

CONTABILIDADE DE CUSTOS

BENEDET, Fernando ¹
CORREA, Michel Dias²

RESUMO

Com a economia atual em constantes mudanças e o mercado totalmente instável surge a necessidade em função de um mercado agitado, das empresas de controlar os seus custos e assim sobreviver neste cenário, como também a necessidade de cada vez mais as empresas estarem demonstrando os dados, desta forma fica mais imprescindível a aplicação da contabilidade de custos. A contabilidade de custos auxilia as empresas a se organizarem através dos seus métodos de aprimoramento e controle de dados, desta forma ajudando até mesmo as empresas a organizarem os seus processos. O trabalho contextualiza a importância da contabilidade de custos nas empresas, como também o seu surgimento e como a mesma se comportou ao longo dos anos e vem se comportando aos dias atuais. Outro assunto tratado no estudo é a forma de contabilização aceita pelas legislações Brasileira e com o trabalho pode se observar a real importância e necessidade das empresas de se utilizarem desta ferramenta.

Palavras Chaves: Contabilidade de Custos; Economia; Controle.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de demonstrar a real necessidade de aplicação de uma contabilidade de custos, sendo por uma necessidade de controle por parte da empresa como também uma exigência legal para a entrega de dados a Receita Federal.

A contabilidade de custos ou anteriormente chamado de Custos industriais, aplica os custos de produção (Matéria prima, mão de obra direta e custos indiretos) aos produtos fabricados.

¹ Fernando Benedit (UNINTER - MBA em Gestão Estratégicas e Custos)

² Michel Dias Correa (UNINTER – Professor Orientador)

Atualmente o método de custeio mais utilizado para obtenção destes dados é o ABC, sendo também denominado como Custeio por atividade, sendo este método o único aceito pela legislação Federal.

Resumindo, a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de uma ferramenta auxiliar na avaliação de estoques e lucros para uma importante ferramenta de controle e decisão.

O presente trabalho vai demonstrar um breve aparato histórico da contabilidade de custos e como ela se comporta nas organizações. Sendo que o principal objetivo deste trabalho é demonstrar a importância da contabilidade de custos nas organizações e também a forma mais utilizada de contabilização e que atende a legislação fiscal Brasileira.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUA HISTÓRIA

A contabilidade teve um grande salto na Revolução Industrial (século XVIII), aonde antes só existia a Contabilidade Financeira que de certa forma para a época estava bem alinhada e de forma compacta, porém eficiente para servir as empresas comerciais (MARTINS, 2003 p.13).

Para a apuração do resultado do período conta era simplista, bastava ter os saldos de estoques iniciais e finais do período e o qual foi a quantidade realizada de compras no período, sendo assim também facilitando a vida dos contadores aonde a manipulação dos valores monetários era mais simplista, como também as empresa viviam mais do comércio do que da fabricação. Desta forma era realizada a equação: Estoques Iniciais (+) Compras (-) Estoques Finais (=) Custo das Mercadorias Vendidas (MARTINS, 2003 p.13).

Após a revolução industrial somente realizar a contabilização pela diferença não bastava, começava a busca por aperfeiçoamento destes

números, pois a própria forma de trabalhar da empresa havia modificado, sendo necessário que os dados que se tornassem concretos e que através dos mesmos fosse possível à tomada de decisões.

Diante deste contexto Martins (2003, p. 14) afirma que:

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo. Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial. [...]É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de Custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à administração. Por essa razão, são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial; potencial esse que, na grande maioria das empresas, é mais importante do que aquele motivo que fez aparecer a própria Contabilidade de Custos.

Ainda segundo Martins (2003, p. 14), com a Globalização e o acentuado crescimento econômico e competitivo, as avaliações de custos passaram a ser de suma importância para a sobrevivência de uma empresa, ao qual antes se delimitava a comprar e vender e ter os seus custos através de diferenças, sendo que o mercado pagava o preço estipulado pela empresa, hoje pode ser totalmente uma prática não aplicável e que pode determinar a sobrevivência ou não da empresa e de seus produtos, pois quem aplica o preço é o mercado.

A contabilidade de custos nada mais via apropriar os custos de transformação aos produtos elaborados, semi-elaborados e em elaboração, bem como a apuração do custo total e unitário os produtos e serviços, sejam este por outrora para fins gerenciais e administrativos.

Para auxílio desta formação de custos pode ser citado a ordem de produção ou de serviço, o mapa de apropriação de custos (MAC) que são instrumentos determinantes de uma contabilidade de custos dos produtos.

Segundo Oliveira e Perez Jr.(2007, p. 216) o mesmo afirma que entre os objetivos de uma análise de custos consistentes estão:

- Fornecer informações gerenciais para a administração a fim de subsidiar as tomadas de decisões;
- Servir como instrumento de controle sobre as atividades operacionais e produtivas de uma entidade;
- Demonstrar as distorções de valores, níveis de produtividade e eficiência da produção de bens e serviços, em relação as metas da empresa e padrões estabelecidos;
- Contribuir par apuração de índices econômicos, financeiros e de lucratividade, tais como margem de contribuição de produtos e serviços, rotação dos estoques, ponto de equilíbrio etc;
- Avaliar a eficácia da utilização dos fatores produtivos, tais como matérias primas, mão de obra e equipamentos;
- Identificar falhas nos processo produtivos e atividades que não agregam valores aos produtos;
- Fornecer subsídios para a política de terceirização de determinadas atividades;
- Identificar capacidade ociosa de produção.

Segundo Martins (2003 p. 15-16) as indústrias só adotam o resultado alcançado em sua atividade há a realização da receita, ou seja, no ato em que há a transferência do bem elaborado para o seu consumidor. Com isso, a Contabilidade de Custos, quando aplicada no contexto da Contabilidade Financeira, também não pode apurar resultado antes desse instante e, no máximo, pode servir como ferramenta para previsão de crédito.

Conforme afirma Martins (2003, p.16) o mesmo descreve que a contabilidade de custos com a contabilidade financeira:

Do ponto de vista econômico, o lucro já surge durante a elaboração do produto, pois há agregação de valores nessa fase, inclusive do próprio resultado, mesmo que ainda numa forma potencial, sem se concretizar em dinheiro, direitos a recebimento futuro ou outros ativos. Este princípio é o responsável por uma das grandes diferenças entre os conceitos de lucro na Economia e na Contabilidade contabilmente, já que a receita só será reconhecida futuramente, os valores agregados de gastos, relativos a fatores utilizado no processo de produção, vão sendo acumulados na forma de estoques. Só serão considerados como despesas também futuramente. Apesar da existência de várias exceções, apenas uma delas será vista mais

adiante com relação a esse princípio. Trata-se do caso de construção, produção de bens e serviços, projetos realizados sob encomenda etc. que demandam longo prazo e que, excepcionalmente, têm sua receita reconhecida antes da entrega para terceiros; conseqüentemente, também seus custos serão transformados em despesas antes desse momento. No caso de serviços, existem dois tipos básicos de transferências: numa só vez, ao final de sua execução, ou paulatinamente. Como exemplo do primeiro caso, temos a execução de plantas de residências, e como exemplo do segundo temos a assessoria contínua. Quando do caso de serviço executado e entregue numa única vez, os princípios são exatamente os mesmos que para o caso de bens os custos relativos ao trabalho são estocados para reconhecimento como despesas tão somente por ocasião do reconhecimento das receitas. E na hipótese de transferência contínua de serviços praticamente não há estocagem dos custos, já que estes passam imediatamente à condição de despesas.

2.1 TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

A maioria dos gestores das empresas entende por custos todo o gasto que foi consumido na atividade da empresa, porém não há 'receita' perfeita. Já os economistas têm uma visão própria de custos aonde utilizam cálculos e projeções, até mesmo custo de oportunidade (OLIVEIRA, PEREZ JR. P. 15 – 16).

