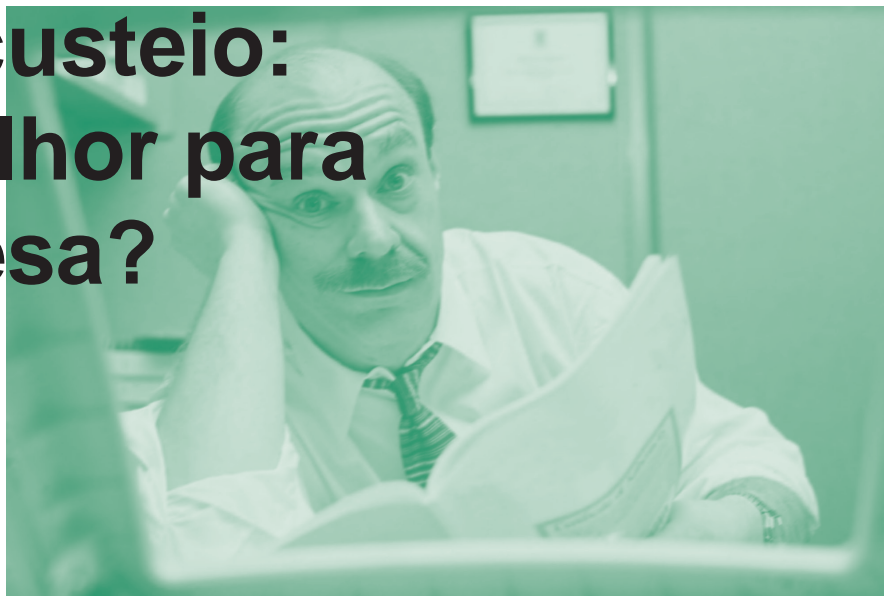


Critério de custeio: Qual é o melhor para a sua empresa?



I- INTRODUÇÃO:

Na implantação de um sistema de contabilidade de custo, o grande desafio para o contador consiste na definição do critério de custeio a ser adotado que atenda às necessidades da empresa, conhecer os custos dos produtos em processo, produtos acabados e dos inventários. Essa informação possibilita a administração tomar decisão de receita, custo e lucro.

Outro aspecto de um critério de custeio bem sucedido é permitir a análise dos custos e o fornecimento de informações para a elaboração dos orçamentos e explicação das suas variações. Para a escolha de um método de custeio, o conhecimento do processo de industrialização do produto é fundamental; primeiro para estabelecer o critério de custeio; segundo para evitar flutuações ou omissões muito comuns quando há a elaboração dos relatórios pela área fabril, a serem enviados para a contabilidade de custo, que servirão de base para a formação dos custos dos produtos.

Dearden (1971, p 15), diz que um sistema de contabilidade de custo tem três finalidades:

Prover valores dos inventários de produtos processados e produtos acabados (essa informação é necessária para a determinação de lucros);

Prover dados para o controle de custos; e

Prover dados para as decisões de receitas (por exemplo, mudança no abandono de um produto inútil, ou mudança de linha de produtos).

Leone (2000, p 234) define sistema da seguinte maneira:

O termo sistema é aqui empregado para definir o conjunto de componentes administrativos de registros de fluxo, de procedimentos e de critérios que agem e integram de modo coordenado para atingir determinado objetivo que, no caso, é o custeio da produção e do produto.

De acordo com esse conceito bastante abrangente, deduz-se a importância da contabilidade de custo, não apenas como acumulação de custo, mas também como fonte de informação necessária à análise do desempenho operacional realizada pelos setores de responsabilidade da empresa.

Ao setor fabril interessa, por exemplo, qual foi a variação ocorrida na produtividade das máquinas do mês corrente em relação ao mês anterior e quanto foi o percentual de perdas do

- Antônio Carlos Cunha Menezes
- José Argemiro da Silva
- Pedro Marlus Cavalcante de A. Estrela

- Contador e mestrando em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde de Cairú - Bahia.
- Contador, professor e mestrando em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde de Cairú - Bahia.
- Contador e mestrando em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde de Cairú - Bahia.

mês corrente em relação ao mês anterior? Por que o custo médio do produto foi menor no mês corrente em relação ao mês anterior e qual o item que influenciou?

Ao setor de engenharia interessa saber por que os custos com manutenção aumentaram. A área de vendas deseja informação sobre as margens de contribuição dos pedidos.

A escolha correta do critério de custeio contribui para a tomada de decisão pela administração. Essa escolha é de fundamental importância, pois ela possibilita uma visão mais ampla e abalizada da situação em que a entidade se encontra, ajudando, dessa forma, na tomada de decisão por parte dos gestores ou "tomadores de decisão".

