

# CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

## CONTABILIDADE DE CUSTOS

### **PROFESSORA: EUGENIZE BEZERRA LIMA**

#### **Curriculum Resumido do Professor:**

Mestre em Educação – Docência superior pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE); Pós-graduada em docência superior e profissional pelo Instituto Superior de Estudos Pedagógicos; Pós-graduada Gestão Empresarial de Operadoras de Planos de Saúde pela Fundação Getúlio Vargas (FGV); Pós-graduada em Controladoria e Finanças pela Universidade Candido Mendes (UCAM) e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Sua experiência profissional desde 1986 inclui os cargos de Gerência contábil em empresas do ramo industrial de petróleo; Gerente Geral, Contadora e Gerente Financeira em empresas da área de saúde; Sócio-Diretor da empresa de planos de saúde do Sistema Integrado de Saúde.

Atualmente presta consultoria na área Administrativo-Financeira para empresa Atlântico Serviços Médicos Ltda., é professora contratada do CRC-Rio (Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro) e professora das disciplinas de Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis no Curso de graduação em Administração da Faculdade CCAA – Riachuelo-RJ.

**Atualização: 13/05/2014**

## **OBJETIVO DO CURSO**

Apresentar os conceitos básicos e a classificação e apropriação dos custos pelos produtos. Mostrar a aplicação dos sistemas de custeios por absorção e variável, deixando o aluno capaz de apurar cada um dos elementos que constituem o custo de um produto. Evidenciar a importância, ao aluno, da contabilidade de custos na tomada de decisão, expondo seu valor como fonte de informação e controle.

## **PROGRAMA**

### **Unidade 1 – CONTABILIDADE DE CUSTOS, FINANCEIRA E GERENCIAL**

- 1.1..Posicionamento da contabilidade financeira, gerencial e de custos
- 1.2..Princípios contábeis aplicados a custos

### **Unidade 2 - TERMINOLOGIA CONTÁBIL BÁSICA**

- 2.1. Nomenclaturas de custos
- 2.2. Classificação dos custos e despesas.

### **Unidade 3 – ESQUEMA BÁSICO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS**

- 3.1. Separação e apropriação dos custos
- 3.2. Contabilização dos custos

### **Unidade 4 – CRITÉRIO DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS**

- 4.1. Análise dos critérios de rateio.
- 4.2. Departamentalização
- 4.3. Influência dos custos fixos e variáveis

### **Unidade 5 – SISTEMAS DE CUSTOS**

- 5.1. Custeio por absorção
- 5.2. Custeio variável

### **Unidade 6 – SISTEMAS DE PRODUÇÃO**

- 6.1. Tipos de Sistemas de Produção
- 6.2. Produção Equivalente
- 6.3. Produção Conjunta

### **Unidade 7 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO**

- 7.1. Conceito de margem de contribuição
- 7.2. Margem de contribuição: unitária X total
- 7.3. Margem de contribuição e o fator de limitação
- 7.4. Margem de contribuição para fins decisoriais
- 7.5. Margem de contribuição e custos fixos identificados

## **Unidade 1 - CONTABILIDADE DE CUSTOS, FINANCEIRA E GERENCIAL**

A Contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

A Contabilidade como ciência da informação divide-se nas seguintes áreas de estudo

- ✓ **Contabilidade Gerencial e**
- ✓ **Contabilidade Financeira.**

### **CONTABILIDADE GERENCIAL**

A Contabilidade Gerencial estuda informações a serem fornecidas aos tomadores de decisão, isto é, às pessoas internas à organização, responsáveis por dirigir e controlar suas operações. Neste sentido, Enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para seus usuários internos. Não está restrita àqueles princípios contábeis.

### **CONTABILIDADE FINANCEIRA**

A Contabilidade Financeira (No Brasil, fortemente influenciada pela Legislação Societária) objetiva fornecer informações aos acionistas, credores, fornecedores e outros externos à empresa, enfatizando o preparo de relatórios para usuários externos.

Limitada pelos princípios contábeis.

- ✓ Regras de reconhecimento da receita e mensuração de custo,
- ✓ Tipos de itens que são classificados como ativo, passivo e patrimônio líquido no balanço patrimonial.

### **CONTABILIDADE DE CUSTOS**

Seguindo o exemplo da Contabilidade Geral, a Contabilidade de Custos não nasceu completa, porém, entrou em processo evolutivo de constante aperfeiçoamento que se verifica até os dias de hoje, estando, pois, em constante formação. Atualmente, a Contabilidade de Custos, em todas as atividades empresariais, reflete sua utilidade como instrumento gerencial do planejamento e do controle, e principalmente, na tomada de decisão. Pode-se afirmar então que a Contabilidade de Custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização.

A avaliação dos estoques e a apuração do resultado econômico, por meio do controle de custos, criam condições para acompanhar o desempenho empresarial, vinculando a aplicação do ciclo da contabilidade de custos aos resultados preestabelecidos.

#### **Objetivos da Contabilidade de Custos**

- ✓ Determinação do Lucro
- ✓ Tomadas de Decisões
- ✓ Controle Operacional

Subsidia de informações tanto a Contabilidade

Gerencial quanto a Contabilidade Financeira.

### **Princípios de Contabilidade relacionados à Contabilidade de Custos**

Entre os princípios contábeis aplicáveis à contabilidade de custos, estão os abaixo descritos:

- ✓ **Registro pelo Valor Original** - A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais expressos em moeda nacional. Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores: Custo corrente, Valor realizável, Valor presente, Valor justo, Atualização monetária.
- ✓ **Competência** - O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.
- ✓ **Consistência ou Uniformidade** - embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.
- ✓ **Conservadorismo ou Prudência** - O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.
- ✓ **Relevância** - Informação contábil financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.
- ✓ **Materialidade** - A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (misstating) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil financeira acerca de entidade específica que reporta a informação. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está

relacionada no contexto do relatório

## Unidade 2 - TERMINOLOGIA CONTÁBIL BÁSICA

### Terminologias utilizadas em Contabilidade de Custos

**Gasto** - é a renúncia de um ativo feita pela empresa (dinheiro ou promessa de entrega de bens e direitos), para obtenção de um bem ou serviço - seja para uso, troca, transformação ou consumo.