Para a realização dos custeios e a obtenção de dados, há a necessidade de separações e de determinadas ações em cima de dados separado, desta forma o custo contábil (industrial) aplica a sua teoria através das seguintes terminologias como afirma Martins (2003, p.17):

- a) Gasto — Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).[...]
- b) Desembolso — Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada Ou não do momento do gasto.
- c) Investimento — Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). [...]
- d) Custo — Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. [...]
- e) Despesa — Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.[...]
- f) Perda — Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Ainda segundo Martins (2003, p.18):

Custos Primários: soma de matéria-prima com mão de obra direta. 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.

Custos de Transformação: soma 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.). Representam esses Custos de Transformação o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão-de-obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial etc.).

Segundo Kroetz (2001 p. 6) para que estes dados sigam os Princípios Fundamentais de Contabilidade e assim atender as exigências fiscais e societárias deve ser aplicada a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas (decreto-lei nº 1.598/77), ao qual obriga as empresa a manterem um sistema de custos integrado e coordenado, sendo que a empresa não trabalhando com este custos integrados o fisco poderá arbitrar o valor dos estoques para efeito do cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Desta forma Segundo Kroetz (2001 p. 6) relata que:

Porém, nem todos os métodos de custos são aceitos pela legislação brasileira. Ela requer a utilização do chamado custeio por absorção (será estudado em capítulos posteriores), o qual atende aos PFC. Este sistema tem como filosofia a premissa de que todos os custos (fixos e variáveis – diretos e indiretos) são computados ao custo dos produtos, portanto ativados. Assim, para atender à legislação comercial, a empresa deve adotar tal sistema ou, se adotar algum outro, deverá, por ocasião do encerramento do exercício, fazer os ajustes necessários de seus estoques e do custo dos produtos de acordo com os procedimentos do custeio por absorção.

Diante deste contexto Martins (2003, p.25) afirma sobre os custos financeiros ao custo do produto que:

Os encargos financeiros não são, portanto, custos de produção, mesmo que facilmente identificados com financiamentos de matérias-primas ou outros fatores de produção. São gastos de falta de capital próprio e não gastos de produção (custos). São tratados diretamente como despesas. [...] (Em altas taxas de inflação, o tecnicamente correto é sepa-

rar nas compras a prazo o que é o valor efetivo de compra do que é o encargo financeiro embutido pelo prazo negociado. Legalmente, ainda não podemos fazer isso no Brasil, mas para fins gerenciais isso é importante.) O Brasil, bem como vários outros países, está aceitando a inclusão dos juros no custo dos produtos apenas quando o ciclo de produção é muito grande (um ano ou mais, por exemplo) e quando poucos bens ou serviços são produzidos de uma vez.

Desta forma pode ser observado que há muito critério que não podem passar despercebido, pois este podem afetar os dados e custeios, sendo que a empresa poderá num futuro ser questionada sobre estes números.

2.2 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos pela regras, sendo que está totalmente direcionado a apropriação de todos os custos de produção aos bens fabricados, ou seja, alocar somente os custos de produção (custos diretos e indiretos) do produto no chão de fábrica propriamente dito, não incluindo despesas (desconsiderando as regras do imposto de renda aonde pode ser aplicado até 5 % das despesas gerais ao produto) (KROETZ, 2001 p. 6).

Ainda segundo o autor não é um princípio da contabilidade, mas uma metodologia de custeio que surgiu decorrente dele, nascida com a própria Contabilidade de Custos a fim de demonstrar aos auditores externos e órgãos do Governo o custo efetivo do produto, porém não esquecendo das legislações e regras impostar por eles como a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas (decreto-lei nº 1.598/77), a qual obriga a empresa a manter um sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração a fim de computar os custos dos produtos por ocasião do encerramento do exercício.

Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início Do século XX, conhecido como Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW). Pelo método RKW, todos os gastos do período (custos e despesas) eram apropriados a produção por meio de técnicas de rateios.

Naquela época, as despesas administrativas, comerciais e financeiras não eram relevantes, pois todos os esforços estavam concentrados na produção. Entretanto, Com o desenvolvimento e modernização das diversas economias mundiais, as despesas administrativas passaram a representar importante parcela dos gastos empresariais. Com base nesse novo ambiente empresarial, julgou-se necessário segregar as despesas dos custos e apropriá-las diretamente ao resultado do exercício. O sistema de custeio por absorção não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações contábeis e para o pagamento do imposto de renda. No custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios (OLIVEIRA, PEREZ JR. P. 15 – 16).

