ESTUDO DIRIGIDO – CUSTOS INDUSTRIAIS – MARÇO 2013

Neste módulo você aprendeu noções básicas fundamentais para o desenvolvimento e aprendizagem de Custos Industriais. Agora, chegou a hora de demonstrar seu conhecimento realizando as avaliações (objetiva e discursiva) pertinentes ao conteúdo. Para ajudá-lo, elaboramos este estudo dirigido como uma ferramenta para auxiliar no seu processo de aprendizagem. Nele você poderá rever aspectos importantes que possibilitarão o entendimento do conteúdo.

A área de custos de uma empresa, assim como todas outras áreas possuem uma **terminologia** própria que, em muitas oportunidades, é utilizada de forma equivocada e pode acarretar decisões precipitadas e/ou errôneas. É importante ao profissional da área de Custos, conhecer bem seus termos. Diante disso, selecionamos alguns que são os mais usuais e gostaríamos que você também soubesse claramente suas definições:

Gasto - Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, representado por entrega de ativos. Exemplo: matéria prima consumida no processo produtivo, material de expediente consumido no processo administrativo.

Desembolso – Pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço. São saídas em dinheiro ou cheque que ocorrem devido ao pagamento de uma aquisição efetuada à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente. Exemplo: compra de mercadorias para estoque à vista, compra de matéria prima a prazo, pagamento de salário.

Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Exemplo: compra de máquinas

Custo – Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Lembre que o Custo também é um gasto, porém reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção, para fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplo: A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) sem transitar pela fase de investimento. Outros exemplos de Custo: matéria prima consumida, materiais auxiliares, mão de obra produtiva.

Despesa – Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Exemplo: a comissão do vendedor.

Custo de produção – Inclui o custo de aquisição de materiais, acrescido dos demais gastos incorridos na produção.

Mark-up – É o índice que se utiliza para cálculo do preço de venda do produto.

Margem de contribuição – É a contribuição unitária do produto para pagar o montante da despesa fixa da empresa e o lucro da atividade.

Perda – Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Exemplos: Incêndio, greves, sinistros, vazamento de materiais líquidos ou gasosos, obsoletismo de estoques.

Desperdícios – São os gastos incorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas. Exemplo: Retrabalho decorrente de defeitos de fabricação, estocagem e movimentação desnecessária de materiais e produtos.

Departamento – É a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custo, representada por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas.

Centro de Custo – É a menor unidade de acumulação de custos. Trata-se de um centro de responsabilidade no qual o gestor não tem o controle sobre as receitas, mas é capaz de controlar os gastos.

Custeio ABC – Custo baseado na atividade – é uma metodologia de apuração de custos desenvolvida na década de 80 e caracteriza-se principalmente por uma alocação mais precisa dos custos **indiretos** e uma organização.

Custeio por absorção – É o método que atende aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou seja, o método pelo qual todos os custos de produção – diretos, indiretos, fixos e variáveis – são computados ao custo dos produtos.

Custeio RKW – É uma variação do sistema de custeio por absorção integral, já que também as despesas são apropriadas ao custo do produto. Foi criado no século XX na Alemanha.

A seguir vamos conhecer um pouco mais como são calculados alguns tipos de custos, ver suas fórmulas e entender melhor cada caso:

A - Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)

CMV = EI + C – EF , onde EI = estoque inicial, C = compras e EF = estoque final.

B - Custo de Produção (CP)

CP = soma dos materiais diretos + mão de obra direta + custos indiretos de fabricação.

C - Custo do Produto vendido (CPV)

CPV = CP + EIPA – EFPA + EIPP – EFPP , onde CP – Custo de Produção; EIPA – Estoque Inicial de Produtos Acabados; EFPA – Estoque Final de Produtos Acabados; EIPP – Estoque Inicial de Produtos em Processo; EFPP – Estoque Final de Produtos em Processo.

D - Custo do Material Direto (MD)

MD = EI + C – EF , onde EI – Estoque Inicial; EF – Estoque Final; C = Compras.

E - Custo da Produção Acabada (CPA),

CPA = EIPP + CP – EFPP, onde EIPP – Estoque Inicial de Produtos em Processo; EFPP – Estoque Final de Produtos em Processo; CP – Custo de Produção.

Devido à globalização, crescimento das empresas, concorrência mais acirrada, necessidade de controles e racionalização efetiva sobre custos, a **contabilidade de custos**, apesar de ter sido criada para avaliação de estoques, sofreu algumas adaptações e passou a ser aproveitada como instrumento de gestão, onde nessa nova atividade exerce duas importantes funções, que são: **auxílio ao controle** e à **tomada de decisões**. Dentro dessa **nova visão** da contabilidade de custos, algumas atividades foram incorporadas a essa área, tais como: Fornecer dados para o estabelecimento de padrões - Auxiliar na confecção dos orçamentos e proporcionar o acompanhamento dos valores orçados com os efetivamente realizados - Contribuir de forma efetiva, por meio das informações que disponibiliza para a administração do preço de venda e também dar condições para empresa optar pela realização da compra ou não, pela produção ou não de produtos.