Podem ser classificados em:

- ✓ Investimentos;
- ✓ Custo;
- ✓ Despesa;
- ✓ Perda

**Investimentos** – são gastos destinados à obtenção de bens, direitos ou serviços que serão ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis à períodos futuros.

**Custo** - são gastos que a entidade realiza com o objetivo de por o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado. É todo dispêndio efetuado (ou ainda devido) pela empresa, que esteja diretamente relacionado ao processo de industrialização, comercialização ou de prestação de serviços. Em uma indústria, o preço pago ou a pagar pela matéria prima, pelos salários dos empregados da fábrica, pela energia elétrica da fábrica, pelo aluguel da fábrica etc., representam custos porque estão “ligados” ao processo de produção de outros bens e serviços.

**Despesas** – são gastos efetuados para obtenção de bens ou serviços aplicados nas áreas administrativa, comercial ou financeira, visando a obtenção de receitas.

**Desembolso** – é o pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços e pode ocorrer antes, durante ou depois da entrega dos bens ou serviços comprados, portanto, pode haver ou não defasagem em relação ao momento do gasto

### Diferença entre Custo e Despesa

**Despesa** - vai para o Resultado, não é recuperada nas vendas, provoca redução do Ativo (adquiridas a vista) ou aumento do Passivo (adquiridas a prazo).

**Custo** - Vai para o produto, é recuperado diretamente nas vendas, vai para o estoque e aumenta o Ativo.

**Perda** – gasto não intencional, ocorrido no processo de **fabricação**, no transporte ou manuseio de produtos.

- ✓ **Decorrente de fatores externos/fortuitos:** Considera-se despesa e vai para o Resultado do Exercício.
- ✓ **Decorrente da atividade produtiva da empresa:** Integra o custo do produto.

**Apropriar e Alocar** - Identificar gastos, ou “distribuir recursos” a um determinado produto ou fim específico. Pode também significar **agregar**, ou **somar**, quando estiver relacionado à acumulação de gastos em um centro de custo.

**Objeto de custeio** – é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, e assim por diante, para o qual os custos são medidos e atribuídos.

**Custeio** – é a técnica ou procedimento de se *obter o custo* de um objeto de custo qualquer (um produto, um serviço, um cliente etc.).

## ELEMENTOS DE CUSTOS

### MATERIAIS

- ✓ **Materiais** - Os materiais que integram fisicamente o produto (Matérias-primas e materiais secundários), e as embalagens quando aplicadas aos produtos dentro da área de produção são chamados de materiais diretos.
- ✓ **Matéria-prima** - é a substância bruta principal e indispensável na fabricação de um produto.
- ✓ **Materiais secundários** - entram na composição dos produtos, juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto.
- ✓ **Materiais Auxiliares** - são todos os materiais que, embora necessários ao processo de fabricação, não entram na composição dos produtos. Ex. Numa indústria de móveis de madeira, são as lixas, as estopas, os princéis, a graxa etc.
- ✓ **Materiais de embalagem** - são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos antes que eles deixem a área de produção. Ex: sacos plásticos, caixas de papelão.

### MÃO DE OBRA

É o esforço do homem aplicado na fabricação dos produtos. Compreende os gastos com salários, com benefícios a que os empregados têm direito (cestas básicas, vale-transporte, vale-refeição e outros) e com encargos sociais (Previdência Social, FGTS, etc).

### CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (CIF)

- ✓ **Materiais indiretos** – são materiais auxiliares empregados no processo de produção e que não integram fisicamente os produtos (Serras, lixas, estopas, solventes etc.) e os materiais diretos, cujo consumo não pode ser quantificado nos produtos (Colas, vernizes, pregos etc.) em função do princípio da materialidade;

**Mão-de-obra indireta** – corresponde à mão de obra que não trabalha diretamente na transformação da matéria-prima em produto, ou cujo tempo gasto na fabricação dos produtos não pode ser determinado;

- ✓ **Outros custos indiretos** – são os demais custos indiretos incorridos na fábrica, cujo consumo não pode ser quantificado de forma direta, objetiva nos produtos.

## CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

### EM RELAÇÃO AO PRODUTO

- ✓ **Custos Diretos** – são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Como exemplo tem-se: matéria-prima, mão de obra dos operários, energia elétrica (quando se tem condições objetivas de medir o consumo efetivo).
- ✓ **Custos Indiretos** estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custo denominado rateio. A alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Exemplo: aluguel da fábrica, depreciação (método linear), manutenção, seguro.

### EM RELAÇÃO AO VOLUME DE PRODUÇÃO

**Custos Fixos.** São aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Este será cobrado pelo mesmo valor qualquer que seja o nível da produção, inclusive no caso de a fábrica nada produzir. Os custos fixos se tornam progressivamente menores em termos unitários à medida que o direcionador de custo aumenta. Exemplos: Imposto Predial, depreciação dos equipamentos (pelo método linear), salários de vigias e porteiros da fábrica, prêmios de seguros.

**Custos Variáveis** – São aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta o volume de produção. Outros exemplos matéria-prima consumida, materiais indiretos consumidos, depreciação dos equipamentos quando esta for feita em função das horas/máquina trabalhadas, gastos com horas extras na produção.

**Custos semivariáveis** – São custos que variam com o nível de produção, entretanto, têm uma parcela fixa mesmo que nada seja produzido. Exemplo: conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto no período. Outros exemplos: aluguel de uma copiadora no qual se cobra uma parcela fixa mesmo que nenhuma cópia seja tirada; gasto com combustível para aquecimento de uma caldeira, já que a caldeira não pode esfriar.

**Custos semifixos** – Também chamados Custos por Degraus, são custos que são fixos em uma determinada faixa de produção, mas que variam se houver uma mudança desta faixa. Considere, por exemplo, a necessidade de supervisores de produção de uma empresa.