Existem vários tipos de custeios, desde àqueles com finalidades apenas gerenciais aos com objetivos mais amplos. A seguir, veremos quais os tipos de custeio, suas vantagens e desvantagens, analisando qual é a melhor opção para determinado tipo de empresa e sua implicação.

II - SISTEMA DE CUSTEIO POR ORDEM

A característica básica do Sistema de Custeio por Ordem de produção é que os custos são acumulados em ordens distintas e cada ordem corresponde a um período ou cliente por tratar-se de produção por encomenda.

Horngren (2000, p.67), diz sobre Custeio por Ordem, "os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço". Este fato diz que os custos relativos a um lote de produto ou serviço são alocados neste lote. O Custeio por Ordem é um sistema para alocar custos para produtos ou grupos de produtos. Ele é utilizado quando é necessário fazer um controle de custos por produto que está na linha de produção.

O critério de Custeio por Ordem é utilizado quando se trabalha sob encomenda, ou seja, de acordo com as especificações dos clientes, que definem como e quando querem seus produtos. São exemplos de empresas que trabalham com Custeio por Ordem:

- Indústrias pesadas;
- Fabricantes de equipamentos especiais (sob encomenda);
- Empresas de construção civil;
- Algumas indústrias de automóvel;
- Outras.

III - SISTEMA DE CUSTEIO POR PROCESSO

O custo de um produto é a média obtida entre os custos totais e a quantidade de produtos fabricados. Esses produtos são idênticos ou similares, quando produzidos em grande escala, não atendendo, ordinariamente, a encomendas. Esse critério é também conhecido como Custeio Contínuo, já que trabalha com

produtos idênticos ou semelhantes de forma contínua. Uma vez que a produção é uniforme, não há a necessidade de determinar o custo para diferentes grupos de produtos ou por produto individual.

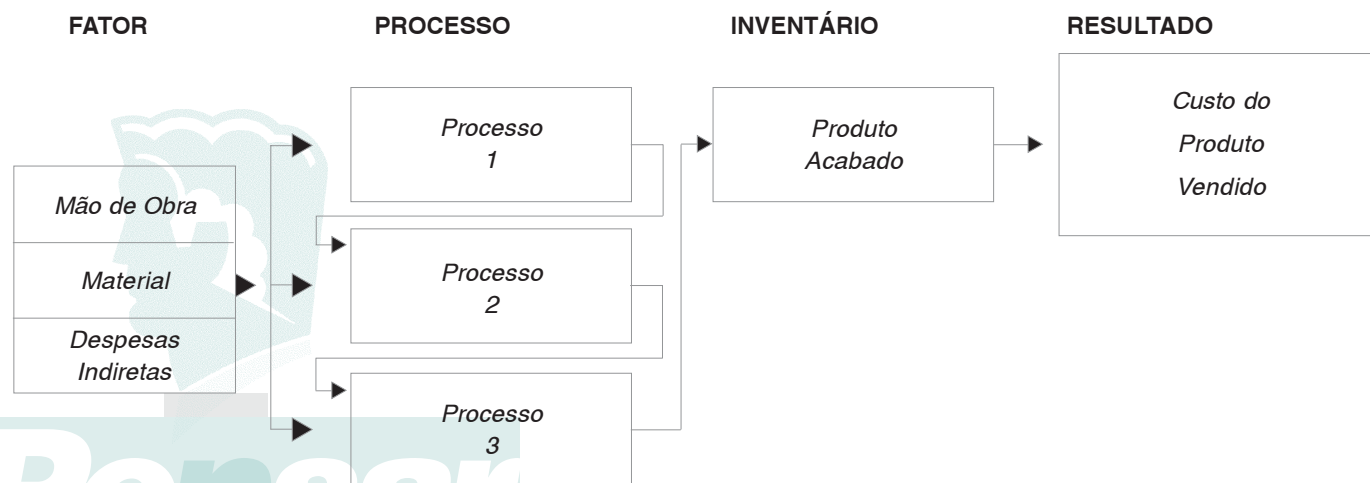
Existem quatro passos para calcular o custo em processo:

- Calcular o equivalente de produção;
- Determinar o custo a ser alocado;
- Calcular o custo unitário;
- Alocar o custo para os produtos acabados e os produtos em processo.

Vejam, a seguir, alguns exemplos de indústrias que utilizam o Custeio por Processo:

- Indústrias de cimento, petróleo açúcar, alimentícia, algumas automobilísticas;
- Companhias de telefonia e energia;
- Outras.