Existem alguns princípios fundamentais de contabilidade de custos, os quais foram estipulados pela Lei 6.404, de 15/12/76 e recomendamos ao pessoal que trabalha na área de custos que leiam e entendam bem esses princípios, que podem ser encontrados no capítulo 2 do livro indicado na disciplina. Entre vários princípios, pedimos atenção a dois deles: **1º) O Princípio da Consistência ou Uniformidade**, no qual " A contabilidade de uma Entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com menor grau de dificuldade possível ..." (Schier,2005). Isso quer dizer toda a apropriação feita num determinado período deve ser sempre seguido e caso necessite ser modificado, toda a empresa tem que ser informada o porque. **2º) Princípio do Conservadorismo ou Prudência**, no qual "Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o **menor valor atual para o ativo** e o **maior valor para as obrigações**..." (Schier, 2005). Isso significa que na dúvida a Contabilidade deve optar pela forma mais conservadora de escrituração, onde deve alocar na **realização de ativos** o valor **menor** e no **cumprimento das obrigações** o valor **maior**.

Uma das fases mais importantes da contabilidade de custos é o registro das operações de custos e despesas da empresa.

A Lei 6.404/76, determina a estrutura que um **Plano de Contas (PC)** deve apresentar.Afinal o PC deve ser entendido como sendo um conjunto de normas previamente estabelecido, de acordo com as necessidades de registro, de informações, de controle e com a natureza da empresa, com vistas a facilitar o entendimento e a análise de seus resultados para atingir a máxima eficiência e eficácia na gestão dos negócios.

O Plano de Contas deve ser elaborado levando-se em consideração o seguinte:

Os princípios contábeis gerais para registros e demonstrações; título das contas; classificação das contas; função das contas; funcionamento das contas; relação entre grupos de contas e

contas individuais; regulamento para registro das contas; análise e códigos de contas; derivações de contas; critérios de avaliação e modelos de demonstração.

Com base nisso podemos dizer que o **objetivo principal** de um Plano de Contas é servir de meio orientativo para registro das operações contábeis, possibilitando a visualização da situação real da movimentação patrimonial das empresas, independente da natureza.

Na contabilização do custo industrial, deve-se fazer o esquema básico de contabilidade de custos, e para que esse esquema contábil básico seja elaborado, deve-se fazer a separação entre custos e despesas, onde teremos:

Custos de Produção – Tudo o que é relacionado diretamente no produto ou na fábrica que produz o bem, exemplos: Matéria prima consumida; Energia elétrica da fábrica; Salários do pessoal da fábrica; Depreciação dos equipamentos da fábrica; Água consumida na fábrica; Manutenção da fábrica etc.

Despesas administrativas – Telefone; Correios; Salários da Administração; Material de expediente (escritório) etc.

Despesas comerciais – Comissão de vendas; fretes para entrega etc.

Despesas financeiras – as próprias.

Como já dissemos, a separação dos gastos em custos e despesas é de fundamental importância para que se apurem o custo da produção e o resultado de um determinado período. Várias são as classificações desses gastos em relação às variações nos volumes de produção e de vendas, sendo elas: custos e despesas fixos, custos e despesas semifixos e semivariáveis, custos e despesas variáveis. Veja a seguir alguns exemplos por tipo de classificação:

Custos fixos – São os custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada. Exemplo: Salários das chefias; aluguel; seguros etc.

Despesas fixas – São as despesas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas e independem do volume de vendas ou de prestação de serviços. Exemplo: Salários administrativos; despesas financeiras etc.

Custos semifixos ou semivariáveis – Alguns gastos têm parte de sua natureza fixa e parte variável. Exemplo: Depreciação.

Custos variáveis – São os custos que variam de acordo com a variação do volume de produção. Exemplo: Água consumida na produção de bens.

Despesas variáveis – As despesas variáveis são as que se alteram proporcionalmente às variações no volume de receitas. Exemplo: Comissão sobre vendas.

Agora em relação à forma de distribuição e apropriação dos produtos, centros de custos e resultados, os gastos podem ser classificados em: custos diretos e indiretos e despesas diretas e indiretas.

Custos diretos – São os custos que podem ser identificados e quantificados no produto ou serviço e valorizados com relativa facilidade. Exemplo: Materiais diretos.

Despesas diretas – As despesas diretas são as que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e prestação de serviços. Exemplo: Recitas de vendas; impostos incidentes sobre o faturamento, despesas de frete etc.

