

O custeamento por ordens específicas

Antonio Reske Filho

Carlos Antonio De Rocchi

Resumo:

A acumulação por ordens específicas é o método de custeamento indicado para as empresas que produzem por encomenda ou que trabalham com produtos diferenciados, fabricados em pequenas quantidades, com as unidades de cada novo lote apresentando diferenças em relação às do anterior. O custeamento por ordens específicas pode ser aplicado tanto nos grandes investimentos governamentais construção de ferrovias e rodovias, edificação de barragens e centrais hidroelétricas como em empresas que exsumem produtos complexos e sofisticados, produzidos em pequenas quantidades empresas de fundição trabalhando no atendimento de encomendas de terceiros, montadoras de veículos automotores fabricados em pequenos lotes, construção civil, etc. Quando se adota a acumulação dos custos por ordens específicas, as informações geradas e geridas pelo sistema de custeamento podem ser pronta e paralelamente utilizadas pelo controle de qualidade, gerencia de suprimentos e administração de pessoal, de modo muito mais amplo e eficiente que no método de acumulação dos custos por processos. Estas características sugerem que o custeamento por ordens específicas encontraria amplo emprego no atual entorno da Contabilidade Gerencial e diante das novas técnicas de custeamento, tais como o Custeamento Baseado em Atividades, o Custeamento Meta e o Custeamento do Ciclo de Vida. Uma pesquisa empírica conduzida pelos autores demonstrou que o Custeamento por Ordens Específicas está sendo marginalizado, tanto na bibliografia técnica como no ensino universitário, e preterido pelo custeamento baseado em processos. A maior parte da bibliografia que aborda a problemática do custeamento por ordens específicas já é bastante antiga, embora não obrigatoriamente obsoleta.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

O custeamento por ordens específicas

Antonio Reske Filho (UFSM) – reske@smail.ufsm.br

Carlos Antonio De Rocchi (UFSM) – rochi37@bol.com.br

Resumo

A acumulação por ordens específicas é o método de custeamento indicado para as empresas que produzem por encomenda ou que trabalham com produtos diferenciados, fabricados em pequenas quantidades, com as unidades de cada novo lote apresentando diferenças em relação às do anterior. O custeamento por ordens específicas pode ser aplicado tanto nos grandes investimentos governamentais – construção de ferrovias e rodovias, edificação de barragens e centrais hidroelétricas – como em empresas que exsudem produtos complexos e sofisticados, produzidos em pequenas quantidades – empresas de fundição trabalhando no atendimento de encomendas de terceiros, montadoras de veículos automotores fabricados em pequenos lotes, construção civil, etc. Quando se adota a acumulação dos custos por ordens específicas, as informações geradas e geridas pelo sistema de custeamento podem ser pronta e paralelamente utilizadas pelo controle de qualidade, gerencia de suprimentos e administração de pessoal, de modo muito mais amplo e eficiente que no método de acumulação dos custos por processos. Estas características sugerem que o custeamento por ordens específicas encontraria amplo emprego no atual entorno da Contabilidade Gerencial e diante das novas técnicas de custeamento, tais como o Custeamento Baseado em Atividades, o Custeamento Meta e o Custeamento do Ciclo de Vida. Uma pesquisa empírica conduzida pelos autores demonstrou que o Custeamento por Ordens Específicas está sendo marginalizado, tanto na bibliografia técnica como no ensino universitário, e preterido pelo custeamento baseado em processos. A maior parte da bibliografia que aborda a problemática do custeamento por ordens específicas já é bastante antiga, embora não obrigatoriamente obsoleta.

Palavras-chave: Custeamento por ordens específicas. Formas de acumulação dos custos. Ordens de produção.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

1 Introdução

Um dos mais antigos, difundidos e utilizados critérios de classificação dos procedimentos de custeamento, é o que toma por base a forma de acumulação dos custos entre os Portadores ou Objetivos do Custeamento. Nesta forma de classificação, se tem:

- Sistema de Custeamento por Processos, utilizado naquelas empresas e instituições onde a produção assume a forma repetitiva e contínua; e,
- Sistema de Custeamento por Ordens Específicas, adequado para as empresas e instituições que trabalham sob encomenda, e com produção atípica.

Essas duas formas de acumulação dos custos existem desde vários séculos. No que se refere ao Custeamento por Ordens Específicas, está comprovado documentalmente que, já no século XVIII, o editor francês Christophe Plantin manteve um sistema de custeamento por ordens específicas (Garcke & Fells, 1911). Vázquez (1979) informa que, na mesma época, as fundições da família Függer, financistas flamengos, possuía uma contabilidade de custos

bastante evoluída. Consideradas as características de tal tipo de empreendimento, tal sistema de contabilidade certamente estava estruturado sob a forma de custeamento por ordens específicas.

A menos que se comprove sua obsolescência diante do atual entorno tecnológico, uma forma de custeamento capaz de persistir por quase três séculos merece ser atualizada e preservada. Pesquisa de campo realizada pelos autores junto às empresas incorporadoras sediadas no Estado do Rio Grande do Sul, comprovou que a acumulação de custos por ordens específicas é o procedimento indicado para as empresas de construção civil.

A pesquisa foi desenvolvida através de entrevistas com diretores, engenheiros e contadores, e demonstrou que todas as empresas pesquisadas trabalham sob encomenda, construindo edifícios e residências seguindo as especificações dos clientes. Vale dizer, apresentam produção atípica, onde cada nova unidade é significativamente diferente de qualquer outra que tenha sido produzida anteriormente. Consequentemente, o Sistema de Custeamento dessas empresas deve ser estruturado de forma a acumular os custos por ordens específicas, e isto acontece em todas as entidades pesquisadas.

Entretanto, embora os procedimentos adotados na prática sigam os aconselhados pela teoria, vários dos gestores entrevistados chamaram a atenção dos pesquisadores para um fato preocupante; estudos e pesquisas sobre o sistema de custeamento por ordens específicas estão se tornando cada vez mais raros na literatura técnica contábil.

Os autores procederam a uma revisão bibliográfica, e comprovaram a procedência do reclamo.

2 Embasamento teórico e revisão bibliográfica

A escolha da forma de acumulação irá depender da forma pela qual se processa a produção. Existem alguns poucos casos onde se poderá utilizar qualquer dos dois critérios de acumulação dos custos. Entretanto, na maior parte dos casos, a própria sistemática produtiva determinará o procedimento a ser adotado. Trata-se, portanto, de uma imposição dos processos produtivos, e não de uma escolha do organizador do Sistema de Custeamento (DA LUZ & DE ROCCHI, 1998).

A proposição acima concorda com a de Nichols (1973), que também reconhece estas duas formas básicas de acumulação dos custos. Para o referido Autor, o Custeamento por Ordens Específicas releva os custos incorridos ou previstos para exsumir um determinado número de unidades de produtos ou serviços, perfeitamente identificáveis e com especificações claras e perfeitamente determinadas. E em tal procedimento de relevação, os custos são acumulados em Boletins de Custos (Job Cost Sheet), cujo formato é quase que uma conta (NICHOLS, 1973:169–263). De fato, no setor da construção civil (ou incorporadoras) é procedimento comum acumular os custos incorridos em cada obra em andamento (que para a Contabilidade de Custos constitui uma Ordem Específica) em uma conta do Ativo Realizável, freqüentemente designado pelo nome do encomendante ou o vocativo pelo qual se registrará o prédio depois de concluído.

De acordo com Van Sickle (1938), existem três grupos de empreendimentos que utilizam fundamentalmente os sistemas de custeamento por ordens específicas;

- Empresas do setor secundário (indústrias transformadoras) que trabalham para atender encomendas de seus clientes, ou que fabricam produtos complexos em pequenos lotes. No primeiro grupo encontram-se os estaleiros de construção naval, os fabricantes de máquinas ferramentas de grande porte, de locomotivas, etc. No segundo grupo, localizam-se os fabricantes de peças fundidas, de artefatos elétricos pesados, de engrenagens e pinhões, as indústrias gráficas, os fabricantes de roupas sob medida, móveis de alto padrão, etc.;

- As empresas construtoras, que necessitam acompanhar o andamento e o progresso do trabalho, e determinar o custo total final das obras, juntamente com a produção e os custos realizados pelos sub-contratantes encarregados das instalações elétricas, trabalhos de encanamento, alvenaria, carpintaria, etc. O sistema de custos por Ordens específicas também é o processo adequado para determinar o custo de pontes, viadutos, represas e estradas; e,
- As empresas concessionárias de serviços públicos, para determinar o custo das ampliações, adições, e outros trabalhos importantes.

Demonstrando a procedência do reclamo dos gestores que foram entrevistados, os Autores comprovaram que a maior parte da bibliografia que aborda a problemática do custeamento por ordens específicas já é bastante antiga. Lang (1958:432–466) dedicou um capítulo inteiro ao tema, que inicia dizendo que um requisito prévio e fundamental em qualquer sistema de custeamento por Ordens Específicas é a possibilidade de segregar ou identificar quantitativamente o produto em elaboração na fábrica, oficina ou canteiro de obras em um dado momento qualquer. E que, por conseguinte, um sistema de custeamento por ordens específicas é um procedimento que permite reunir, separadamente, cada um dos elementos de custos, para cada operação ou ordem de trabalho que esteja em processo na fábrica, oficina ou canteiro de obras. Este sistema de acumulação dos custos se emprega especialmente nas indústrias ou empreendimentos que realizam trabalhos especiais ou que fabricam produtos sob encomenda.

Na literatura genuinamente nacional, Lemos Netto (1958) é um dos raros autores a desenvolver o tema em profundidade. Seguiu-se um artigo de Schoeps & Figueiredo (1965), demonstrando como duas empresas paulistanas conseguiam controlar custos e aumentar a produtividade e a lucratividade com a utilização de Boletins de Custos (Job Cost Sheet) em seus planos de incentivos salariais. Considerando-se que a publicação do referido artigo ocorreu quase simultaneamente com a divulgação das técnicas PERT/CPM, e que referidas técnicas de planejamento e programação das operações constituem também sistemas de custeamento por ordens específicas, seria de se esperar o surgimento de outros trabalhos sobre o tema, mas tal não aconteceu.

3 Utilização de ordens específicas no controle interno

Cumprir registrar inicialmente que existe um problema semântico a ser resolvido. Da mesma forma que em outras aplicações da Contabilidade, a bibliografia disponível sobre o custeamento por ordens específicas não apresenta uma nomenclatura técnica padronizada, especialmente no que se refere aos documentos e formulários necessários ao registro e acumulação dos custos. Com base nas diferentes definições e conceituações encontradas, e objetivando adequá-las aos objetivos pretendidos neste trabalho, foi construída a ilustração 1. Pode-se afirmar que podem ser encontrados sistemas de custeamento desenvolvidos integralmente sob a técnica de acumulação das ordens específicas, mas o oposto, isto é, um sistema de custeamento totalmente desenvolvido para a acumulação dos custos por processos, é uma impossibilidade prática. Em sentido amplo, todo e qualquer empreendimento econômico que se pretenda administrar e controlar através de técnicas de relevação dos custos pedirá algum procedimento de custeamento por ordens específicas (Vázquez, 1979). Até mesmo em uma empresa com produção contínua, tais como fábricas de cimento e refinarias de petróleo, os serviços de conservação e manutenção costumam ser controlados por Ordens Permanentes (OP) e/ou Ordens de Serviços Gerais (OSG).

Em sentido restrito, define-se custeamento por ordens específicas como o método de acumulação dos custos incorridos na atividade-fim da entidade ou empresa é acompanhado

por Ordens de Construção (OC), Ordens de Fabricação ou de Produção (OF), sintetizados ao final do processamento da unidade ou lote em um Boletim de Custos (BC).

Boletim de Custos	BC	Documento destinado a acumular e demonstrar os custos incorridos para o cumprimento de uma Ordem Específica. Pelo fato de ser, quase sempre, identificado pelo mesmo código ou denominação da Ordem a qual está relacionado. Muitas vezes é confundido com ela. Na literatura técnica americana é designado por JOB COST SHEET.
Ordem de Construção	OC	Documento destinado a registrar os consumos físicos aplicados em produtos e/ou serviços complexos que permanecem fixos durante todo o processo de elaboração, exsumidos em pequenas quantidades. Por exemplo; máquinas operatrizes, navios, casas e prédios.
Ordem de Fabricação	OF	Documento destinado a acompanhar as diversas fases da fabricação e os consumos físicos efetuados para obtenção dos produtos e/ou serviços que constituem o objetivo fim da empresa, e que estão divididos em lotes numerados ou identificados (por exemplo; máquinas operatrizes, navios, casas e prédios).
Ordem de Produção	OF	O mesmo que Ordem de Fabricação
Ordem Permanente	OP	Documento simplificado destinado a registrar o tempo de trabalho humano e outros consumos físicos empregados para a realização de serviços rotineiros e de baixo custo (por exemplo; trocar lâmpadas, lubrificar máquinas).
Ordem de Serviço	OS	O mesmo que Ordem de Serviços Gerais
Ordem de Serviços Gerais	OSG	Documento destinado a registrar os consumos físicos aplicados na realização de trabalhos executados pelos Centros de Apoio, para atendimento de serviços requisitados por outros setores da empresa.

Quadro 1 – Os diferentes tipos de formulários, empregados no Custeamento por Ordens Específicas

4 As principais características do custeamento por ordens específicas

O custeamento por ordens específicas está intimamente ligado à existência de um Departamento de Programação e Planejamento da Produção, quem normalmente emite as Ordens de Construção (OC) e/ou de Fabricação (OF). O referido setor analisa a disponibilidade das máquinas e equipamentos de produção, mão de obra disponível, níveis de estoques e cadeias de suprimentos, possíveis gargalos nas linhas de produção. Isto está de acordo com as características que Dearden (1962:17–24) atribui ao Custeamento por Ordens Específicas (*strictu sensu*):

- Os processos produtivos são acompanhados com base em um determinado número de ordens de fabricação ou de prestação dos serviços;
- Cada ordem de fabricação ou de prestação de serviços é identificada por um número ou símbolo que a distingue, e um relatório ou documento contábil (usualmente designado por Boletim de Custos);
- Todos os materiais singulares e a mão de obra direta aplicados nos processos abrangidos pela ordem de fabricação ou de prestação de serviços são contabilizados como se fossem uma ordem específica, e compilados em um Boletim de Custos;

- Os custos indiretos são apropriados a cada ordem de produção, usualmente utilizando-se como base o valor relativo da mão de obra direta; e,
- O valor do inventário dos produtos em processamento é igual à soma dos valores das Ordens de Produção não concluídas.

Constata-se, de imediato, que o custeamento por ordens específicas facilita e permite maior acuidade na avaliação da produção em fase de elaboração, além de auxiliar os controles, especialmente no que se refere à qualidade dos produtos e/ou serviços, eficiência na utilização dos fatores de produção, etc. Em contrapartida, costuma solicitar a movimentação de um grande volume de documentos e formulários. Naqueles casos em que os processos produtivos permitem aceitar a acumulação dos custos tanto por processos como por ordens específicas, o primeiro sistema costuma se revelar de menor custo operacional.

5 Os diferentes tipos de ordem

Grande parte do sucesso de um sistema de custeamento por ordens específicas depende de se escolher o formulário ou planilha adequada, capaz de registrar todos os dados e informações desejadas ou solicitadas pela administração, engenharia, suprimentos, contabilidade, e outros setores envolvidos. Uma escolha racional passa necessariamente pelo estudo das formas de produção e do número de unidades que se pretende obter em cada lote. São encontrados os seguintes casos:

5.1 Cada ordem de produção compreende apenas uma única unidade do produto

Frequentemente, o Portador Final dos Custos recebe até mesmo uma identificação pessoal, como normalmente ocorre nas empresas de construção civil. O acompanhamento dos trabalhos, avaliação do desempenho das equipes, eficiência na utilização das máquinas e equipamentos, racionalização no consumo de materiais, são feitos no próprio local de trabalho. Igualmente, nesse tipo de produção, quase sempre o produto permanece imóvel durante todo o processo, enquanto os obreiros e as máquinas se deslocam até ele.

Consequentemente, a Ordem de Construção (OC) ou de Fabricação (OF) é materializada em uma conta do Ativo Circulante, na qual são acumulados os custos incorridos. Quando da conclusão do produto, o saldo é transferido para a conta representativa do estoque de produtos prontos.

5.2 Produtos fabricados em pequenos lotes, que ficam estocados em um posto de trabalho, até a operação correspondente.

Como as unidades são encontradas, em determinado momento, em um único local, o procedimento normalmente adotado é materializar a Ordem de Fabricação (OF) em uma ficha de acompanhamento, que segue o lote através de todos os centros de custos e postos de trabalho onde o produto será processado. Ao final de cada operação, o supervisor responsável registra todos os eventos verificados, tais como; número de peças recebidas do posto antecedente, peças eliminadas por apresentarem defeitos, horas de trabalho aplicadas, etc. Note-se que tais dados são de interesse tanto da contabilidade, como também da administração de pessoal, controle de qualidade, programação da produção, suprimentos, etc.

5.3 Produtos que o lote pode ser encontrado simultaneamente em vários postos de trabalho, e apresentando diferentes graus de acabamento.

Neste caso, a ficha de acompanhamento é substituída por tíquetes destacáveis, anexados à Ordem de Fabricação (OF). O supervisor geral da linha de produção entrega o tíquete correspondente em cada posto de trabalho, onde fica aguardando a chegada das primeiras unidades transferidas do posto de trabalho antecedente. A partir daí, as rotinas de preenchimento e tramitação ficam semelhantes ao caso anterior.

6 Avaliação

Antes de se entrar na consideração do emprego de recursos computacionais, tais como ordenadores eletrônicos e instrumentos de leitura ótica, percebe-se que, exceção ao primeiro caso, apresentado em 5.1, o custeamento por ordens específicas pede maior complexidade dos controles internos e maior movimentação de formulários, que um sistema de custeamento equivalente, que tenha sido estruturado para a acumulação de custos por processos, capaz de gerar o mesmo volume de informações. Entretanto, a diferente forma de tabulação e apresentação dos dados torna as informações obtidas no custeamento por ordens específicas prontas para utilização imediata por diversas outras funções administrativas, além da contabilidade.

Naqueles casos em que a tecnologia empregada na produção e as formas de processamento permitem que se escolha entre a acumulação dos custos por processos ou por ordens específicas, a decisão sobre o método de custeamento a adotar leva em consideração os gastos relacionados com a apreensão, captura, coleta, processamento, armazenamento e comunicação dos dados. Sob este aspecto, a implantação de um sistema de acumulação dos custos por ordens específicas costuma se apresentar mais caro que seu equivalente por processos, e seus gastos de operação também serão mais elevados.

Encontram-se evidências que a aplicação de ordenadores eletrônicos, associados à identificação por códigos de barra em instrumentos de leitura ótica, tende a fazer os gastos de operação de um sistema de custeamento por ordens específicas se igualar aos de um sistema estruturado para acumular os custos por processo, devido à rapidez de geração e computação dos dados, associada à dispensa dos formulários e fichas, cuja confecção, manuseio e interpretação, conduzem a gastos de operação elevados.

7 Notas finais e conclusão

A atual legislação social e previdenciária brasileira têm agido como barreira para uma das mais promissoras aplicações do Sistema de Custeamento por Ordens Específicas, qual seja, a implantação de planos de incentivos salariais. Numerosos técnicos afirmam que incentivos em dinheiro muitas vezes causam problemas trabalhistas, são difíceis de serem aplicados, e requerem excesso de controle (SCHOEPS & FIGUEIREDO, 1965).

A carência de bibliografia atualizada prejudicou uma avaliação profunda e definitiva sobre o Sistema de Acumulação dos Custos por Ordens Específicas em uma empresa dotada de sistema computacional moderno, dispondo de terminais de leitura e tabulação junto a todos os postos de trabalho. O universo da pesquisa limitou-se a empresas de construção civil, onde, mesmo quando se dispõe de equipamento computacional de última geração, falta o ambiente de manufatura moderno, pois tais empresas ainda produzem de forma altamente artesanal. Apesar desta limitação, os autores concluíram que existe um injustificado desinteresse pelo sistema de acumulação de custos por ordens específicas, e que o assunto está exigindo a imediata atenção dos estudiosos e pesquisadores da Contabilidade de Custos.

Lang (1958), apresenta as seguintes vantagens do método de acumulação dos custos por ordens específicas:

- Possibilidade de localizar os trabalhos lucrativos e os que não o são;
- Utilização dos custos como base para orçamentar trabalhos e serviços semelhantes no futuro;
- Utilização dos custos como base para controlar a eficiência nas operações. Isto se faz ordinariamente comparando os custos efetivos com os custos estimados ou, quando os preços são fixados a partir de acordo prévio com o cliente, com os orçamentos; e,
- Utilização dos custos nos contratos com o governo e em outros contratos nos quais o custo é fator decisivo para fixar o preço de venda. Nestes últimos contratos se permite ao fabricante atribuir o custo mais uma margem de lucro (cost-plus) de honorários fixos; ou o custo mais um lucro razoável. Estes custos podem ser imputados às ordens de produção específicas.

O último item colocado por Lang (1958), demonstra clara e insofismavelmente que o Custeamento por Ordens Específicas encontra emprego tanto nas empresas com fins lucrativos como nas entidades governamentais. Os três primeiros itens, que serão comentados a seguir, conduzem de imediato aos objetivos que modernamente se tem atribuído ao Custeamento Baseado em Atividades e ao Custeamento Meta.

Entre as inúmeras justificativas que costumam ser apresentadas para justificar a implantação do Custeamento Baseado em Atividades – e com maior insistência, a substituição do sistema existente por ele – se baseia na alegação que o atual entorno das empresas se caracteriza por contínuas mudanças nos processos de fabricação, os produtos, também rapidamente redesenhados, sendo exsumidos em pequenas quantidades. Ou seja, no ambiente delineado pelos divulgadores do Custeamento Baseado em Atividades, verificam-se as condições ideais para a acumulação dos custos em ordens específicas. Van Derbeck & Nagy (1999:212–222), por exemplo, falam em Ordens de Produção para empresas prestadoras de serviços, e sugerem a acumulação dos custos indiretos por custeamento simplificado ou pelo ABC.

Entretanto, e da mesma forma que ocorreu anteriormente em pesquisas relacionadas com os sistemas de custeamento baseados em grafos sagiais (COM, PERTCO, RAMPS, LESS), os autores não conseguiram localizar trabalhos que ligam diretamente o Custeamento Baseado em Atividades e a forma de acumulação dos custos em ordens específicas. Parece comprovar-se o paradoxo de Gosselin (1995).

Este trabalho oferece uma revisão da literatura técnica pertinente ao custeamento por ordens específicas, disponível para os leitores lusófonos, chama atenção para a relevância do tema, e sugere alguns procedimentos para uma melhor utilização do custeamento por ordens específicas.

Referências

Da LUZ, Odone Santos & De ROCCHI, Carlos Antonio – Estrutura e funcionamento dos Sistemas de Apuração e Análise de Custos. Porto Alegre, **Revista do CRCRS**, (27)93:21-30, 1998.

DEARDEN. John – **Cost and Budget Analysis**. New Jersey, Prentice Hall Inc, 1962.

GARCKE, Emile & FELLOWS, J. M. – **Factory Accounts: - Their Principles and Practice**. New York, Crosby Lockwood (6th edition). 1911.

GOSSELIN, Maurice – The ABC paradox: Bandwagon theories and competitive pressures. Birmingham, **18TH Annual Congress of the European Accounting Association**, 10-12 May. 1995.

LANG, Theodore – **Cost Accountants Handbook**. New York, The Ronald Press Company. 1958.

LEMOES NETTO, Nicolau – **Contabilidade de custo de produção industrial**. São Paulo, Editora Atlas S/A. 1958.

NICHOLS, Gerald E. – **Programmed Cost Accounting**. Homewood Cliffs, Richard D. Irwin Inc. 1973.

SCHOEPS, Wolfgang & FIGUEIREDO, Orlando – Prêmios incentivam a produção. São Paulo, **O Dirigente Industrial**, (2)5:28-31, Maio, 1965.

Van DERBECK, Edward J. & NAGY, Charles F. – **Principles of Cost Accounting**. New Orleans, South Western College Publishing. 1999.

Van SICKLE, Clarence L. – **Principles of Cost Accounting fundamentals and procedures**. New York, Harper & Brother. 1938.

VÁZQUEZ, Juan Carlos – Costos presupuestos por ordenes: – Concepto y aplicaciones. Buenos Aires, **Contabilidad y Administración**, (27)5:365-375, Setiembre 1979..