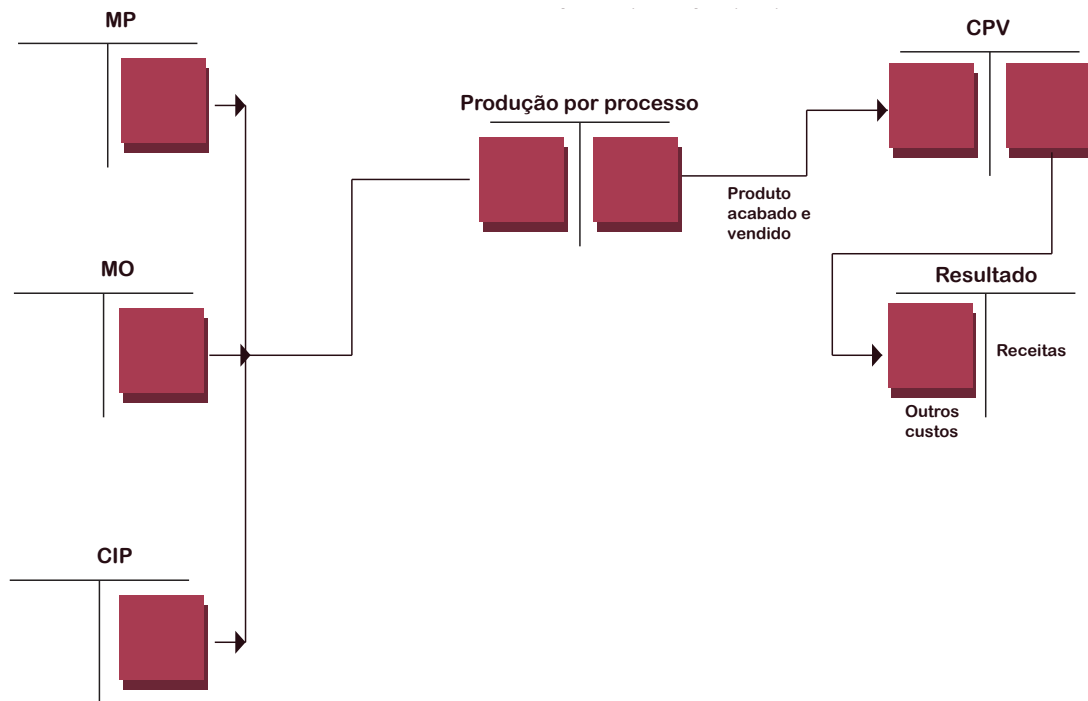
De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000, p. 434),

Sistema de custeio por processo é um sistema no qual o custo de um produto ou serviço é obtido pela distribuição dos custos por grandes quantidades de unidades semelhantes ou iguais. Os custos unitários são, neste caso, calculados com base na média. Os sistemas de custeio por processo são empregados nas indústrias que custeiam unidades de produtos iguais ou similares, frequentemente produzidos em massa.

Assim, se a empresa trabalha com a produção de produtos padronizados de forma contínua para estoque e posterior venda, pela natureza de seu processo de produção já terá determinado o sistema de acumulação por processo. Entretanto, se a produção é realizada para atender a encomendas dos clientes ou de acordo com determinações internas específicas, de forma não contínua, o sistema de acumulação é por ordem ou encomenda.

Já vimos que para a utilização do sistema de custeio a prévia classificação dos custos em diretos e indiretos fez-se necessária. Esta classificação teve por objetivo permitir o uso eficiente do Sistema de Custeio adotado pela organização. Entretanto, faz-se mister um Sistema de Acumulação onde os dados ficarão disponíveis para possibilitar o cálculo da unidade de mensuração (Custo Unitário, Kg, Hora, Custo da Mão de Obra, etc). A figura 9 resume bem esse sistema de acumulação.

Figura 9- Fluxo geral de contabilização na produção por processo



Fonte - Santos (2017, p. 101)

3.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

Conforme já visto no tópico 1.9, “custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procedemos a acumulação e a apuração dos custos”. (CREPALDI, 2018, p. 151)

O autor afirma que **método de custeio** é o método utilizado para a apropriação de custos. Os dois métodos de custeio básicos são o custeio por absorção e o custeio variável, os quais podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos.

Nos tópicos seguintes, consta um resumo dos principais métodos de custeio.

3.2.1 Custeio variável

O conceito do custeio variável surgiu nos Estados Unidos, por volta de 1936, pelo fato de as empresas terem os custos de sua estrutura, ou seja, os custos fixos, independentes do nível de produção efetiva, necessitando a administração de instrumentos que pudessem determinar a margem de contribuição de cada produto ou serviço.

O método do custeio variável classifica os custos em função do volume de produção em custos variáveis – aqueles que se alteram de acordo com o volume da atividade, e custos

fixos – aqueles que permanecem constantes, em determinado intervalo, não variando com o volume de atividade.

Por este método apenas os custos variáveis de produção são contabilizados no custo dos produtos fabricados, ao passo que os custos variáveis de administração e vendas são debitados diretamente ao custo dos produtos acabados e que vão ser vendidos.

Na ótica do custeio variável, os custos fixos são considerados como prejuízo, uma vez que, se a empresa estiver parada, sem fabricação, e, conseqüentemente, sem gerar receitas, continuará com custos fixos, o que levará a um resultado negativo naquele período. Sendo assim, a principal preocupação deve ser a maximização da contribuição marginal ou margem de contribuição, a fim de maximizar a capacidade de absorção dos custos fixos e, conseqüentemente, gerar lucros. Este método, embora chamado por alguns autores como custeio direto, não é a denominação mais correta, tendo em vista que pode induzir a concluir que apenas os custos diretos são apropriados ao produto, quando, em verdade, são apropriados todos os custos variáveis, quer diretos ou indiretos.