### Outras classificações de custos

**Custo de Produção** = custos com matéria prima + mão de obra direta + custos indiretos.

**Custo Primário** = matéria prima + mão de obra direta.

**Custo de Transformação ou de conversão** = mão de obra direta + custos indiretos de fabricação.

### Unidade 3 - ESQUEMA BÁSICO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

✓ **1º PASSO: A separação entre Custos e Despesas**

A primeira tarefa é a separação dos Custos de Produção. Na etapa de separação de custos e despesas, é imprescindível o perfeito entendimento da diferenciação do que é custo, e do que são despesas, pois as despesas são contabilizadas diretamente no Resultado do Exercício.

✓ **2º PASSO: A apropriação dos Custos Diretos**

Identificar e apropriar os custos diretos diretamente aos produtos. Na apropriação dos custos é necessário que os custos diretos (matéria prima e mão de obra direta) sejam atribuídos a cada um dos produtos elaborados pela empresa. Outros custos diretos, desde que seja possível considerá-los como diretos, também devem ser atribuídos diretamente aos produtos.

✓ **3º PASSO: A apropriação dos Custos Indiretos**

Analisar a forma ou as formas de alocar os custos indiretos (Rateio dos Custos Indiretos). Para a apropriação dos custos indiretos, que são aqueles sobre os quais se aplica um critério de rateio, os custos devem ser atribuídos a quem competem, ou seja, quem causou o custo deve arcar com ele.

✓ **4º PASSO: Cálculo do Custo Unitário e determinação do CPV e do estoque final**

Neste momento já podem ser apurados os custos totais de produção, que, divididos pelas quantidades produzidas, resultam no custo unitário. O custo unitário, multiplicado pelas quantidades vendidas informam o CPV (Custo dos Produtos Vendidos). O custo unitário multiplicado pela quantidade de produtos remanescentes no estoque, resulta no valor do Estoque Final.

Exemplo:

Suponha que estes sejam os gastos da Cia. Magnata para determinado período:

Salários do pessoal da fábrica	230.000
Salários do pessoal administrativo	110.000
Honorários da diretoria	80.000
Serviços de manutenção da fábrica	50.000
Gastos com entrega dos produtos	25.000
Gastos com comissões de vendedores	50.000
Gastos com seguros da fábrica	15.000



Gastos financeiros	9.000
Matéria-prima consumida no período	250.000
Outros materiais utilizados na fábrica	20.000
Gastos com energia elétrica da fábrica	105.000
Gastos com materiais de escritório	3.000
Depreciação de equipamentos da fábrica	40.000
Total dos Gastos do período	987.000

Em primeiro lugar, precisamos separar os gastos que se referem a custos de produção:

Salários do pessoal da fábrica	230.000
Serviços de manutenção da fábrica	50.000
Gastos com seguros da fábrica	15.000
Matéria-prima consumida no período	250.000
Outros materiais utilizados na fábrica	20.000
Gastos com energia elétrica da fábrica	105.000
Depreciação de equipamentos da fábrica	40.000
Total dos custos de produção	710.000

Os demais gastos são despesas administrativas e comerciais:

Salários do pessoal administrativo	110.000
Honorários da diretoria	80.000
Gastos com entrega dos produtos	25.000
Gastos com comissões de vendedores	50.000
Gastos financeiros	9.000
Gastos com materiais de escritório	3.000
Total das despesas	277.000

A empresa mantém medidores de energia elétrica em todas as máquinas, que possibilitam distribuir todo o gasto com energia aos produtos:

Produto alfa	20.000
Produto beta	25.000
Produto gama	35.000
Produto delta	25.000
Total	105.000

A empresa fabrica quatro produtos: alfa, beta, gama e delta; e mantém um sistema de requisições de matérias-primas para saber o quanto foi gasto em cada produto. Desses registros, apurou-se:

Produto alfa	50.000
Produto beta	75.000
Produto gama	90.000
Produto delta	35.000

Total	250.000
-------	---------

Dos gastos com o pessoal da fábrica, verificando a folha de pagamento, descobrimos que R\$ 70.000 referem-se a salários de supervisores e gerentes de produção e o restante está distribuído aos produtos, como segue:

Produto alfa	40.000
Produto beta	35.000
Produto gama	25.000
Produto delta	60.000
Total	160.000

Para os demais gastos, não encontramos, na empresa, informações suficientes que pudessem servir para atribuir os gastos aos produtos. Esses custos são chamados de custos indiretos, pois não há uma unidade de medida que possa determinar o quanto foi gasto em cada produto.

Salários de gerentes e supervisores	70.000
Serviços de manutenção da fábrica	50.000
Gastos com seguros da fábrica	15.000
Outros materiais utilizados na fábrica	20.000
Depreciação de equipamentos da fábrica	40.000
Total dos Custos indiretos de fabricação	195.000

No entanto, esses gastos são custos de produção e precisam compor o custo dos produtos fabricados no período. A empresa pode adotar um critério de apropriação para cada item de custo indireto, se julgar apropriado. Nesse exemplo, vamos distribuir o custo indireto de fabricação aos produtos por um único critério: o consumo de matérias-primas:

Produto Matéria-prima %

Alfa	50.000	20%
Beta	75.000	30%
Gama	90.000	36%
Delta	35.000	14%
Total	250.000	100%

Portanto, os R\$ 195.000 de custos indiretos de fabricação serão atribuídos aos produtos desta forma:

Produto alfa	20% x 195.000	39.000
Produto beta	30% x 195.000	58.500
Produto gama	36% x 195.000	70.200
Produto delta	14% x 195.000	27.300
Total dos custos indiretos		195.000

Assim, temos o custo de cada produto, como segue:

Produto	Matéria prima	Mão de obra	Energia elétrica	Custos indiretos	Total
Alfa	50.000	40.000	20.000	39.000	149.000
Beta	75.000	35.000	25.000	58.500	193.500
Gama	90.000	25.000	35.000	70.200	220.200
Delta	35.000	60.000	25.000	27.300	147.300
Total	250.000	160.000	105.000	195.000	710.000

Os custos são contabilizados em suas contas específicas e, após a apropriação aos produtos, recebem um crédito pelo valor apropriado, e a conta de estoque de cada produto é debitada.