O diagrama a seguir apresenta a seqüência de um sistema de custeio por processo.



IV - SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Esse método é adequado com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens elaborados, excluindo-se os custos ou despesas ocorridas após o término do processo produtivo. Logo, todos os custos relativos à fabricação são distribuídos para todos os produtos acabados, relativos a essa produção.

O critério do Custeio por Absorção é obrigatório para atender a legislação fiscal, pois é a partir dele que se apura o Imposto de Renda. O fisco só aceita esse método para apurar o Imposto de Renda (IR) para as empresas sujeitas à apuração pelo Lucro Real. Caso uma empresa utilize outro método, necessária se faz de uma adaptação para este tipo de custeio, ou até fazer os dois simultaneamente. Essa última opção é pouco provável, devido aos seus custos serem elevados.

Através desse método, os custos de produção são ativados na conta estoques; no primeiro momento não vão impactar o resultado do exercício. Só vai afetar no momento em que a mercadoria é vendida, pois se deduz do lucro bruto o Custo dos

Produtos Vendidos (CPV).

O rateio desses custos pode ser feito por departamentos (os custos são distribuídos entre os departamentos ou setores) ou por mão-de-obra direta. No entanto, existem outros métodos de rateio que não vamos ressaltar.

V - CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

Esse método reconhece a apropriação dos custos variáveis de produção, diretos e indiretos. Os custos fixos são considerados como despesas no período e vão diretamente para o Resultado do Exercício, não passando, dessa forma, pela conta estoques. Esse método contraria os Princípios Fundamentais de Contabilidade, principalmente o da competência, já que antecipam a ocorrência do custo indireto de produção e subavalia os estoques. Esse método não é aceito pela legislação, pois há o reconhecimento antecipado dos custos e há redução do lucro, afetando o Imposto de Renda (IR).

Leone (2000, p. 323), diz que:

O critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debita-

das aos produtos em processamento e acabados), serão apenas aquelas diretamente identificadas com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.

A importância do custeio variável está em oferecer dados para as análises de lucro-volume, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

VI - SISTEMA DE CUSTEIO INTEGRAL (RKW)

Esse método é utilizado apenas para fins gerenciais onde a apuração dos custos inclui, além dos custos de produção, os demais custos, bem como as despesas financeiras, é utilizado para determinar qual o preço de venda de determinado produto, a fim de suprir todos os custos e as despesas. As empresas utilizam esse método para saber o custo total do produto e aplicar o Markup, que é o percentual de lucro que a empresa vai obter na venda de um produto.

VII - SISTEMA DE CUSTEIO PADRÃO

O Sistema de Custeio Padrão tem o mérito de poder estabelecer o controle operacional e é utilizado no custo da mão-de-obra direta, nas matérias primas e nas despesas indiretas de produção. A grande vantagem é o uso de custo igual a cada unidade de um mesmo produto fabricado. É importante a análise das variações ocorridas nos preços e quantidades.

HONCHI (1977, p. 167) diz que: "A aplicação de um sistema de contabilidade de custo padrão requer o desenvolvimento das seguintes fases":

- Determinação de padrões;
- Contabilidade para os custos efetivos;
- Análise das variações

Esse método é utilizado apenas para fins gerenciais, também, com a finalidade de apontar ineficiências e imperfeições na linha de produção.

VIII - SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O custeio baseado em atividade, ABC - *Activing based costing*, visa alocar os custos indiretos aos produtos finais. Este método é voltado para fornecer informações para fins gerenciais, através de relatórios que levam em conta informações que afetam a capacidade e os custos fixos, na realidade, o custeio por atividade é uma ferramenta gerencial. Este método analisa os custos por um ângulo diferente da contabilidade de custo tradicional. Na contabilidade tradicional são apropriados aos produtos os custos diretos e indiretos. As despesas administrativas, de vendas, financeiras e as gerais são consideradas como sendo do período.

Garrinson e Noreen (2001, p. 223), dizem:

O custeio baseado em atividades (ABC - *Activity based costing*), é um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo para decisões estratégicas ou de outra natureza que afetem a capacidade e, por conseguinte os custos "fixos". O custeio baseado em atividades é também utilizado como um elemento da gestão por atividade, abordagem de gestão que tem como foco as atividades.

Kaplan (2000, p.77) define:

Uma atividade é uma unidade de trabalho ou tarefa, com o objetivo específico, como: comprar aço, que é matéria-prima para a Mike's Custom Doors, fazer hambúrguer em um restaurante, entrevistar um cliente em uma agência de bem estar social ou ajustar uma máquina em uma fábrica.

É uma abordagem que analisa o comportamento dos custos estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos independentes de fronteiras departamentais, identificando os fatores que levam a entidade a incorrer custos no processo de oferta de produtos e serviços no atendimento ao mercado de clientes.

Um sistema de custeio baseado em atividade analisa o comportamento dos custos, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição a incorrer em custos nos seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.

O ABC (custeio baseado em atividades) tem a finalidade de alocar da melhor maneira possível os custos indiretos de fabricação (CIF), já que estes são os custos que mais estão crescendo nas entidades ultimamente.

Também, pode-se aplicar o ABC aos custos diretos, principalmente em relação à mão-de-obra. Neste caso, o ABC não se torna diferente dos métodos de custeio tradicionais. Sua eficácia e inovação se dão por conta da alocação dos custos indiretos de fabricação.

O método do ABC tem finalidade gerencial também, sendo esta, talvez, a mais importante. Ele tem o objetivo de proporcionar informações para uma ampla variedade de efeitos, como: análise de lucratividade de um produto ou linha de produto; estabelecimento de preços de venda; composição do mix de produtos; eliminação de desperdício; redução dos custos; dentre outros.

Martins (2001, p.100), diz que:

Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas inter-relacionada.

CONCLUSÃO:

Há uma grande discussão sobre o melhor sistema de contabilidade de custos. Qual o melhor sistema que atende as necessidades da entidade?

Contadores e Administradores, por exemplo, argumentam que os custos reais são mais exatos do que os padrões, porque são baseados em registros constantes da contabilidade, enquanto que os padrões são determinados por contadores de custos ou por engenheiros de processo. É evidente que esta crença é equivocada, porque os objetivos e a realidade do custeio padrão é outra. Outra grande falácia é quando se tenta comparar vantagens do custeio por atividade - *Activity Basead Costing* (ABC), sobre o custeio por absorção, sem ressaltar as desvantagens desse, como por exemplo, o perigo de transformar custos fixos em custos variáveis, mascarando a realidade.

O melhor sistema de custo é aquele que esteja de acordo

com o processo do produto, fluxo por onde passa o produto, para isso é primordial que ao implantar qualquer sistema, o contador de custo deve estar atento para as particularidades dos sistemas e conhecer bem o processo produtivo, principalmente, está consciente de que cada caso é um caso, em tese, todos os sistemas são bons, mas as entidades são diferentes em seus objetivos, portanto, o melhor sistema de contabilidade de custos é aquele que atende as necessidades da entidade levando subsídios à administração para a tomada de decisão.

O contador de custo deve fazer as seguintes perguntas ao tomar a decisão de escolha de qual o sistema de custo deverá implantar:

- Qual o tipo do produto e suas especificações?
- Qual o tipo de comercialização: produção por encomenda ou de produção para os estoques?
- Quais os indicadores de custos, unidades dos materiais,

dos insumos, dos produtos, consumo específico, scrap - perdas, set-up parada das máquinas?

- Qual o tratamento a ser dado a mão de obra direta e indireta, fixa e variável?
- Qual o critério de valorização: custo médio, PEPES (primeiro a entrar é o primeiro a sair), UEPS (último a entrar é o primeiro a sair)?
- Qual o fluxo de produção por onde passarão as unidades de produtos na fase de processamento?
- Qual o relatório informativo produzido pelo sistema, qual a frequência e a quem interessa?
- Qual a importância da informação para o usuário tomador da decisão?

Em síntese, estas são algumas das considerações a serem observadas antes da tomada da decisão sobre a escolha do sistema de contabilidade de custos que melhor atenda a entidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ATKINSON, Anthony A. et al.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- DEARDEN, John. **Análise de Custos e Orçamentos nas Empresas**. Rio de Janeiro: Zahar, 1971.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER George; DATAR Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Editora JC, 2000.
- LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.
- RONCHI, Luciano. **Controladoria Financeira**. São Paulo: Atlas, 1977.

PRÊMIO

Geraldo de La Rocque

Envie seu trabalho para participar da 4ª edição do Prêmio Geraldo de La Rocque, criado com o objetivo de estimular a produção técnica e científica ligada à atividade contábil.

Envie seu artigo até o dia 21 de março de 2003 para o Departamento de Desenvolvimento Profissional (Despro), na sede do CRC-RJ.

Maiores informações:
2216-9543/2216-9544/2216-9571

Os três primeiros colocados receberão certificado e R\$ 5 mil, R\$ 3 mil e R\$ 2 mil, respectivamente.

O regulamento completo encontra-se no portal do CRC-RJ (www.crc.org.br)