3.2.2 Custeio por absorção

Conforme visto no tópico 1.9.1, o método de custeio por absorção apropria todos os custos aos produtos e serviços, independentemente de serem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Dessa forma, os estoques são valorados por um valor sempre superior ao que seria apurado considerando o método de custeio variável, haja vista que em sua composição sempre haverá uma parcela correspondente ao custo fixo.

Entretanto, é importante destacar que, de acordo com o CPC 16, a alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve levar em consideração a capacidade normal de produção, isto é, a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em condições normais. Por essa razão, para a determinação da capacidade normal deve ser levada em conta a parcela da capacidade total não utilizada devido a manutenções preventivas, férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade.

Esse procedimento é importante, pois impede uma oscilação brusca no custo unitário do produto devido a aumento do custo fixo alocado a cada unidade em decorrência de ociosidade ou de um baixo volume de produção. A parcela por ventura não incorporada ao custo de produção deve ser reconhecida diretamente como despesa no período de sua incorrência. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo.

Quando a diferença entre o nível real de produção e a capacidade normal não for relevante, o volume real pode ser usado. Com relação aos custos indiretos de produção variáveis, não há qualquer restrição, estes devem ser apropriados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada. (CPC 16)

3.2.3 Comparativo entre o custeio por Absorção e o custeio variável

A seguir apresentamos quadro comparativo entre esses dois métodos de custeio.

	Por absorção	Variável
Argumento	Custos fixos devem ser ativados porque estes custos são tão necessários na geração dos produtos quanto os variáveis. Não importa se o custo é fixo ou variável, todos os custos de produção devem ser apropriados aos produtos fabricados.	Custos fixos não devem ser ativados porque ativar estes custos não evita que sejam gastos novamente. Devem ser ativados somente gastos que não precisarão ser repetidos.
Características	<ul style="list-style-type: none"> • Apropria todos os custos (fixos e variáveis) à produção do período. • Gastos não fabris são excluídos • Distingue custos de despesas: despesas diretamente ao resultado; custos são relativos ao produto. 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos fixos são considerados custos periódicos e imediatamente transferidos para Despesa. • O ponto mais destacado na DRE é a margem de contribuição (excesso de Vendas sobre custos variáveis) que serve para identificar os produtos que estão oferecendo maior rentabilidade
Vantagens	<ul style="list-style-type: none"> • Embasa melhor os parâmetros para formação de preço, já que todos os custos são apropriados. • Possibilita a confrontação da receita com os custos necessários à sua obtenção por competência • O valor dos estoques no Balanço estão menos distantes da realidade tendo em vista que incluem todos os custos • Permite uma melhor avaliação dos resultados a longo prazo 	<ul style="list-style-type: none"> • Lucro líquido acompanha a evolução das Vendas e do volume vendido. • Custo do produto é mais claro e evidente porque não encerra rateios de custos • É mais fácil entender o Custo do produto, porque os dados são próximos da fábrica, o que possibilita a correta avaliação do desempenho. • Impede que aumentos de produção que não correspondem à aumentos de Vendas distorçam o resultado. • As rendas de um período são comparadas com todos os custos do período, independentemente de as instalações serem ou não utilizadas

	Por absorção	Variável
Desvantagens	<ul style="list-style-type: none"> • Aumentos de produção que não correspondem à aumentos de vendas distorcem o resultado • Subjetividade inerente ao critério de alocação dos CIF pode distorcer os custos unitários. • Dificulta a avaliação da relação custo x volume x lucro 	<ul style="list-style-type: none"> • Diminui a representatividade do valor apropriado aos estoques (porque somente se atribuem os custos variáveis) como expressão da potencialidade deste ativo. • Não integra aos produtos (e por consequência aos estoques) o valor dos custos fixos, o que fere os princípios contábeis e altera o resultado do período. • Sobrecarrega o resultado do período em que foram produzidas mais unidades e vendidas poucas
Comentários	É mais representativo para usuários externos	É mais relevante para finalidades gerenciais a curto prazo
A principal diferença impactada no resultado entre um critério e outro está sempre localizada nos custos do estoque final, os quais, no custeio por absorção, incluem os custos fixos a ele aplicável, e no custeio variável, não.		

A apuração dos custos em uma empresa deve não apenas se prestar para o registro contábil, como também para auxiliar os dirigentes na tomada de decisões como:

- Quando a melhor opção é comprar do que produzir?
- Qual é o preço de venda?
- Em quanto pode ser baixado o preço numa determinada venda para enfrentar a concorrência?
- Qual a quantidade que precisamos vender para ter lucro?
- Quando devemos parar de produzir um produto ou aumentar a produção de outro?

Para entendermos melhor a diferença entre Custeio Variável e o Custeio por Absorção, vejamos o exemplo a seguir:

A Indústria Modelo possui apenas um produto e um único departamento (para simplificação) e tem a seguinte movimentação em quantidades:

Período	Produção	Vendas	Estoque Final
1º ano	12.000	8.000	4.000
2º ano	10.000	12.000	2.000
3º ano	8.000	10.000	-

Composição dos custos de produção:

Custos Variáveis

Matéria-prima	R\$ 20,00/un.
Energia	R\$ 6,00/un.
Material de embalagem	R\$ 4,00/un.
	R\$ 30,00/un.

Custos Variáveis:

Mão-de-Obra	R\$ 260.000,00/ano
Depreciação	R\$ 80.000,00/ano
Manutenção	R\$ 60.000,00/ano
Outros	R\$ 20.000,00/ano
	R\$ 420.000,00/ano

Preço de venda: R\$ 75,00/un.

Cálculo das vendas, custos de produção, estoque final e CPV:

Vendas (preço x quantidade vendida):

	1º ano	2º ano	3º ano
1) Vendas: 8.000 x R\$ 75,00 =	600.000,00		
2) Vendas: 12.000 x R\$ 75,00 =		900.000,00	
3) Vendas: 10.000 x R\$ 75,00 =			750.000,00

Custo dos Produtos Vendidos:

	1º ano	2º ano	3º ano
Custos de produção:			
Variáveis: 12.000 x \$ 30,00	360.000,00		
Variáveis: 10.000 x \$ 30,00		300.000,00	
Variáveis: 8.000 x \$ 30,00			240.000,00
Fixos	420.000,00	420.000,00	420.000,00
= Custo da produção do período	780.000,00	720.000,00	660.000,00
(+) Estoques iniciais de produtos em processo	0,00	0,00	0,00
(-) Estoques finais de produtos em processo	0,00	0,00	0,00
= Custo da produção acabada	780.000,00	720.000,00	660.000,00

	1º ano	2º ano	3º ano
(+) Estoques iniciais de PA	0,00	260.000,00	144.000,00
(-) Estoques finais de PA			
\$ 780.000,00/12.000unid. = \$ 65,00/unid. x 4.000 unid.	(260.000,00)		
\$ 720.000,00/10.000unid. = \$ 72,00/unid. x 2.000 unid.		(144.000,00)	
Total do CPV	520.000,00	836.000,00	804.000,00

Graficamente teremos:

	1ºano R\$	2ºano R\$	3ºano R\$	Total R\$
Vendas	600.000,00	900.000,00	750.000,00	2.250.000,00
(-) Custo Prod. Vend.	(520.000,00)		(804.000,00)	(2.160.000,00)
Lucro (Prejuízo)	80.000,00	64.000,00	(54.000,00)	90.000,00
Estoque Final	260.000,00	144.000,00	-	-

Analisando o quadro acima, observamos que a empresa do 1º para o 2º ano, ao passar de R\$ 600.000,00 para R\$ 900.000,00, de vendas (acrécimo de 50%), obteve, no final do 2º ano, um lucro ainda menor do que no 1º (R\$ 64.000,00 para os R\$ 80.000,00 do 1º ano).

A essa altura o dirigente da empresa, não acostumado a raciocinar com custos, não vai entender como isso é possível.

No 3º ano as vendas são reduzidas um pouco em relação ao 2º, mas continuam 25% acima das do 1º ano e, ao invés de lucro, a empresa apura um prejuízo.

- Sabemos que o problema se deve à variação no volume de atividade (quantidade produzida) que é identificada pela oscilação dos estoques finais de produtos acabados.
- No 2º ano, embora o aumento nas vendas, o volume de produção diminui (vende-se o estoque do ano anterior + a produção do 2º ano), provocando, conseqüentemente, uma elevação no custo unitário (de R\$ 65,00/unid. no 1º ano, para R\$ 72,00/unid., no 2º), pela menor absorção dos CUSTOS FIXOS.
- Embora tenha havido aumento nas vendas, a elevação do custo unitário foi mais relevante, diminuindo o lucro.

- No 3º ano a produção diminuiu mais ainda, provocando nova elevação no custo unitário e, pelas mesmas razões já comentadas acima, causou um prejuízo de R\$ 54.000,00.

Em resumo, os resultados não acompanham necessariamente a direção das vendas, sendo influenciados pelo volume de produção, dificultando assim o raciocínio e a decisão de vendas.

No sistema de CUSTEIO VARIÁVEL só se somariam ao CUSTO dos produtos vendidos e ao estoque final, os custos variáveis, passando os custos fixos a serem alocados diretamente aos resultados do período. O quadro então ficaria assim:

	1ºano R\$	2ºano R\$	3ºano R\$	Total R\$
Vendas	600.000,00	900.000,00	750.000,00	2.250.000,00
(-) CPV	(240.000,00)	(360.000,00)	(300.000,00)	(900.000,00)
= Margem de contribuição	360.000,00	540.000,00	450.000,00	1.350.000,00
(-) Custo Fixo	420.000,00	420.000,00	420.000,00	1.260.000,00
LUCRO (Prejuízo)	(60.000,00)	120.000,00	30.000,00	90.000,00
Estoque Final	120.000,00	60.000,00	-	-

Neste novo quadro não é traído o raciocínio de que aumentando-se as vendas, aumenta-se o lucro. A diferença de resultado entre um critério e outro está sempre localizada nos custos do estoque final, os quais, no custeio por absorção, incluem os CUSTOS FIXOS a ele aplicável, e no custeio variável, não.

O CUSTEIO VARIÁVEL não é aceito nem contabilmente nem fiscalmente, mas nada impede que as empresas o utilizem para efeito gerencial, ajustando-o na data do balanço, mediante a alocação dos custos fixos aos estoques finais em processo, e acabados.

Um conceito importante no Custeio Variável é a MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO. No exemplo apresentado, vimos que a margem de contribuição é a diferença entre as vendas e os custos variáveis totais.

Conceitualmente é o:

Valor que cada unidade vendida traz efetivamente à empresa, de diferença entre sua receita e o custo que de fato provocou.

A utilização gerencial da MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO se amplia quando a consideramos como a diferença entre a receita e a soma dos CUSTOS e DESPESAS variáveis, e não apenas entre a receita e os custos variáveis.

3.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE

O custeio baseado em atividade, ou custeio ABC (*activity based costing*), tem como premissa básica tornar o maior número de custos possível em custos diretos, por meio do uso de direcionadores de custos específicos (*cost drivers*).

O custeio ABC pode ser definido da seguinte forma:

é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividade baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos. (MAHER, 2001, p. 280)

O ABC busca rastrear quais atividades estão consumindo, de forma mais significativa, seus recursos. Kaplan e Norton (2004, p. 70), afirmam que o custeio baseado em atividades “permite que as empresas distribuam os custos de compra agregados entre as diferentes atividades de compra e então atribuam esses custos de atividades aos bens e serviços adquiridos de cada fornecedor”.

O mapeamento de todas as atividades possibilita compreender como o Departamento funciona, facilitando a identificação dos custos.

