

## **ESTRUTURA BÁSICA DE UM SISTEMA DE CUSTEAMENTO**

Na estrutura básica de um sistema de custeamento, são reconhecidos os seguintes elementos:

- sistema de acumulação de custos;
- sistema de custeio;
- modalidade de custeio.

### **SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS**

O sistema de acumulação de custos corresponde ao ambiente básico no qual operam os sistemas e as modalidades de custeio.

Assim, antes de decidir quanto ao sistema ou à modalidade de custeio a ser adotada, a empresa deverá escolher o seu sistema de acumulação de custos, orientando-se, estritamente, pelo sistema produtivo da empresa.

Existem dois sistemas básicos de produção - o sistema de produção por encomenda e o sistema de produção contínua.

**SISTEMA DE PRODUÇÃO POR ENCOMENDA:** caracteriza-se pela fabricação descontínua de produtos não padronizados;

**SISTEMA DE PRODUÇÃO CONTÍNUA:** caracteriza-se pela fabricação em série de produtos padronizados.

Consistentemente com os dois sistemas produtivos existem também dois sistemas básicos de acumulação de custos:

1. sistema de acumulação por ordem ou encomenda;
2. sistema de acumulação por processo.

Adotará o sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda a empresa cujo sistema produtivo for predominantemente descontínuo, produzindo bens ou serviços não padronizados e, geralmente, sob encomenda específica dos seus clientes.

Por outro lado, a empresa que produz, em série, bens ou serviços padronizados deverá adotar o sistema de acumulação de custos por processo.

#### **1.1 Sistema de acumulação de custos por ordem de produção**

Este é o sistema no qual cada elemento do custo é acumulado segundo ordens específicas de produção referentes a um determinado produto ou lote de produtos. As ordens de produção são emitidas para o início da execução da atividade produtiva e nenhum trabalho poderá ser iniciado sem que seja devidamente precedido pela emissão da correspondente ordem de produção.

Os termos "ordem de fabricação", "ordem de serviço" ou "ordem de trabalho" são sinônimos de "ordem de produção".

A condição indispensável para o adequado custeamento de uma ordem de produção é a sua contínua identificação com uma determinada produção em particular.

O sistema de ordem de produção é o mais apropriado para o custeio de produtos por encomenda, sendo pouco usado nas indústrias de produção em série. Nestas indústrias, a sua utilização restringe-se, normalmente, ao controle de construções e às atividades de manutenção.

Esse sistema apresenta, como não poderia deixar de ser, algumas desvantagens. Dentre elas, destacamos:

- custo administrativo elevado - o sistema exige considerável trabalho burocrático para o registro das informações minuciosas requeridas no adequado preenchimento das ordens de produção;
- controles permanentes são necessários para assegurar a correção dos dados de material e de mão-de-obra direta apropriados a cada ordem de produção;
- quando um embarque parcial é efetuado antes do encerramento da respectiva ordem de produção, faz-se necessária a utilização de estimativas para determinação do custo de vendas dos produtos enviados ao cliente.

## 1.2 Sistema de acumulação de custos por processo

O sistema de acumulação por processo é usado, invariavelmente, na contabilização dos custos de uma produção em massa. Normalmente, nesse sistema produtivo, todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica a outra, os produtos são movimentados no processo de produção continuamente, e todos os procedimentos de fábrica são predominantemente padronizados.

As seguintes características desse sistema podem ser destacadas:

- os custos, diretos ou indiretos, são acumulados nas contas de custos durante um determinado período, sendo reclassificados por departamento ou processo no fim desse período;
- nos casos em que os produtos são processados em mais de um departamento, os custos correspondentes são transferidos para o departamento seguinte, de forma que o custo total vai sendo acumulado até que o produto esteja terminado;
- a produção, em termos de quantidade (quilos, toneladas, unidades etc.), é registrada diária ou semanalmente, sendo preparado, no fim do mês, um demonstrativo dos resultados finais;
- o custo total de cada processo é dividido pelo total da produção, obtendo-se um custo médio por unidade para o período.

## SISTEMAS DE CUSTEIO

Uma vez definido o sistema de acumulação de custos a ser utilizado pela empresa, passa-se à escolha do sistema de custeio a ser adotado.

Essa escolha já não depende do sistema produtivo da empresa e sim, principalmente, do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Os sistemas de custeio diferenciam-se entre si pela natureza dos dados contábeis utilizados - históricos ou predeterminados.

Assim, são dois os sistemas de custeio:

I - sistema de custeio baseado em dados reais, atuais ou históricos; e

II - sistema de custeio baseado em dados estimados ou predeterminados.

### **Sistema de custeio histórico**

O sistema de custeio baseado em custos históricos ou atuais pode ser definido como um sistema no qual os custos são registrados tais como ocorrem. Em consequência disso, nesse sistema, os custos só são determinados após o término da fabricação do produto ou da prestação do serviço da empresa.