Energia Elétrica		Matéria Prima		Mão de Obra Fábrica	
105.000	20.000(1)	250.000	50.000(1)	160.000	40.000(1)
	25.000(2)		75.000(2)		35.000(2)
	35.000(3)		90.000(3)		25.000(3)
	<u>25.000(4)</u>		<u>35.000(4)</u>		<u>60.000(4)</u>
	105.000		250.000		160.000

  

Depreciação		Seguros		Manutenção Fábrica	
40.000	8.000(1)	15.000	3.000(1)	50.000	10.000(1)
	12.000(2)		4.500(2)		15.000(2)
	14.400(3)		5.400(3)		18.000(3)
	<u>5.600(4)</u>		<u>2.100(4)</u>		<u>7.000(4)</u>
	40.000		15.000		50.000

  

Outros Materiais		Salários Indiretos	
20.000	4.000(1)	70.000	14.000(1)
	6.000(2)		21.000(2)
	7.200(3)		25.200(3)
	<u>2.800(4)</u>		<u>9.800(4)</u>
	20.000		70.000

Encerrado o período de produção e determinados os custos, procedem-se os seguintes lançamentos, debitando as contas de estoques e creditando os custos correspondentes:

Estoque Produto Alfa	Estoque Produto Beta	Estoque Produto Gama
(1) 149.000	(2) 193.500	(3) 220.200
Estoque Produto Delta		
(4) 147.300		

#### Unidade 4 – CRITÉRIO DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS

Rateio, segundo Crepaldi (1998), é o recurso empregado para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pelo qual os custos indiretos são divididos. Maher, (2001, p.231), explica que o “rateio de custos representa a atribuição de um custo indireto a um objeto do custo, segundo uma certa base”; esta é a base de rateio que será empregada para dividir os itens de custo indireto.

Benato (1992, p.76), acrescenta que tais itens “são distribuídos aos produtos ou serviços de acordo com critérios pré-estabelecidos”. Essa distribuição é o que se denomina de alocação dos custos e para que esta se dê adequadamente, deve-se proceder estudos que auxiliem na seleção de um critério coerente à absorção destes custos.

#### ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DE RATEIO

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores. (Há recursos matemáticos e estatísticos que podem ajudar a resolver esses problemas, mas nem sempre é possível sua utilização.)

#### Arbitrariedade dos critérios de rateio

Enquanto os Custos Diretos são de fácil alocação, os indiretos necessitam, para ser incorporados aos produtos, de uma divisão em partes, considerando uma base de rateio relacionada ao objeto de custeio, como por exemplo: O custo do aluguel da fábrica é um custo que não se identifica com nenhum produto isoladamente, mas tem uma identificação clara com a fábrica, onde os produtos são produzidos, tendo portanto que ser distribuído a todos os produtos ali fabricados. Quanto ao valor do aluguel, nenhuma dúvida, está baseado em um contrato e a cada mês, uma parcela deve ser contabilizada e levada aos custos dos produtos fabricados no mês.

Uma vez identificado e contabilizado, vem aí a tarefa mais delicada, que é a escolha de um elemento que servirá como base para efetuar a referida distribuição. Uma base inadequada compromete os custos departamentais e custos dos produtos, demonstrações contábeis e a tomada de decisão. Quanto maiores os custos indiretos, mais custos arbitrariamente são atribuídos aos produtos através de rateios. Nos últimos tempos, tem surgido inúmeras críticas em relação ao chamado “rateio” de custos. Alega-se que os rateios são as principais causas das distorções nos custos dos produtos, e que estas tem provocado inúmeros erros de decisões. O grau de arbitrariedade influencia o custo final do produto e que este pode levar a erros no momento da análise dos custos. Leone (2000, p.111), pondera que “o Contador de Custos deve estar familiarizado com as operações para decidir quais os critérios (ou bases de rateio) a serem empregados para elaborar o rateio”.

Diante de tanta dificuldade na alocação desses custos, o que fazer para minimizar esse efeito? Como escolher uma base mais adequada para rateio dos Custos Indiretos de Fabricação? Cada situação deve ser analisada individualmente e em cada empresa. Não existe, portanto, uma base melhor que a outra pré-estabelecida. Para uma boa escolha, considera-se o conhecimento dos processos produtivos e o bom senso do contador para escolha da base mais adequada possível para cada situação encontrada. Essas bases de rateio, por serem de grande importância, a participação da engenharia de produção, da administração, do departamento de vendas devem ser bem aceitas, podendo acrescentar qualidade na escolha, não diminuindo em nada o contador, até mesmo porque os resultados interessam a todos os departamentos da empresa. Não temos como padronizar critérios e bases de rateio visando um mesmo comportamento para todos os casos, pois cada empresa tem suas características próprias e até mesmo cada departamento,

Exemplo:

O Departamento X de Produção possui um Custo Indireto total de R\$ 5.400.000 e precisa distribuí-lo a dois produtos, B e C. As seguintes informações são disponíveis:

	<b>Prod. B</b>	<b>Prod. C</b>	<b>Total</b>
Matéria Prima aplicada em cada produto	5.000	7.000	12.000
Mão de Obra direta aplicada	1.000	1.000	2.000
Custos Diretos Totais	6.000	8.000	14.000
Custos Indiretos a ratear			5.400
Total			19.400
Horas máquinas utilizadas	1.400h/m	1.000h/m	2.800/hm

- a) Rateio com base em horas-máquina: uma primeira alternativa seria a apropriação com base nesse critério, seria então da seguinte forma:

$$5.400.000 / 2.400\text{hm} = 2.250/\text{hm}$$

$$B = 1.400\text{hm} \times 2.250/\text{hm} = 3.150,000$$

$$C = 1.000\text{hm} \times 2.250/\text{hm} = 2.250,000$$

$$\text{Total CIF} = 5.400.000$$

Custo Total de B = 6.000.000 + 3.150,000 = R\$ 9.150.000  
Custo Total de C = 8.000.000 + 2.250.000 = R\$ 10.250.000  
**Total** **R\$ 19.400.000**