Para todo produto vendido ou serviço estes geram despesas. Desta forma é normal denominar como Custo do Produto Vendido, sendo que nada mais é que todo custo e despesa que foi realizado para que a venda do produto ocorresse (MARTINS, 2003 pg 20-21).

Segundo o site o www.planalto.gov.br, o mesmo afirma que:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição, e tendo em vista a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976),

DECRETA:[...]

Art 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 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.

2.3 CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS DO PRODUTO VENDIDO

O custo do produto vendido nada mais é que o montante dos gastos no processo de aquisição ou bens que foram consumidos pela empresa para fosse possível gerar a receita de vendas, sendo assim esses gastos são

somente apropriado ao resultado quando as receitas são realizadas (OLIVEIRA, PEREZ JR. P. 15 – 16).

Desta forma segundo Martins (2003, pg 40-42) “existem desde os critérios mais simples até os mais complexos”, sendo uma forma mais direta e simplificada e outra de forma analítica e complexa.

Critério Simples: Contabilização dos Custos pela Contabilidade Financeira em contas apropriadas e transferência direta para os estoques à medida que os produtos são acabados ou então só no fim do período, sem registro das fases de rateio.[...]

Critério Complexo: A forma mais complexa para contabilização dos Custos seria representada pelo registro contábil no mesmo grau do detalhamento dos mapas e arquivos de custos (MARTINS, 2003 pg 40-41).

Exemplo de forma sintética

Quadro 1 – Valores das contas contábeis

Lançamentos	Valor R\$
Materia prima	R\$ 1.345.000,00
Mão de obra Fábrica	R\$ 325.000,00
Energia Fábrica	R\$ 75.000,00
Depreciação Fábrica	R\$ 73.475,00
Outros gastos de fabricação	R\$ 23.568,00
Manutenção	R\$ 15.870,00
Total	R\$ 1.857.913,00

Fonte: Autor

São lançados só valores das contas de custos diretamente os produtos, ou seja estoques, não havendo critérios de rateios para cada produto. Desta forma os lançamentos nas contas ficam da seguinte forma:

Quadro 2 – lançamentos dos Valores nas contas contábeis (sintético)

Materia prima	
D	C
R\$ 1.345.000,00	R\$ 1.345.000,00

Mão de obra Fábrica	
D	C
R\$ 325.000,00	R\$ 325.000,00

Depreciação Fábrica	
D	C
R\$ 73.475,00	R\$ 73.475,00

Outros gastos de fabricação	
D	C
R\$ 23.568,00	R\$ 23.568,00

Energia Fábrica	
D	C
R\$ 75.000,00	R\$ 75.000,00

Manutenção	
D	C
R\$ 15.870,00	R\$ 15.870,00

Fonte: Autor

E nas contas de estoques da seguinte forma:

Quadro 3 – lançamentos dos Valores nas contas de estoques (sintético)

Produto A	
D	C
R\$ 604.988,76	

Produto B	
D	C
R\$ 814.120,67	

Produto C	
D	C
R\$ 438.803,57	

Fonte: Autor

No exemplo abaixo que demonstrar a forma analítica, pode ser observado que há um critério de rateio pelas quantidades produzidas e assim contabilizadas contas a contas no estoque.

Quadro 4 – Valores das contas contábeis

Lançamentos	Valor R\$
Materia prima	R\$ 1.345.000,00
Mão de obra Fábrica	R\$ 325.000,00
Energia Fábrica	R\$ 75.000,00
Depreciação Fábrica	R\$ 73.475,00
Outros gastos de fabricação	R\$ 23.568,00
Manutenção	R\$ 15.870,00
Total	R\$ 1.857.913,00

Fonte: Autor

Desta forma no quadro abaixo pode ser visto o percentual que cada um representa.

Quadro 5 – Critério de rateios (quantidade produzidas)

Produtos	Quantidade produzi- das	Percentual
Produto A	324	32,56%
Produto B	436	43,82%
Produto C	235	23,62%
Total	995	100,00%

Fonte: Autor

E assim a partir do critério serão lançadas nas contas de custos.