Custos indiretos – São os custos que, por não serem identificados de forma fácil, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas. Exemplo: Mão de obra indireta; materiais indiretos etc.

Despesas indiretas – São os gastos que não podem ser identificados, com precisão, com as receitas geradas. Exemplo: despesas administrativas; despesas financeiras etc.

Os **Lançamentos Contábeis da Apuração do Custo** dos Produtos Vendidos, seguem as seguintes regras:

a - Aquisição de matéria-prima: DEBITA estoque de matéria-prima e CREDITA banco ou caixa (se a compra for à vista) ou fornecedor (se a compra for a prazo).

b - Requisição de matéria-prima para produção: DEBITA estoque de produtos em elaboração (ou em processo) e CREDITA estoque de matéria-prima.

c - Apropriação da mão de obra direta aos produtos em elaboração: DEBITA estoque de produtos em elaboração (ou em processo) e CREDITA mão de obra direta.

d – Pela apropriação dos custos indiretos de fabricação aos produtos: DEBITA estoque de produtos em elaboração (ou em processo) e CREDITA – materiais indiretos consumidos (mão de obra indireta; depreciação de equipamentos; aluguel de fábrica etc).

e - Pela transferência dos produtos acabados na linha de processo: DEBITA estoque de produtos acabados e CREDITA estoque de produtos em elaboração.

f – Pela venda de produtos acabados, transferimos da conta estoque de produtos acabados para custo dos produtos vendidos: DEBITA custo dos produtos vendidos (CPV) e CREDITA estoque de produtos acabados.

Na **constituição do processo de Custo Industrial**, dois itens são de grande relevância, a **mão de obra** e o **material**. **O material** é o mais importante elemento do custo industrial porque é constituído pelas matérias-primas e secundárias que, transformadas, irão constituir o produto fabricado.

Ainda nesse campo de materiais, sabe-se que a **matéria-prima** é o material que entra em maior porção na fabricação do produto, enquanto a **matéria secundária** é o material aplicado diretamente no produto, porém não entra em grandes proporções na fabricação e representa pequena parte do custo do material.

O **Controle do Material, ou gestão do material** é de suma importância devida seu impacto no custo final do produto, com isso a organização deve se preocupar com os seguintes pontos:

- O controle do custo do material inicia-se com a sua aquisição pelo Departamento de Compras.

- Devem ser observadas as condições de acondicionamento quando o material entra no almoxarifado, para que sejam evitados desperdícios.

- O material é controlado também quando requisitado pelo Departamento de Produção.

- Os materiais destinados à produção permanecerão no almoxarifado até que sejam requisitados pelo Departamento de Produção.

A **Ordem de Produção**, conhecida nas empresas como **OP**, é um dos mais importantes formulários utilizados na apropriação do custo industrial, uma vez que é a demonstração analítica da formação do custo industrial que acompanha o produto em todas as fases de sua fabricação. Veja a seguir algumas das características/utilidades da Ordem de Produção (OP).

- O preenchimento da OP é iniciado no momento em que se começa o processo de fabricação do produto.

- Na OP são anotados os materiais requisitados em cada seção por onde passa o produto nas diversas fases de fabricação.

- A alocação de mão de obra é feita com base no apontamento efetuado que se refere ao número de horas trabalhadas na fabricação de determinado produto.

- A OP reúne os materiais, a mão de obra e os gastos gerais aplicados em um produto ou em uma série de produtos fabricados, mostrando seu custo unitário.

As empresas para cumprir com a legislação devem manter em suas organizações métodos de avaliação de estoque. Esses métodos servem para separar o custo dos materiais, mercadorias e produtos entre o que foi consumido ou vendido e os que permanecem em estoque.

Existem diversos métodos de avaliação de estoque, a saber:

Custo médio ponderado (móvel e fixo) – A baixa é feita a cada venda ou comunicação de consumo, no caso de Custo médio ponderado móvel e no Custo médio ponderado fixo, os materiais consumidos são baixados pelo custo médio do final do mês.

PEPS – Primeiro que Entra, Primeiro que Sai – Nesse método, as baixas do estoque são dadas pelo custo mais antigo, ou seja, o estoque é baixado à medida que ocorrem as vendas pelo custo que foi efetuado primeiro.

Custo específico – é normalmente utilizado em empresas que têm poucos itens em estoque e que demandam um valor muito alto.

Método varejo – utilizado em empresas comerciais que trabalham com uma quantidade grande de itens em estoque e que efetuam compras geralmente em lotes, com valor unitário pequeno de cada item.

UEPS – Último que Entra, Primeiro que Sai. OBS: este método UEPS é o único que não é aceito pelo Fisco, pois na utilização desse método é pego o último preço de aquisição para fins de baixa de estoque, o qual proporciona um valor maior de custo, reduzindo a base de cálculo do imposto de renda e consequentemente diminuindo a arrecadação.