- b) Rateio com base na Mão de obra Direta: na ausência da informação de número de horas de Mão de obra Direta, temos de usar o valor em reais (a diferença existiria caso o custo médio por hora fosse diferente quanto ao pessoal usado para fazer um produto e outro). Portanto, teríamos:

B = 5.400.000/2= R\$ 2.700.000  
C = 5.400.000/2= R\$ 2.700.000  
**Total CIF = R\$ 5.400.000**

Custo Total de B = 6.000.000 + 2.700.000 = R\$ 8.700.000  
Custo Total de C = 8.000.000 + 2.700.000 = R\$ 10.700.000  
**Total = R\$ 19.400.000**

- c) Rateio com base na Matéria-prima Aplicada: também na ausência de quantidade física de matéria prima usada (poderiam ser materiais diferentes de diferentes preços), faremos uso dos valores em reais.

B = 5/12 X R\$ 5.400.000 = R\$ 2.250.000  
C = 7/12 X R\$ 5.400.000 = R\$ 3.150.000

Custo Total de B = 6.000.000 + 2.250.000 = R\$ 8.250.000  
Custo Total de C = 8.000.000 + 3.150.000 = R\$ 11.150.000  
**Total= R\$ 19.400.000**

- d) Rateio com base no Custo Direto Total (Custo Primário, no caso):

B – 6/14 X R\$ 5.400.000 = R\$ 2.314.286  
C – 8/14 X R\$ 5.400.000 = R\$ 3.085.714

Custo Total de B = 6.000.000 + 2.314.286 = R\$ 8.314.286  
Custo Total de C = 8.000.000 + 3.085.714 = R\$ 11.085.714  
**Total R\$ 19.400.000**

## DEPARTAMENTALIZAÇÃO

A departamentalização é resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que considera as várias especialidades e as diversas atividades ou funções. É a divisão do trabalho baseada na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas. A departamentalização se destina a separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas, procurando maior eficiência nas operações. Está apresentada em termos práticos no organograma, princípio para que possa haver a departamentalização. A contabilidade de custos utiliza-se dessa departamentalização para distribuir os custos indiretos de fabricação aos produtos elaborados pela entidade.

Um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos. Ocorre que cada departamento tem custos diferentes que

são utilizados de formas diferentes nos produtos. As empresas são divididas em departamentos e estes departamentos podem ser divididos em dois grandes grupos: os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente, também chamados de produção ou produtivos, e os que nem recebem o produto, chamados departamentos de serviços..

Os Departamentos de Produção (também conhecidos por Produtivos) têm seus custos jogados sobre os produtos, já que estes passam inclusive fisicamente por eles.

Os Departamentos de Serviços (impropriamente chamados às vezes de Não produtivos e também conhecidos por Auxiliares) geralmente não têm seus custos apropriados diretamente aos produtos, pois estes não passam por eles. Por viverem esses Departamentos para a prestação de serviços a outros Departamentos, têm seus custos transferidos para os que deles se beneficiam. Os departamentos de serviços não atuam na produção, mas dão suporte aos departamentos de produção. Seus custos são apropriados aos departamentos de produção (a quem prestam serviços). Os departamentos de produção recebem esses custos dos departamentos de serviços, juntam com os seus próprios custos e, finalmente, transferem aos produtos. São exemplos de departamentos de serviços: Administração da Fábrica; Manutenção; Almoxarifado; Expedição; Controle de Qualidade

## **RATEIO DOS CUSTOS DOS DEPARTAMENTOS**

- ✓ Os Custos Comuns a vários departamentos são rateados em função de sua natureza (pelo menos os mais importantes), como o próprio aluguel, a depreciação dos edifícios, a energia consumida, o seguro apropriado etc.
- ✓ Depois que os Custos Indiretos já estiverem totalmente atribuídos aos Departamentos, precisamos então ratear os custos existentes nos departamentos de Serviços para os de Produção.
- ✓ Quando atribuímos Custos de um Departamento para outros, baseamo-nos em algum critério e fazemos a alocação a partir do bolo todo baseados numa hierarquia. O centro de custos que transfere seus custos, não mais recebe custos de outros departamentos.
- ✓ Para esse rateio, é necessário verificar então quais são as bases mais adequadas. O mesmo vai acontecer quando da apropriação dos Custos dos Departamentos de Produção para os produtos.

Exemplo:

Considere os seguintes dados:

Departamentos de Produção: A e B

Departamento de Serviços: C

Produtos: O e P

Custos Diretos dos Produtos:

Custos Diretos	Produto O	Produto P
Matéria Prima	5.700,00	4.500,00
Mão de Obra Direta	2.100,00	1.900,00
Total	7.800,00	6.400,00

Custos Indiretos, totalizando R\$ 15.200,00, já alocados aos departamentos, conforme tabela abaixo:

DEPARTAMENTO	A (PRODUÇÃO)	B (PRODUÇÃO)	C (SERVIÇO)	TOTAL
MOI	2.400,00	2.800,00	1.600,00	6.800,00
OUTROS	4.000,00	3.200,00	1.200,00	8.400,00
TOTAL	6.400,00	6.000,00	2.800,00	15.200,00

Critério de transferência de custos do departamento de serviço para os departamentos de produção – Número de pedidos de cada setor produtivo

Departam A	Departam. B	Total
100	200	300

O quadro abaixo apresenta a transferência dos custos do departamento de serviços para os departamentos de Produção

Cálculo:

$$2.800,00/300 = 9,3333$$

$$9,3333 * 100 = 933,33$$

$$9,3333 * 200 = 1.866,67$$

Após a transferência dos custos indiretos do departamento de serviços para os departamentos de produção, os custos de cada departamento produtivo ficariam conforme abaixo:

DEPARTAMENTO	A (PRODUÇÃO)	B (PRODUÇÃO)	C (SERVIÇO)	TOTAL
MOI	2.400,00	2.800,00	0,00	6.800,00
OUTROS	4.000,00	3.200,00	0,00	8.400,00
Custos Recebidos	933,33	1.866,67	0,00	2.800,00
Total	7.333,33	7.866,67	0,00	15.200,00

O rateio dos centros de custos de produção para os produtos será efetuado de acordo com a quantidade de unidades produzidas de cada produto. Os valores estão arredondados para efeito de facilitação dos cálculos.