Maher (2001), afirma que o custeio baseado em atividades envolve quatro passos:

1. identificação das atividades (compra de materiais, por exemplo) que consomem recursos, e atribuição de custos a elas;
2. identificação do(s) direcionador(es) de custos de cada atividade. Um direcionador de custos causa, “direciona”, os custos de uma atividade. O direcionador de custos da compra de materiais, por exemplo, pode ser a quantidade de pedidos;
3. cálculo de uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação. Cada atividade pode ter mais de uma taxa;
4. atribuição de custos aos produtos, mediante a multiplicação da taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto. Por exemplo, o custo por pedido vezes a quantidade de pedidos exigida pelo produto X, durante determinado mês mede o custo da atividade de compras consumido pelo produto naquele mês.

Segundo Nakagawa (1993), embora o custeio ABC tenha se expandido nas últimas duas décadas, esse sistema tem passado pelo tempo por três fases de evolução. A primeira fase, por volta dos últimos anos de 1960, envolvendo empresas que já usavam o conceito de

que são as atividades que consomem recursos, e não os produtos, embora ainda não era usada a expressão custeio ABC.

Na fase seguinte, aproximadamente de 1980 a 1985, o ABC passou a ser considerado por algumas empresas como uma nova abordagem de custeio. Entretanto, ainda não havia literatura sobre o assunto capaz de fornecer um adequado suporte aos seus usuários.

Na terceira fase, o autor cita três características que a distingue das fases anteriores, são elas:

- o reconhecimento de que a lucratividade dos produtos é uma questão estratégica e não somente um problema contábil;
- o desenvolvimento de uma disciplina adequadamente estruturada para a implementação do sistema de custeio baseado em atividade (ABC);
- a disponibilidade de um software especialmente projetado para facilitar a criação do sistema de custeio baseado em atividade (ABC).

O custeio ABC é muito apropriado para gestão de custos, tendo em vista que este adota o critério de segregar as atividades em dois grupos: atividades que agregam valor aos produtos e serviços e as que não agregam. Usando esse conceito, é possível reduzir custos sem, contudo, perder valor. Além disso, o ABC é muito útil para efeito de formação de preço, haja vista que possibilita o fornecimento dos custos do produto com maior precisão.

Beulke (2004, p. 30) ressaltam que “a divisão dos custos por atividades possibilita, num estágio seguinte, uma análise dessas atividades em termos de agregação ou não, de valor aos produtos resultantes”. Criar ‘valor superior’ para os produtos ou serviços é uma das máximas da atual gestão estratégica de mercado. Este método preocupa-se com a exata apropriação dos custos aos seus portadores finais e constitui-se numa poderosa metodologia de gestão de custos.

Vejamos a seguir um exemplo completo.

A empresa Rede Services dedica-se à prestação de dois serviços, na área de tecnologia:

1) Montagem e manutenção de homepages (páginas na internet):

Serviço A: Receita Líquida no período R\$ 860.965,00

2) Instalação e manutenção de rede interna em empresas (Intranet):

Serviço B: Receita Líquida no período R\$ 1.262.273,00

Em determinado período, foram registrados os seguintes custos diretos:

Custos diretos	Serviço A	Serviço B
Depreciação de Veículo		20.000,00
Salários e encargos sociais do pessoal	100.000,00	130.000,00
Depreciação de equipamentos de PED	80.000,00	15.000,00
Software e hardwares utilizados	45.000,00	380.000,00
Energia elétrica	170.000,00	

Os custos indiretos, comuns aos dois serviços foram de R\$ 500.000,00 para o mesmo período.

Por meio de entrevistas, análise de dados na contabilidade, etc, verificou-se que os custos indiretos referiam-se às seguintes atividades:

Atividades	R\$
Treinar e aperfeiçoar pessoal	150.000,00
Realizar manutenção preventiva	110.000,00
Realizar manutenção corretiva	80.000,00
Supervisionar serviços	70.000,00
Controlar a qualidade dos serviços	90.000,00
Total	500.000,00

Lista de possíveis custos e direcionadores:

Atividades	Serviço A	Serviço B
No. de horas de manutenção preventiva	200	1.400
No. de horas de manutenção corretiva	80	320
Tempo dedicado pelos supervisores	15%	85%
No. de horas de treinamento	100	300
No. de pontos de inspeção de controle de qualidade	2	8
Quantidade de homepages montada	80	-
Quantidade de redes instaladas	-	15

Pede-se para calcular:

- O valor dos custos indiretos, por tipo de serviço, segundo o rateio com base no custo direto;
- Idem, segundo o Custeio Baseado em Atividade (ABC).
- A margem bruta de lucro, em porcentagem, por tipo de serviço, e no total, segundo o Custeio Baseado em Atividade (ABC).

Resposta

a) alocação dos custos indiretos com base na proporção de custos diretos

Custos diretos	Serviço A	Serviço B	Total
Depreciação de Veículo	-	20.000,00	20.000,00
Salários e encargos sociais do pessoal	100.000,00	130.000,00	230.000,00
Depreciação de equipamentos de PED	80.000,00	15.000,00	95.000,00
Software e hardwares utilizados	45.000,00	380.000,00	425.000,00
Energia elétrica	170.000,00	-	170.000,00
Total de custos diretos	395.000,00	545.000,00	940.000,00

Custo indireto a ser alocado aos serviços R\$ 500.000,00

	Serviço A	Serviço B	Total
Custo direto em R\$	395.000,00	545.000,00	940.000,00
Proporção	42,02%	57,98%	100%
Custo indireto em R\$	210.100,00	289.900,00	500.000,00
Custo total (direto + indireto)	605.100,00	834.900,00	1.440.000,00
LUCRO BRUTO	255.865,00	427.373,00	
MARGEM DE LUCRO BRUTA %	29,72%	33,86%	

Agora vamos resolver esse exercício pelo método ABC.

Escolha dos direcionadores para as atividades:

Atividades	Direcionadores
Treinar e aperfeiçoar pessoal	No. de horas de treinamento
Realizar manutenção preventiva	No. de horas de manutenção preventiva
Realizar manutenção corretiva	No. de horas de manutenção corretiva
Supervisionar serviços	Tempo dedicado pelos supervisores
Controlar a qualidade dos serviços	No. de pontos de inspeção de controle de qualidade

Atividades	R\$
Treinar e aperfeiçoar pessoal	150.000,00
Realizar manutenção preventiva	110.000,00
Realizar manutenção corretiva	80.000,00
Supervisionar serviços	70.000,00
Controlar a qualidade dos serviços	90.000,00
	500.000,00

Direcionadores:

Atividades	Serviço A	Serviço B
No. de horas de manutenção preventiva	200	1.400
No. de horas de manutenção corretiva	80	320
Tempo dedicado pelos supervisores	15%	85%
No. de horas de treinamento	100	300
No. de pontos de inspeção de controle de qualidade	2	8

Proporções:

Atividades	Serviço A	Serviço B
Treinar e aperfeiçoar pessoal	25,0%	75,0%
Realizar manutenção preventiva	12,5%	87,5%
Realizar manutenção corretiva	20,0%	80,0%
Supervisionar serviços	15%	85%
Controlar a qualidade dos serviços	20,0%	80,0%

Alocação dos custos das atividades aos serviços em \$:

Atividades	Serviço A	Serviço B	Total
Treinar e aperfeiçoar pessoal	37.500,00	112.500,00	150.000,00
Realizar manutenção preventiva	13.750,00	96.250,00	110.000,00
Realizar manutenção corretiva	16.000,00	64.000,00	80.000,00
Supervisionar serviços	10.500,00	59.500,00	70.000,00
Controlar a qualidade dos serviços	18.000,00	72.000,00	90.000,00
TOTAL	95.750,00	404.250,00	500.000,00

c) Margem bruta de lucro:

	Serviço A	Serviço B	Total
Receita líquida	860.965,00	1.262.273,00	2.123.238,00
Custos diretos			
Depreciação de Veículo	-	20.000,00	20.000,00
Salários e encargos sociais do pessoal	100.000,00	130.000,00	230.000,00
Depreciação de equipamentos de PED	80.000,00	15.000,00	95.000,00
Software e hardwares utilizados	45.000,00	380.000,00	425.000,00
Energia elétrica	170.000,00	-	170.000,00

Custos indiretos			
Treinar e aperfeiçoar pessoal	37.500,00	112.500,00	150.000,00
Realizar manutenção preventiva	13.750,00	96.250,00	110.000,00
Realizar manutenção corretiva	16.000,00	64.000,00	80.000,00
Supervisionar serviços	10.500,00	59.500,00	70.000,00
Controlar a qualidade dos serviços	18.000,00	72.000,00	90.000,00
Lucro bruto	370.215,00	313.023,00	703.238,00
Margem bruta	43,00%	24,80%	

3.4 PRODUÇÃO CONJUNTA

A produção conjunta ocorre quando surge mais de um produto em decorrência do processamento de uma mesma matéria-prima no processo de produção, que pode ser contínua ou por encomenda.

Santos (2017), afirma que custos conjuntos são aqueles decorrentes da produção conjunta, do ponto em que os diversos produtos (coprodutos) emergem como unidades individuais. São custos divisíveis, não podendo ser identificados com cada produto, tornando a apropriação dos custos, qualquer que seja o método empregado, arbitrária.

O CPC 16, no que se refere a custo conjunto, expressa no item 14

Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo. (CPC 16)

Adota-se distribuir os custos conjuntos aos diversos produtos, baseados em métodos que procuram com maior ou menor exatidão evidenciar o fluxo dos custos aos diversos produtos. Entretanto, é importante ressaltar que, qualquer que seja o método escolhido, sempre haverá arbitrariedade na apropriação dos custos conjuntos, e que, caso seja utilizado, devemos estar conscientes das limitações de cada um e que os valores obtidos são de significância comprometida. (SANTOS, 2017)

Martins (2010), relaciona os principais critérios de distribuição dos custos conjuntos aos diversos produtos ou coprodutos, a saber:

- a) método do valor de mercado - na prática, este **método é o mais utilizado, em função da inexistência de outros melhores, e consiste na alocação dos custos na mesma proporção da receita, distribuindo o resultado de forma homogênea aos coprodutos.**
- b) método dos volumes produzidos - por esse critério os custos são apropriados aos produtos de acordo com o volume de produção ou quantidade produzida.
- c) método da igualdade do lucro bruto - considerando que qualquer critério é arbitrário, esse método consiste em distribuir o Custo Conjunto de tal forma que cada produto tenha o mesmo lucro bruto por unidade.
- d) método das ponderações - é também uma forma subjetiva, mas que às vezes proporciona bons resultados, pois consiste em se ponderar cada coproduto em termos de grau de dificuldade, importância, facilidade de venda etc. de cada um, e efetuar a distribuição dos custos de acordo com os pesos atribuídos a cada produto.

A seguir exemplo de distribuição de custos conjuntos.

A empresa Beneficiadora de Milho Alfa processou, em determinado período, as seguintes quantidades de milho:

Quantidade processada de milho	80 ton.
Preço de compra	3,00 /kg

Para esse mesmo trabalho utilizou mão de obra, ao custo conjunto constante do quadro a seguir e outros recursos comuns:

	Custo
Mão de obra (custo conjunto)	50.000,00
Outros recursos comuns	20.000,00

Desse processamento resultaram os seguintes coprodutos (em kg):

	Produção	Vendas	Preços
Farelo	40.000	40.000	5,00
Fubá	25.000	25.000	6,00
Gérmem	15.000	10.000	10,00

Pede-se para calcular:

- o valor de custo dos estoques finais de produtos acabados, apropriando os custos conjuntos pelo critério do preço de mercado;
- o Custo dos Produtos Vendidos (CPV);
- o Lucro Bruto (LB) de cada produto;
- a margem bruta, em porcentagem (%), de cada produto; e
- idem, porém agora pelo critério do volume.

Resposta

Cálculo do Custo Total da Produção em \$

Matéria prima	80.000	kg	x	3,00	kg	240.000,00
Mão de Obra						50.000,00
Outros recursos comuns						20.000,00
Total						310.000,00

Receita que seria auferida se houvesse vendido toda a produção (em \$)

		Quantidade		PV		Total	%
Receita com Farelo	A	40.000 kg	kg x	5,00	=	200.000,00	40,00%
Receita com Fubá	B	25.000 kg	kg x	6,00	=	150.000,00	30,00%
Receita com Germe	C	15.000	kg x	10,00	=	150.000,00	30,00%
						500.000,00	100%

Participação do germe na Receita Total	150.000,00	/	500.000,00	=	30,00%
--	------------	---	------------	---	--------

Custo do Gérmen =	310.000,00	x	30,00%	=	93.000,00
-------------------	------------	---	--------	---	-----------

a) cálculo dos estoques finais de produtos acabados (EFPAC)

Assim, o custo do EFPAC (Gérmen) =	93.000,00	x	5.000 kg	=	R\$ 31.000,00
	15.000 kg				

b) Cálculo do custo dos produtos vendidos (CPV):

$$EI + P - EF = CPV = 0 + 310.000,00 - 31.000,00 = R\$ 279.000,00$$

Onde:

EI = estoque inicial de produtos acabados

P = produção do período em R\$

EF = estoque final de produtos acabados

Cálculo da receita de venda de cada produto

	Quant. vendida		Preço de venda		Receita Total
Receita do Farelo	40.000	x	5,00	=	200.000,00
Receita do fubá	25.000	x	6,00	=	150.000,00
Receita do Gérmen=	10.000	x	10,00	=	100.000,00

Cálculo do CPV de cada produto:

CPV do Farelo	310.000,00	x	40,0%	=	124.000,00
CPV do fubá	310.000,00	x	30,0%	=	93.000,00
CPV do Gérmen=	310.000,00	x	30,0%	=	93.000,00
(-) Estoque final	<u>93.000,00</u>	x	5.000kg	=	<u>(31.000,00)</u>
	15.000kg				62.000,00
Total geral (124.000 + 93.000 + 62.000) =					279.000,00

Cálculo do lucro bruto (c) e da margem bruta (d):

	Farelo	Fubá	Gérmen	Total
Receita	200.000,00	150.000,00	100.000,00	450.000,00
(-) CPV	124.000,00	93.000,00	62.000,00	279.000,00
(=) Lucro Bruto (c)	76.000,00	57.000,00	38.000,00	171.000,00
Margem Bruta (d)	38,00%	38,00%	38,00%	38,00%

e) Resolução pelo critério do volume

Pelo critério do volume, o custo atribuído à produção de gérmen será:

	Produção	%	Custo atribuído
Farelo	40.000	50,00%	155.000,00
Fubá	25.000	31,25%	96.875,00
Gérmen	15.000	18,75%	58.125,00
	80.000	100%	310.000,00

Custo atribuído à produção de Gérmen	310.000,00	x	18,75%	=	58.125,00
--------------------------------------	------------	---	--------	---	-----------

Cálculo do estoque final de produtos acabados:

Estoque final =	<u>58.125,00</u>	=	3,875000	x	5.000kg	=	19.375,00
-----------------	------------------	---	----------	---	---------	---	-----------

O CPV do Gérmen = EI + P - EF = 0,00 + R\$ 58.125,00 - R\$ 19.375,00 = 38.750,00

Cálculo do lucro bruto e da margem bruta pelo critério do volume:

	Farelo	Fubá	Gérmen	Total
Receita	200.000,00	150.000,00	100.000,00	450.000,00
(-) CPV	155.000,00	96.875,00	38.750,00	290.625,00
(=) Lucro Bruto	45.000,00	53.125,00	61.250,00	159.375,00
Margem Bruta	22,50%	35,42%	61,25%	35,42%

REFERÊNCIAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultado na saúde**: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

BEULKE, Rolando. Custeio ABC: uma aplicação na agroindústria (frigoríficos e laticínios). *Revista do Conselho Regional do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, ano XX, v. 118, p. 24-35, outubro 2004.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 26 de mar. de 2017.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 16(R1) - Estoques. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2012.pdf. Acesso em: 01 set. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Ebook ISBN: 978-85-97-01417-4. Disponível em <https://bookshelf.vitalsource.com/#/books/9788597014174/cfi/6/2!/4/2@0:0>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2018.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2017. E-Book. ISBN 978-85-97-01273-6. Disponível em:

<https://bookshelf.vitalsource.com/#/books/9788597012736/cfi/6/2!/4/2/2@0:0>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2018.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 9-22, aug. 2007. ISSN 1808-057X. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34230>>. Acesso em: 27 dec. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000200002>

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.. **Contabilidade gerencial**. Tradução de José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: Editora LTC, 2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos**: contabilidade e controle. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. 550p. Tradução de Accounting Theory.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos. Editora S. A., 2000.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KOLIVER, Olivio. Contabilidade de custos. Apostila de custos elaborada para o mestrado em contabilidade do CEPPEV. Não publicado.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**. Tradução de Eduardo D'Ágord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Tradução de Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: Conceito, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Editora Atlas, 1993.

SANTOS, Joel José. **Manual de contabilidade e análise de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-Book. ISBN 978-85-970-1082-4. Disponível em: <https://bookshelf.vitalsource.com/#/>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2018.

ANEXO A – BANCO DE QUESTÕES

1º Sabendo-se que os estoques para revenda no início do exercício da Cia. Modelo eram R\$ 150.000,00, que nesse mesmo exercício foram comprados R\$ 1.800.000,00 em produtos para revenda, e que o custo total desses mesmos produtos vendidos no exercício foi de R\$ 1.350.000,00, qual é o valor dos estoques finais?

- a) R\$ 1.350.000,00.
- b) R\$ 150.000,00.
- c) R\$ 600.000,00.
- d) R\$ Não dá para responder, por falta de informação.

2º A Cia. Industrial Modelo importou 500 toneladas de fertilizantes valendo-se de uma linha de crédito junto ao Banco do Brasil, através da qual pagaria um total de R\$ 2.500.000,00 pela importação em uma só parcela, 180 dias após o recebimento da mercadoria, já inclusas todas as despesas incorridas na transação, inclusive os juros e correção monetária da operação financeira. Qual seria o custo unitário por kg de fertilizante?

- a) R\$ 5,00.
- b) R\$ 5,00, menos os encargos financeiros da operação.
- c) R\$ 5.000,00.
- d) R\$ 5,00, menos as despesas de desembaraço alfandegário da mercadoria.

3º Indique a alternativa que contenha a definição adequada de “registros permanentes de estoque”.

- a) Representam um sistema rígido de inventário permanente ou periódicos, através do qual todo o estoque é contado fisicamente mais de uma vez por ano, por suportar-se em diversas contagens parciais todos os meses.
- b) Representam um sistema de controle analítico em quantidade e reais, através do qual são registradas, historicamente e item a item, todas as movimentações ocorridas nos estoques tais como: saldo anterior, entradas, saídas e saldo atual.
- c) Representam um sistema de controle seletivo do estoque, através do qual os mesmos são segregados em itens A, B e C, de acordo com a relevância dos valores envolvidos e com a necessidade de controles rigorosos.
- d) É a forma corrente de identificar o razão auxiliar em UFIR, utilizado para identificação de itens de estoques das empresas da construção civil.

4º Assinale a alternativa que se adapte ao sistema de custeio conhecido como “Custeio Variável”.

- a) Todos os custos fixos e variáveis são absorvidos na produção.
- b) Todos os custos diretos variam de acordo com o volume de produção.
- c) Quanto mais aumenta o volume de produção numa fábrica com capacidade ociosa, mais reduz o custo fixo unitário por produto.
- d) Todos os custos fixos são considerados como despesas do período de competência e somente os custos variáveis são absorvidos na produção.

5º Assinale a alternativa que melhor defina o significado de “margem de contribuição”.

- a) É o valor que cada unidade vendida traz para a empresa de diferença entre sua receita e o custo total que provocou.
- b) É a margem de lucro que cada unidade vendida traz como contribuição ao custo total do mês.
- c) É a diferença de pagamento nos custos de mão-de-obra, produzida pela venda de uma unidade a mais ou a menos.
- d) É a diferença entre o valor total das vendas e os custos totais do mês, fixos e variáveis.

6º Assinale as definições corretas:

- a) Material direto é aquele aplicado diretamente na fabricação e perfeitamente identificado no produto acabado.
- b) Custos fixos são aqueles que não dependem da variação no volume da produção.
- c) Mão-de-obra indireta também é o resultado da valorização da hora em que o operário ou supervisor não trabalha produtivamente, devido a faltas ao serviço, hora de almoço, lanche, falta de energia etc.
- d) As perdas de materiais representam um custo variável por resultarem em valores totalmente variáveis e imprevisíveis mês a mês.
- e) As perdas normais ocorridas no processo produtivo devem ser lançadas como Despesas não Operacionais.

7º Custeio por absorção é aquele em que:

- a) Os princípios de contabilidade geralmente aceitos não são obedecidos.
- b) Somente os custos diretos são absorvidos na produção.
- c) Somente os gastos genéricos não ligados com a fabricação como os administrativos, financeiro e de vendas, não são absorvidos na produção.
- d) Somente os custos variáveis são absorvidos na produção.

8º Indique qual das alternativas abaixo contém a sequência correta de: Custos para efeito contábil, custos para controle, custo para decisão:

- a) Custeio variável, custo-padrão, custo real.
- b) Custo real, custeio variável, custo-padrão.
- c) Custo por absorção, custo real, custo-padrão.
- d) Custo real, custo-padrão, custeio variável.

9º Preencha os quadros abaixo com o dígito que em sua opinião melhor classificaria as contas indicadas.

I. ESTOQUES

II. OUTROS CRÉDITOS CIRCULANTES

III. CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS

IV. CONTAS DE COMPENSAÇÃO

V. NENHUMA DAS ALTERNATIVAS APRESENTADAS

- a) Material diverso utilizado na fábrica.
- b) Mercadorias em trânsito adquirida em outro estado, frete CIF.
- c) Gastos com desembaraço de Matéria-prima adquirida no exterior.
- d) Matéria-prima recebida fisicamente sem a respectiva Nota Fiscal.
- e) Produtos acabados na expedição, já faturados, para serem entregues aos clientes no exercício seguinte.
- f) Produtos nas mãos dos vendedores e consignatários.
- g) Produtos nos depósitos dos representantes para serem entregues aos clientes no exercício seguinte.

10º A Cia. “ABC” registra os descontos obtidos na ocasião das compras como RECEITA, e a Cia. “CBA” como redução do custo dos materiais adquiridos.

- a) Ambas as Cias. estão corretas.
- b) A Cia. “ABC” está errada e a Cia. “CBA” está correta.
- c) A Cia. “ABC” está correta e a Cia. “CBA” está errada.
- d) A Cia. “ABC” estaria correta se registrasse os descontos perdidos como DESPESA.
- e) Ambas as Cias. estão erradas.

11º A Cia. Nordestina apurou um lucro bruto das vendas de R\$ 490.000,00. Qual é o valor do estoque final, sabendo-se que:

O estoque inicial era de R\$ 60.000,00.

As compras foram de R\$ 635.000,00.

As vendas foram de R\$ 1.185.000,00.

- a) Zero (Não houve estoque final)
- b) R\$ 490.000,00
- c) R\$ 610.000,00
- d) R\$ 695.000,00
- e) Os dados fornecidos não são suficientes para apurar o estoque final.

12º Considerando-se que o estoque inicial está superavaliado, qual das afirmativas abaixo está correta?

- a) O lucro líquido do período também ficou superavaliado.
- b) O estoque final ficou subavaliado.
- c) O lucro líquido do período ficou subavaliado.
- d) O custo dos produtos vendidos ficou subavaliado.
- e) O estoque final também ficou superavaliado.

13º O método de determinação de custos que em período de inflação (alta de preços) permite manter o valor dos estoques mais próximos do custo corrente de reposição é o:

- a) LIFO (UEPS)
- b) FIFO (PEPS)
- c) Média ponderada
- d) Custo específico
- e) Custo ou mercado

14º A Cia. Modelo apresentou as seguintes transações num determinado período:

Compras	18.000,00
Devolução de compras	2.400,00
Vendas	25.000,00
Devolução de vendas	1.200,00
Despesas administrativas	480,00
Despesas financeiras	720,00
Despesas de vendas	1.200,00
Despesas de fabricação	4.600,00

Sabendo-se ainda que o estoque inicial era de R\$ 14.400,00 e o estoque final de R\$ 16.800,00, qual foi o lucro bruto?

- a) R\$ 1.200,00
- b) R\$ 2.400,00
- c) R\$ 3.600,00
- d) R\$ 4.800,00
- e) R\$ 6.000,00

15º No exercício anterior, qual foi o lucro líquido do período?

- a) R\$ 1.200,00
- b) R\$ 2.400,00
- c) R\$ 3.600,00
- d) R\$ 4.800,00
- e) R\$ 6.000,00

16º Caso prático – Custos para tomada de decisão

Você é o *controller* da Indústria Lucrativa S/A. O diretor da empresa o procura e pede um parecer seu sobre a seguinte oportunidade de negócio:

Venda de 20.000ton, ao exterior, com isenção de impostos de vendas, mas pelo preço de R\$ 120,00/ton. Qual é a sua posição? Deve a empresa aceitar a proposta, ou não?

A estrutura atual em que a Indústria Lucrativa opera no mercado nacional tem as seguintes características:

Capacidade total de produção	150.000 ton./ano
Capacidade de produção que atende o mercado nacional	100.000 ton/ano
Custos fixos de produção R\$	8.000.000,00 /ano
Custos variáveis de produção R\$	22,00/ ton
Despesas fixas R\$	4.000.000,00 /ano
Despesas variáveis:	
. comissões R\$ 7,00/ton	
. impostos R\$ 9,00/ton R\$	16,00 /ton
Preço de venda R\$	165,00 /ton

Dicas:

1. Apure primeiro o resultado com base nos dados acima, sem levar em consideração a nova oportunidade;
2. Compare os custos e as despesas totais por tonelada com o preço oferecido;
3. Compare o preço oferecido com o custo unitário total, considerando uma maior absorção de custos fixos, com a elevação no volume de produção;
4. Por último utilize o conceito de Margem de Contribuição e apure o novo resultado.

ANEXO B – CPC 16

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

Estoques

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 5
DEFINIÇÕES	6 – 8
MENSURAÇÃO DE ESTOQUE	9 – 33
Custos do estoque	10 – 22
Custos de aquisição	11
Custos de transformação	12 – 14
Outros custos	15 – 18
Custos de estoque de prestador de serviços	19
Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico	20
Outras formas para mensuração do custo	21 – 22
Critérios de valoração de estoque	23 – 27
Valor realizável líquido	28 – 33
RECONHECIMENTO NO RESULTADO	34 – 35
DIVULGAÇÃO	36 – 39

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em

resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Escopo

2. Este Pronunciamento aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

- (a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
- (b) instrumentos financeiros (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e CPC 39 sobre Instrumentos Financeiros); e
- (c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (ver Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola).

3. Este Pronunciamento não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

- (a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;
- (b) comerciantes de *commodities* que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

4. Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

5. Os operadores (*broker-traders*) de *commodities* são aqueles que compram ou vendem *commodities* para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os

custos do serviço, tal como descrito no item 19, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (ver o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receita).

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. **(NR)** *(Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)*

Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não-utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de

produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não-allocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

16. Exemplos de itens não-incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;

(c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e

(d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

17. O Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo do estoque.

18. A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Custos de estoque de prestador de serviços

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não-atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico

20. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação deste Pronunciamento.

Outras formas para mensuração do custo

21. Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações

relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

22. O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

Critérios de valoração de estoque

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

26. Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

27. O critério PEPS (*Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair*) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio

ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como um item em separado.

30. As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços deve ser baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso deve basear-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes

de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões devem ser tratadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes.

32. Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

33. Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

Reconhecimento como despesa no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção

própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo.

Divulgação

36. As demonstrações contábeis devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;
- (c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (g) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34; e
- (h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados. O prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoque em elaboração.

38. O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não-allocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção devem ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos; por exemplo, uma mercadoria tem valor de venda maior na prateleira do supermercado do que no depósito de distribuição dessa entidade; assim, o custo do

transporte do centro de distribuição à loja de venda deve ser considerado como parte integrante do custo de colocar o estoque em condições de venda; conseqüentemente, deve afetar o custo da mercadoria.

39. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade deve apresentar a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão-de-obra; outros custos de transformação, etc.

Tipografia: Minion Pro (corpo de texto)

Myriad Pro (capitulares)

Papel Offset 9a0 g/m2

Maio de 2018



Universidade Federal da Bahia

Contabilidade de Custos

Você irá vivenciar mais uma experiência de construção do conhecimento de forma autônoma, colaborativa e cooperativa, em um ambiente preparado especialmente para facilitar o processo de aprendizagem. Nessa disciplina você irá entender o relacionamento da contabilidade de custos com a contabilidade financeira e com a contabilidade gerencial, e irá aplicar os conceitos de custos para fins de avaliação e controle dos estoques e conhecer os sistemas de custos, com o objetivo de servir de base para a tomada de decisões.



PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