Falaremos agora sobre os gastos gerais de fabricação, são todas as despesas ocorridas em uma indústria decorrentes da produção, exceto material e mão de obra. Normalmente são classificados de acordo com sua natureza em **gastos gerais diretos** e **gastos gerais indiretos**, onde os **diretos** são aqueles que incidem diretamente sobre os produtos fabricados ou podem ser apropriados diretamente ao custo de um produto ou de um setor de produção, enquanto que os **indiretos** são os que incidem de forma indireta no produto ou seção produtiva, sendo de difícil apropriação ao produto.

Temos ainda os **gastos gerais fixos**, os quais se repetem mensalmente (mesmo valor), independentemente de variação no volume de produção, ao contrário dos **gastos gerais variáveis**, que variam de acordo com o volume de produção.

Esses gastos gerais devem ser **rateados de acordo com sua natureza**, e com isso a apropriação dos custos fica mais confiável, veja os exemplos abaixo:

Combustíveis e lubrificantes: rateados de acordo com o consumo de cada seção produtiva e é conhecido por meio das requisições.

Energia elétrica – quando não se tem um medidor para cada área de trabalho, usa-se um rateio baseado na metragem quadrada de cada área utilizada.

Aluguel e IPTU - Utiliza-se o rateio sobre a metragem quadrada de ocupação, que, nesse caso, é a medida mais justa.

Amortização e depreciação - Normalmente, esse gasto é apropriado de acordo com o porcentual equivalente de cada ativo imobilizado com relação ao todo, existente em cada unidade produtiva.

Material de limpeza - É atribuído a cada unidade de acordo com as requisições, bem como os materiais de consumo.

Mão de obra de terceiros - Deve ser apropriado de acordo com as ordens de serviço emitidas pelas unidades em separado.

Na contabilização dos gastos gerais, as despesas de fabricação são **debitadas** diretamente nas contas próprias, para posterior rateio. Se as despesas forem pagas à vista, **debitamos** despesa

e **creditamos** caixa, pela saída do dinheiro. E se as despesas forem a prazo, **debitamos** a despesa correspondente e **creditamos** contas a pagar (passivo).

Controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção. Nenhum sistema de custos, por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para determinar que uma empresa tenha total controle sobre eles, principalmente porque a fase mais importante do ciclo para essa finalidade é a tomada de decisões com respeito à correção de desvios.

Os **custos controláveis** são os que estão diretamente sob a responsabilidade de uma pessoa cujo desempenho se deseja controlar e analisar.

Já os **custos estimados**, são melhorias técnicas introduzidas nos custos médios passados, em função de determinadas expectativas quanto a prováveis alterações de alguns custos, mudança na qualidade de materiais disponíveis para produção, inserção de novas tecnologias etc.

Falando-se em custos, o **Custo Padrão** é considerado o custo ideal de produção de um determinado bem ou serviço. No entanto, conceitua-se o custo padrão como aquele determinado, *a priori*, como sendo o custo normal de um produto ou serviço.

Na elaboração e implantação do **Custo Padrão**, devem ser levadas em consideração as metas de eficiência e eficácia da organização.

Considerando que a principal meta das organizações é obter **lucro** (ganhar dinheiro), observa-se que nunca haverá plena satisfação e, consequentemente, o empresário buscará cada vez mais lucratividade. Porém, existem algumas restrições que podem dificultar o pleno êxito, são as **restrições internas** e as **restrições externas**. Nas restrições internas podemos citar: falta de funcionários; limitações de equipamentos etc , nas restrições externas temos: política de preços; intervenção governamental; demanda; concorrência etc.

Nas empresas industriais, alguns tributos indiretos pagos na aquisição de mercadorias e materiais representam, de acordo com a legislação pertinente, **créditos** da empresa em relação ao governo e serão **compensados** com os mesmos impostos que serão devidos pela venda das mercadorias ou produtos, esses tributos são: **IPI** (Imposto sobre Produto Industrializado) e **ICMS** (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Lembramos que o **ICMS** é o principal imposto do país e constitui a maior fonte de arrecadação dos Estados e Distrito Federal.

Os impostos **IPI** e **ICMS** são conhecidos como impostos recuperáveis e devido a isso, quando da aquisição de mercadorias, apesar de serem pagos **NÃO** devem compor o custo de aquisição.

Lembramos que esse estudo dirigido é um complemento de seus estudos. Portanto, não deixe de reler o livro, rever os slides de aula, assistir as vídeoaulas.

Lembre-se que você conta com uma equipe sempre pronta para orientá-lo e ajudá-lo durante seu processo de aprendizagem.

Bons estudos e boa sorte!