Quadro 6 – lançamentos dos Valores nas contas contábeis (Analítico)

Materia prima		Mão de obra Fábrica	
D	C	D	C
R\$ 1.345.000,00	R\$ 437.969,85 R\$ 589.366,83 R\$ 317.663,32	R\$ 325.000,00	R\$ 105.829,15 R\$ 142.412,06 R\$ 76.758,79

Depreciação Fábrica		Outros gastos de fabricação	
D	C	D	C
R\$ 73.475,00	R\$ 23.925,53 R\$ 32.196,08 R\$ 17.353,39	R\$ 23.568,00	R\$ 7.674,40 R\$ 10.327,28 R\$ 5.566,31

Energia Fábrica		Manutenção	
D	C	D	C
R\$ 75.000,00	R\$ 24.422,11 R\$ 32.864,32 R\$ 17.713,57	R\$ 15.870,00	R\$ 5.167,72 R\$ 6.954,09 R\$ 3.748,19

Fonte: Autor

Quadro 7 – lançamentos dos Valores nas contas de estoques (Analítico)

Produto A		Produto B		Produto C	
D	C	D	C	D	C
R\$ 437.969,85 R\$ 105.829,15 R\$ 24.422,11 R\$ 23.925,53 R\$ 7.674,40 R\$ 5.167,72 R\$ 604.988,76		R\$ 589.366,83 R\$ 142.412,06 R\$ 32.864,32 R\$ 32.196,08 R\$ 10.327,28 R\$ 6.954,09 R\$ 814.120,67		R\$ 317.663,32 R\$ 76.758,79 R\$ 17.713,57 R\$ 17.353,39 R\$ 5.566,31 R\$ 3.748,19 R\$ 438.803,57	

Fonte: Autor

Desta forma pode-se observar que os critério mais analítico é o mais trabalhoso de certa forma, porém o resultado é muito mais abrangente e de mais fácil análise se tratado de níveis até dos custos de cada produto.

3 METODOLOGIA

O método aplicado neste presente trabalho foi a pesquisa e revisão bibliográfica, sendo esta determinada pela revisão através de livros e artigos publicados.

Diante deste contexto além do auxílio na delimitação dos objetivos da pesquisa científica, a revisão bibliográfica também agrega nas construções teóricas, nas comparações e na validação de resultados de trabalhos. (Medeiros e Tomasi, 2008, pg 225 a 227).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo demonstrar a necessidade atual da aplicação da contabilidade de custos e como esta teve início. Sendo esta necessidade não somente através da legislação e sim na sua maior parte para a obtenção de controle de seus custos e como ferramentas de decisão.

O estudo também demonstrou alguns conceitos de custos, as formas e métodos de custeios aceitado e aplicados na contabilidade de custos, e como este deve ser apresentado.

Conclui-se com este trabalho que a contabilidade de custos é atualmente a ferramenta de maior necessidade e amplitude para a tomada de decisões e controles para que desta forma seja possível a sobrevivências das

empresa em um mercado em grande competitividade e em mudanças constantes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977 **artigo 55, item II, da Constituição, e tendo em vista a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)**. Brasília. CASA CIVIL, 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm > . Acesso em 15 jan, 2016.

KROETZ, Cesar Eduardo S. **APOSTILA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS I**. 2001.95 f. Apostila de Custos. UNIJUÍ – Universidade Regional do Noroeste do Estado do RGS (DECON – Departamento de Economia e Contabilidade Curso de Ciências Contábeis). IJUI, 2001.

LAKATOS, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **FUNDAMENTOS DA METODOLOGIA**. Editora Atlas: São Paulo. 2ª Edição, 2003.

MARTINS, Eliseu. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. Editora Atlas: São Paulo. 2ª Edição, 2003.

OLIVEIRA, Luis Martins de. PEREZ JR., José Hernadez. **CONTABILIDADE DE CUSTOS: Para não contadores**. São Paulo: 3ª Edição. Editora Atlas, 2007.