Produto O = 700 unidades

Produto P = 300 unidades

Rateio do Departamento produtivo A



$$7.333,33/1000 = 7,33$$

Produtos	Quantidade	Total
Produto O	700 * 7,33	5.131,00
Produto P	300 * 7,33	2.199,00

Rateio do Departamento produtivo B

$$7.866,67/1000 = 7,87$$

Produtos	Quantidade	Total
Produto O	700 * 7,87	5.509,00
Produto P	300 * 7,87	2.361,00

Os custos totais de cada produto ficariam conforme abaixo:

Custos	Produto O	Produto P
Matéria Prima	5.700,00	4.500,00
Mão de Obra Direta	2.100,00	1.900,00
Custos indiretos recebidos de A	5.131,00	2.199,00
Custos Indiretos recebidos de B	5.509,00	2.361,00
Total	18.440,00	10.960,00

Cálculo do custo unitário

$$\text{Produto A} = 18.440,00/700 = 26,34$$

$$\text{Produto B} = 10.960,00/300 = 36,53$$

## Unidade 5 – SISTEMAS DE CUSTOS

### CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para Crepaldi (2004, p. 223) “Custear significa acumular, determinar custos. Custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos.”. Existem alguns métodos de custeio

Também chamado de Custeio Integral, o Custeio por absorção é um método de custeio (processo de apuração de custos), método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, cujo objetivo é considerar todos os custos incorridos (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) em cada fase da produção, na avaliação e no registro do valor, do produto fabricado. O nome absorção é autoexplicativo: O produto que está sendo fabricado “absorve” como seu o valor de qualquer gasto que ocorrer (matérias primas, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação) no esforço de sua produção.

Vantagens do Custeio por Absorção

- ✓ Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos produção permitindo apuração do custo total de cada produto;
- ✓ Entre algumas vantagens, Padoveze (2000, p. 50) “considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias”.
- ✓ Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos custoso de programar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

#### Desvantagens do Custeio por Absorção

- ✓ Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre com grande grau de arbitrariedade;
- ✓ O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto.
- ✓ Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).
- ✓ Segundo Martins (1998), a desvantagem deste método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação destes custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos. Um problema na utilização do método de custeio por absorção está na fixação dos preços sem conhecer a margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz visando resultado global.

### CUSTEIO VARIÁVEL

Em razão de algumas divergências no método sistema de absorção, surge o sistema de custeio variável, onde apenas os custos variáveis são aplicados aos produtos e os custos fixos lançados diretamente ao resultado como se fossem despesas. Esse sistema também é conhecido como método custeio direto. Com base no Custeio Variável só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados, somente vão, custos variáveis.

O Método de Custeio Direto, ou Variável, atribui para cada custo uma classificação específica, na forma de custo fixos ou custos variável. O custo final do produto (ou serviço) será a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente, sendo os custos fixos considerados diretamente no resultado do exercício. Gerencialmente, é um método muito utilizado, mas, por sua restrição fiscal e legal, sua utilização implica na exigência de 2 sistemas de custos:

1. O sistema de custo contábil (absorção ou integral) e
2. Uma sistemática de apuração paralela, segregando-se custos fixos e variáveis.

## **Custeio por Absorção X Custeio Variável**

Se num determinado período for vendido toda produção acabada o lucro bruto por este método será maior do que o apurado pelo método custeio por absorção, devido apropriar apenas os custos variáveis. Na mesma hipótese o lucro líquido será igual, pois o custo fixo integrado aos produtos vendidos no método absorção estará em despesas operacionais no variável. Partindo do princípio de que os custos da produção em geral, são apurados mensalmente e de que os gastos incorporados aos custos devem ser aqueles incorridos e registrados na contabilidade, esse sistema de custo depende de um suporte do sistema contábil, de forma que o Plano de Contas separe, já nos registros dos gastos, os custos variáveis e custos fixos de produção rigorosamente.

Os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável; por isso, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco.

## **Algumas Vantagens do Custeio Variável**

Os defensores da utilização deste método argumentam como vantagem que os custos fixos, existem independentemente da fabricação ou não de um produto, os custos fixos podem ser vistos como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargo de um produto específico. Os custos são distribuídos aos produtos por rateios, que contém maior ou menor grau a arbitrariedade. Todavia, para a tomada de decisão, o rateio, por melhores que sejam os critérios pode fazer um produto não rentável, e é claro, isto não é correto.

Padovezze (2003 - p. 170) descreve:

- ✓ Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- ✓ O lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;
- ✓ Os dados são necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- ✓ É mais fácil para os gerentes industriais entender o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.

## **Algumas Desvantagens do Custeio Variável**

De acordo com Padovezze (2003 p. 170):

- ✓ A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;

- ✓ Na prática, a separação de custo fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos, semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- ✓ O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Exemplo:

Admitamos que uma empresa fabrique um produto que tenha demanda instável, oscilando entre 8.000 e 12.000 quilos mensais.

Custo fixo..... R\$ 80.000,00/mês  
 Custo Variável..... R\$ 12,00/kg

Para 3 volumes de produção teríamos:

PRODUÇÃO	CUSTO TOTAL			CUSTO UNITÁRIO POR KG		
	FIXO	VARIÁVEL	TOTAL	FIXO	VARIÁVEL	TOTAL
8.000 kg	80.000,00	96.000,00	176.000,00	10,00	12,00	22,00
10.000 kg	80.000,00	120.000,00	200.000,00	8,00	12,00	20,00
12.000 kg	80.000,00	144.000,00	224.000,00	6,67	12,00	18,67

Comparando os resultados obtidos nos três volumes de produção, podemos observar que para qualquer volume de produção o custo do produto vendido seria de R\$ 12,00, e também:

- a) Custo total: somente a parcela variável se modificou, pois é consequência do volume fabricado, ao passo que o custo fixo permaneceu o mesmo.
- b) Custo fixo unitário: modificou-se, pois é consequência da divisão de um valor fixo pelo volume produzido: quanto maior a produção, menor será o custo fixo unitário, e vice-versa.
- c) Custo variável unitário: não se modificou, pois cada unidade fabricada recebeu o mesmo montante desse custo.
- d) Custo total unitário: é a soma das parcelas de custo fixo e variável unitários; quanto maior a produção, menor o total unitário.

Para efeito de tomada de decisão pelo gestor, como por exemplo, estabelecer o preço de venda de um produto, há um complicador relativo ao custo a ser utilizado. Para cada volume de produção, existe um custo diferente, em razão da inclusão dos custos fixos, que, podem ser entendidos como encargos necessários à operação de uma empresa, e não encargos gerados pela produção.

Pelo método de Custeio Variável, obtém-se a margem de contribuição de cada produto, linhas de produtos, clientes, etc., o que possibilita aos gestores utilizá-la como ferramenta auxiliar no processo decisório, que inclui ações como:

- a) Identificar os produtos que mais contribuem para a lucratividade da empresa;

- b) determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e aqueles que podem ser excluídos da linha de produção;
- c) definir o preço dos produtos em condições especiais, por exemplo, para ocupar eventual capacidade ociosa;
- d) decidir entre comprar e fabricar;
- e) determinar o nível mínimo de atividades para que o negócio passe a ser rentável;
- f) definir, em uma negociação com o cliente, o limite de desconto permitido;
- g) identificar os produtos mais rentáveis, na ocorrência de fatores que limitem a produção (gargalos), permitindo o uso mais racional desses fatores.

## Unidade 6 – SISTEMAS DE PRODUÇÃO

O sistema de produção é a maneira pela qual a empresa organiza seus órgãos e realiza suas operações de produção, adotando uma interdependência lógica entre todas as etapas do processo produtivo, desde o momento em que os materiais e matérias-primas saem do almoxarifado até chegar ao depósito como produto acabado.

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

Existem dois sistemas básicos de produção .

- a) Sistema de Produção por Encomenda
- b) Sistema de Produção Contínua

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

- a) Sistema de acumulação por ordem ou encomenda;
- b) 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.

**Sistema de Produção por Ordem:** caracteriza-se pela fabricação descontínua de produtos não padronizados; ou seja, a empresa programa a sua atividade produtiva a partir de encomendas específicas de cada cliente. Os termos "ordem de fabricação", "ordem de serviço" ou "ordem de trabalho" são sinônimos de "ordem de produção". Neste tipo atividade os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem de produção ou encomenda. Essa conta só deixa de receber custos quando a ordem estiver encerrada, ou seja, quando o produto estiver acabado. No caso do exercício terminar enquanto o produto ainda estiver sendo fabricado, o saldo dessa conta será totalmente classificado como produtos em elaboração. Uma vez pronto, o saldo dessa conta é transferido para produtos acabados. Quando vendido, o saldo é transferido para Custo dos produtos vendidos

**Sistema de Produção Contínua:** caracteriza-se pela fabricação em série de produtos padronizados, em série para estoque e não para atendimento de encomendas. Neste tipo de sistema existem as contas de produtos em elaboração, uma conta de produtos acabados, e nelas deverão ser registrados os custos dos produtos da linha de produção. A produção contínua portanto, demanda custeamento por processo, em que os custos são acumulados em contas representativas dos produtos ou da linha de produtos. Como a produção é contínua, essas contas nunca são encerradas, havendo um fluxo contínuo de valores atribuídos aos produtos acabados e ao custo dos produtos vendidos.

No sistema de produção contínua ocorre o problema de cálculo do valor a ser transferido da conta produtos em elaboração, para a conta produtos acabados, Parte do saldo da conta produtos em elaboração deverá ser transferido para a conta de produtos acabados, mediante a utilização de um critério que guarde proporcionalidade com a efetiva produção do período. Para isso é utilizado o conceito de equivalente de produção ou produção equivalente.

### **Produção Equivalente**

O conceito de produção equivalente é útil para atribuição do custo do produto no período de forma proporcional aos produtos em elaboração e aos produtos acabados. No levantamento dos Custos é preciso determinar qual o estágio de produção em que se encontram os produtos para que se faça a distribuição dos Custos entre as unidades que estão em processo de produção e as unidades que foram concluídas. Por produção equivalente entende-se a quantidade de produtos acabados que poderia ter sido concluída, com os custos incorridos no período. Com os custos do período, foram fabricados efetivamente alguns produtos em elaboração e alguns produtos acabados. A soma dos valores dos produtos em elaboração e acabados efetivamente fabricados equivale a uma determinada quantidade de produtos acabados potencialmente fabricáveis com o mesmo custo

Exemplo:

A Indústria Ferro e Fogo em 01/04/14 inicia a produção de 2.000 unidades do produto X. Em 30/04/14 a empresa concluiu a produção de 1.600 unidades, restando, portanto, 400 unidades que estão no processo de produção. As 400 unidades que estão em processo de produção, segundo levantamento efetuado pela Engenharia de Produção, correspondem a 80% acabadas.

Custos levantados no mês 04/13:

Matéria-Prima 20.000,00

Mão de Obra Direta 16.000,00

Custos Ind. de Fabricação 12.000,00

TOTAL 48.000,00.

Como existem unidades que ainda não foram concluídas, será necessário determinar as unidades equivalentes de produção, para podermos calcular o Custo de Produção por unidade.

Unidades equivalentes: Iniciadas 2.000 unid

(-) concluídas 1.600 unid.

= Em produção 400 unid

400 unid. x 80% (índice de acabamento) = 320 unidades equivalentes.

Então:

1.600 unidades prontas

+ 320 unidades equivalentes

= 1.920 produção equivalente

Custo unitário = CUSTO DO PERÍODO = 48.000,00/1.920 = R\$ 25,00/unid.

PROD. EQUIV. EM UNID 1.920

Custo de produtos acabados: 1.600 X 25,00 = R\$ 40.000,00

Custo de produtos em elaboração: 320 X 25,00 = R\$ 8.000,00

Custo unitário das unidades em processo: 8.000,00 /400 unid = R\$ 20,00.

## **RPRODUÇÃO CONJUNTA**

Por produção conjunta entende-se aquela em que os produtos resultantes da atividade industrial são provenientes das mesmas matérias primas e nenhum deles pode ser produzido sem o acompanhamento dos custos. Por custos conjuntos, portanto, entende-se os custos incorridos antes do ponto em que os produtos do mesmo processo são separados. A separação dos custos é sempre, de alguma maneira, arbitrária (com base em preços de venda, quantidades produzidas etc), porque os verdadeiros custos conjuntos são indivisíveis.

A produção conjunta pode resultar na existência de:

- a) coprodutos
- b) produto X subproduto
- c) produto X sucata

A diferenciação entre essas três situações é influenciada pelos valores relativos dos itens produzidos, assim como pela respectiva quantidade produzida.

**Coprodutos ou produtos conjuntos** - são os produtos principais de uma empresa, que oriundos de um mesmo processo de produção e das mesmas matérias primas, respondem conjuntamente pelo faturamento dela. Os custos a serem atribuídos a cada um dos coprodutos devem considerar um critério arbitrário de rateio, como por exemplo:

- a) de forma proporcional ao valor de mercado de cada produto;
- b) de formas proporcional ao número relativo de unidades produzidas;

- c) de forma que o lucro bruto unitário de cada produto seja idêntico;
- d) de um fator correspondente à complexidade do processo de fabricação de cada produto.

**Subprodutos** – produtos que apresentam pequena expressão no faturamento da empresa, porém tem origem de forma normal, durante o processo de produção, e, têm sua comercialização em mercado estável. Um exemplo de subproduto é a glicerina, na fabricação de sabão.

A alternativa de atribuição de custos aos subprodutos, mais utilizada, é a de não se atribuir qualquer custo a eles, atribuindo-se a totalidade dos custos aos produtos principais. Neste caso a venda dos subprodutos implicaria em uma receita de vendas sem custos atribuídos.

**Sucatas** – produtos originados de forma normal durante o processo produtivo, sendo sua venda esporádica e realizada por valores imprevisíveis, inexpressivos se comparados com o faturamento da empresa, em função da não existência de mercado estável para absorvê-los.

## Unidade 7 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

### MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Margem de Contribuição é quantia em dinheiro que sobra do preço de venda de um produto, serviço ou mercadoria após a retirada o valor do custo variável unitário.

#### Margem de Contribuição Total

A margem de contribuição é o montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis. A empresa só começa a obter lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos supera os custos e despesas fixos do exercício. A margem pode ser entendida como a contribuição dos produtos à cobertura dos custos e despesas fixos e do lucro.

$$\text{Fórmula: } MC = RBV - (CV + DV)$$

MC = Margem de contribuição

RBV = Receita Bruta de venda

CV = Custo variável

DV = despesas variáveis

**Margem de Contribuição Unitária** – é a contribuição que cada unidade de produto, ao ser vendida, oferece para a empresa compor o montante que deverá cobrir os custos fixos, as despesas totais e formar o lucro

$$\text{Fórmula: } MCU = RBVU - CVU$$

MCU = Margem de Contribuição Unitária



PVU = Receita Bruta de Venda Unitária

CVU = Custos Variáveis Unitários

### **Margem de contribuição e custos fixos identificados**

Para melhor entendimento do assunto, vamos utilizar o exemplo abaixo:

Uma loja de camisas que venda uma camisa por R\$ 50,00 pode apresentar a seguinte situação:

- Preço de Venda = R\$ 50,00 (100%)

(-) Custo da Mercadoria Vendida = R\$ 30,00 (60%)

(-) Despesas Variáveis = R\$ 5,00 (10%)

(=) Margem de Contribuição = R\$ 15,00 (30%)

(50-30-5=15)

Sendo assim, a margem de contribuição na venda de cada camisa representa 30%, logo 30% do meu faturamento mensal deverá equivaler ao montante de minhas despesas fixas. São entendidas como Despesas Fixas, por exemplo, os honorários, salários, encargos sociais e trabalhistas, aluguéis, impostos, contas de água, gás, luz, telefone e condomínio. Despesas fixas são aquelas que existem, independentemente da entidade ou empresa estar funcionando ou não. Assim, por exemplo, mesmo que o volume de produção de uma indústria seja igual a zero, ainda assim haverá despesas ou custos com aluguel do prédio.

### **Margem de contribuição para fins decisoriais**

A margem de contribuição é uma medida de desempenho operacional que deixa de lado os gastos fixos. O conceito contribui de diferentes maneiras para o gerenciamento de uma organização, independente do porte ou natureza do negócio. Conheçamos algumas contribuições da medida:

- ✓ fundamenta decisões mercadológicas, relacionadas ao estímulo promocional do produto mais rentável segundo o parâmetro margem de contribuição;
- ✓ proporciona o uso racional dos fatores produtivos quando existem fatores limitantes de produção (gargalos);
- ✓ serve de base para a formação do preço de venda, especialmente quando existe capacidade ociosa;
- ✓ apoia análises relativas à concessão de descontos, contribuindo para a formação de limites;

- ✓ define o nível de atividades mínimo para que a produção seja de fato rentável.

A análise da margem de contribuição auxilia a administração das organizações a identificar os produtos mais rentáveis, aqueles que merecem maior atenção e recursos financeiros. O conceito pode ser empregado para avaliação de alternativas de preço e planejamento financeiro.

#### Referências

*FERREIRA, José Antônio Stark Ferreira. Contabilidade de Custos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.*

*MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, 10 ed. São Paulo, Atlas, 2010*

*RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade de Custos, 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2011*

Fonte: PORTAL EDUCAÇÃO - Cursos Online : Mais de 1000 cursos online com certificado  
<http://www.portaleducacao.com.br/educacao/artigos/25041/departamentalizacao-do-custo#ixzz31RaPpWDJ>