Sob esse sistema, o produto é debitado pelo custo atual do material usado, da mão-de-obra aplicada e por uma estimativa dos gastos gerais de fabricação.

Dessa forma, o sistema de custo atual ou histórico contém, no que respeita aos gastos gerais de fabricação, um elemento do custo predeterminado.

Obviamente, o sistema baseado em custos históricos pode ser usado tanto em um ambiente de acumulação de custos por ordem de produção como em um ambiente de acumulação de custos por processo de fabricação em série.

De um modo geral, as seguintes limitações afetam a utilização do custo histórico:

- o custo histórico pode não ser um custo típico, podendo, mesmo, em alguns casos, ser qualificado como um custo acidental;
- devido ao prazo requerido para apuração dos custos históricos e para elaboração dos demonstrativos neles baseados, a sua eficácia gerencial é muito limitada;
- sob um sistema exclusivo de custo histórico, não existe medida de comparação para julgamento imediato do desempenho da empresa. A gerência fica sabendo, apenas, se o custo mais recentemente apurado foi maior ou menor do que aquele verificado em período anterior, mas não disporá de elementos de comparação para poder determinar as operações, os fatores de produção ou as causas das variações constatadas.

### **Sistema de custeio predeterminado**

Como o próprio nome indica, custos predeterminados são custos estabelecidos com antecedência sobre as operações de produção. Assim, em um sistema de custeio baseado em custos predeterminados, tanto o material como a mão-de-obra e os gastos gerais de fabricação são contabilizados com base em preços, usos e volumes previstos.

Os custos predeterminados são usados quando a gerência está interessada, primeiramente, em conhecer quais *deveriam* ser os seus custos, para depois compará-los com os custos reais.

Dentro do sistema de custos predeterminados, contas de variações são usadas para contabilização das diferenças (a mais ou a menos), resultantes da comparação entre o custo realmente incorrido e o respectivo custo predeterminado.

Os custos predeterminados podem ser estimados com base na "melhor informação disponível no momento" da sua fixação, ou podem ser "padrões" resultantes de um meticuloso estudo de engenharia.

Os custos predeterminados, sejam estimados ou padrões, apresentam as seguintes principais vantagens e desvantagens:

- tornam possível a aplicação do chamado *princípio de exceção*, que significa que a gerência passa a centralizar a sua atenção nos casos de variações significativas (para mais ou para menos) entre custos predeterminados e custos reais;
- são importantes como incentivos ao trabalhadores, supervisores e executivos que passam a contar com um padrão de medida do seu desempenho; (inclusive, por exemplo, para avaliação objetiva de resultados em Plano de Participação nos Resultados da Empresa - Lei 10.101/2000).
- permitem uma melhor formulação das políticas de preço e de produção da empresa;
- são medidas unitárias estáveis, das quais a administração pode servir-se para medir a eficiência das operações durante diferentes períodos de tempo;
- a principal desvantagem dos custos predeterminados refere-se ao trabalho e ao tempo requeridos para sua definição, notadamente quando se tratar da fixação de padrões.

## MODALIDADES DE CUSTEIO

A terceira etapa na estruturação de um sistema de custos refere-se à modalidade de custeio a ser utilizada.

Como veremos, a diferença entre as modalidades de custeio relaciona-se com o grau de variabilidade dos gastos apropriados aos produtos ou serviços produzidos pela empresa.

Há duas modalidades de custeio:

- a modalidade de custeio por absorção; e
- a modalidade de custeio variável ou direto.

Ambas as modalidades podem ser utilizadas tanto em um sistema de custeio histórico como em um sistema de custeio predeterminado.

### **Modalidade de custeio por absorção**

Quando, ao custear-se os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a esses produtos, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos, diz-se que se está usando a modalidade de custeio por absorção.

Esta atribuição de gastos fixos, entretanto, implica, naturalmente, a utilização de rateios. E nisso reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle. Por mais objetivos que pretendam ser os critérios de rateio, eles sempre apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta (quando não impede) as decisões da gerência com relação a assuntos de vital importância para a empresa, como, por exemplo, a determinação de preços de venda ou a descontinuação da fabricação de produtos deficitários.

Para fins fiscais (Imposto de Renda), é obrigatório a utilização do custeio por absorção.

### **Modalidade de custeio variável**

Em oposição à modalidade de custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, as distorções deles decorrentes.

Assim, essa modalidade de custeio apresenta, sobre a modalidade anterior, significativas vantagens no que respeita à apuração dos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos da empresa e às decisões gerencias.

Entretanto, a grande falha deste sistema, é que não é aceito, perante a legislação do Imposto de Renda. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil.