

# O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS PERDAS OCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO COMO ELEMENTO DE QUALIDADE

**Marselle Goulart**

**Luciano Rosa**

## **Resumo:**

*A fim de informar ao gestor sobre as perdas ocorridas no processo produtivo, podendo este controlá-las e reduzi-las, este trabalho tem como objetivo principal descrever o tratamento contábil a ser dado a estas perdas, estabelecendo a diferença entre perdas normais e anormais, descreve os procedimentos contábeis gerais para as perdas normais e anormais no custeio por processo e no custeio por ordem de produção. Descrito os tratamentos contábeis dado as perdas conclui-se que a mensuração e contabilização dos custos de perdas ocorridas no processo de produção permite que os gestores possam tomar decisões sobre a redução dos custos de produção e o aumento na qualidade dos produtos. Se as perdas forem devidamente contabilizadas, os gestores têm como acompanhar as contas relativas a perdas normais ou anormais, identificando as causas e evitando que voltem a se repetir.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS PERDAS OCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO COMO ELEMENTO DE QUALIDADE**

### **RESUMO**

**Marselle Goulart**

Universidade do Vale do Itajaí

marselle@big.univali.br

**Luciano Rosa**

Universidade Regional de Blumenau

A fim de informar ao gestor sobre as perdas ocorridas no processo produtivo, podendo este controlá-las e reduzi-las, este trabalho tem como objetivo principal descrever o tratamento contábil a ser dado a estas perdas, estabelecendo a diferença entre perdas normais e anormais, descreve os procedimentos contábeis gerais para as perdas normais e anormais no custeio por processo e no custeio por ordem de produção. Descrito os tratamentos contábeis dado as perdas conclui-se que a mensuração e contabilização dos custos de perdas ocorridas no processo de produção permite que os gestores possam tomar decisões sobre a redução dos custos de produção e o aumento na qualidade dos produtos. Se as perdas forem devidamente contabilizadas, os gestores têm como acompanhar as contas relativas a perdas normais ou anormais, identificando as causas e evitando que voltem a se repetir.

**ÁREA TEMÁTICA: Custos da Qualidade**

## **O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS PERDAS OCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO COMO ELEMENTO DE QUALIDADE**

### **1. INTRODUÇÃO**

O mercado consumidor é, e está se tornando cada vez mais, exigente. Os consumidores procuram produtos e serviços de alta qualidade e com preços baixos. Neste contexto, as empresas que não se enquadrarem a este perfil de consumidor, não terão condições de sobreviver, pois perderão mercado para outras empresas preocupadas com a qualidade e com a redução de custos.

Para a gestão da qualidade e a redução de custos o administrador necessita de informações que o auxiliem a introduzir melhorias no processo produtivo, a fim de eliminar falhas e desperdícios, reduzindo assim os custos de produção e alcançando cada vez mais a qualidade dos seus produtos e/ou serviços.

No processo de eliminação de falhas e desperdícios, o controle e mensuração das perdas são vitais. Permitindo, desta forma, chegar ao quanto custa o produto e/ou serviço, para que o cliente não seja onerado por custos relacionados a perdas que não lhe dizem respeito.

A avaliação do número destas perdas também tem o papel de sensibilizar a administração a se preocupar com o treinamento do pessoal, manutenção de seu maquinário, melhoria no local de trabalho, compra de matéria-prima e insumos de qualidade, para que seu produto possa atingir de maneira eficaz a qualidade exigida pelo mercado.

A fim de informar o administrador sobre as perdas ocorridas no processo produtivo, podendo este controlá-las e reduzi-las, este trabalho tem como objetivo principal descrever o tratamento contábil a ser dado a estas perdas, estabelecendo a diferença entre perdas normais e anormais, descreve os procedimentos contábeis gerais para as perdas normais e anormais no custeio por processo e no custeio por ordem de produção.

### **2. PERDAS**

#### **2.1. Conceito**

As perdas podem ocorrer em qualquer processo produtivo, de qualquer tipo de entidade, pelas mais variadas causas e nos mais diferentes pontos do processo. Por isso nas perdas podem estar contidos custos relativos a materiais, energia elétrica, mão-de-obra etc. Isto mostra o quanto à empresa é onerada com a existência das perdas, independentemente das razões que levaram a sua ocorrência.

A *American Accounting Association* definiu perdas como “custos expirados que não são benéficos às atividades produtoras de receita da empresa”.

De acordo com CRCSP (1992, p. 86) “as perdas são os desperdícios com material, ocorridos durante o processo de fabricação”.

Viceconti; Neves (2000, p. 13) definem perda como “um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa”.

Segundo Horngren; Foster; Datar (2000, p.462) “as perdas referem-se a unidades de produção recusadas, que são jogadas fora ou vendidas pelo valor de

alienação”. Explicam que as unidades parciais ou integralmente acabadas podem estar com defeito.

Leone (2000, p.314) define perda “como o custo do material que se perde no processo de fabricação. É, antes de tudo, material que não sofreu beneficiamento (transformação) significativo”. O encolhimento e a evaporação são dois exemplos citados pelo autor.

Perdas na produção, para Maher (2001, p. 206) significa “produtos danificados, que não atendam às especificações ou que não podem ser processados adicionalmente ou vendidos aos clientes como um produto bom”.

As definições de perdas não são uniformes, há ainda na literatura definições de outros fenômenos que interferem nos resultados de produção. Além das perdas, encontram-se variações nos resultados, provenientes de estragos, unidades defeituosas, sobras e refugos.

Os estragos, para Leone (2000, p. 314) “são peças, ou conjuntos parciais danificados. Não existe interesse da fábrica em refabricá-los. A refabricação seria tão custosa que resultaria em prejuízo para a empresa”.

As unidades defeituosas são definidas por Leone (2000, p. 314) e CRCSP (1995, p. 143), como as unidades que não passam no controle de qualidade pré-estabelecido pela empresa, entretanto podem ser retrabalhados ou vendidos a preço reduzido.

As sobras, segundo Leone (2000, p. 314) e CRCSP (1995, p. 150), são resíduos provenientes do processo produtivo, cujo valor de venda não é relevante. O material que sobra não pode ser reaproveitado na própria produção, embora o potencial de reaproveitamento seja baixo.

Para CRCSP (1995, p. 148) é considerado refugo “o produto que não atendeu às especificações de fabricação; seu custo líquido é a diferença entre o custo incorrido até o ponto de rejeição e seu valor de descarte.”

Pode-se perceber que as definições carecem de um detalhamento maior. Cada fenômeno poderia ser mais bem caracterizado. Segundo Leone (2000, p. 312) estas definições não conseguem diferenciar cada um desses fenômenos. Para ele “o assunto é difícil ‘até certo ponto’ porque, dependendo da orientação a ser adotada, poderá transformar-se em matéria de extrema simplicidade.”

Como orientação para este trabalho, a fim de simplificá-lo, os estragos, as unidades defeituosas, as sobras e os refugos serão tratados simplesmente como perdas, quando não reprocessados; vendidos, mesmo que a preço reduzido; ou reaproveitados na produção de outros produtos. Se os estragos, as unidades defeituosas, as sobras e os refugos, forem reprocessados, vendidos ou reaproveitados, deverão ter, cada qual, seu respectivo tratamento contábil, dependendo de sua caracterização e destinação.

A seguir são estudadas as principais causas que acarretam as perdas, durante o processo produtivo.

## **2.2. Causas que Acarretam as Perdas**

São diversas e variadas as razões pelas quais ocorrem perdas no processo produtivo de uma indústria. Problemas nas máquinas, acidentes, falta de treinamento do pessoal, materiais de baixa qualidade e falta de energia elétrica, são alguns dos fatores que levam a indústria a rever sua forma de produzir, tentando reduzir as perdas ao máximo possível.

Segundo CRCSP (1992, p. 43) as principais causas que ocasionam perda no processo de fabricação são: defeitos em determinada matéria-prima; deterioração natural verificada no processo de produção, um exemplo é a evaporação de produtos químicos; ausência de funcionários ou fabricação de produtos por funcionários não qualificados; e a utilização de equipamentos fora das condições normais.

As perdas de produção de acordo com Maher (2001, p. 205), algumas vezes ocorrem “porque as pessoas não se encontram bem treinadas, utilizam materiais de baixa qualidade ou trabalham com equipamentos defeituosos”.

Para Martins (2003, p. 122) as perdas podem ocorrer por problemas de corte, tratamento térmico, reações químicas, evaporação, obsolescência, degeneração, incêndio, desabamento etc.

Deve-se ressaltar como sendo um agente causador de perdas, a ação da natureza. Fenômenos como enchentes, raios, secas, vendavais etc., podem causar perdas bastante significativas na produção.

A ocorrência das perdas não é algo incomum, por isso elas devem ter um controle específico dentro do processo de produção. Um controle que auxilie sua melhor quantificação e mensuração. As perdas poderão ser, dependendo de suas causas, classificadas como normais ou anormais, cada qual recebendo um tratamento contábil específico, como será visto no item a seguir.

### **2.3. Perdas normais**

Conforme apresentado no item anterior, várias são as causas que acarretam as perdas no processo produtivo. E são estas causas que definirão se a perda é normal ou anormal.

Segundo American Accounting Association a perda normal trata-se do efeito líquido desfavorável no patrimônio que surge das operações normais da empresa, são absorvidas pelos custos ou despesas.

Para o CRCSP (1995, p.148) “o refugo pode ser considerado normal, quando ocorre em condições operacionais eficientes, dentro da taxa planejada pela administração da empresa, e seu custo líquido passa a incorporar o custo da produção sem defeitos”.

São consideradas perdas normais por Viceconti; Neves (1998, p. 62) “aquelas inerentes ao processo produtivo e, por este motivo, fazem parte do custo do produto fabricado, pois se constituem num sacrifício necessário para a obtenção deste último.”

Conforme Horngren, Foster, Datar (2000, p.462) “perda normal é a que ocorre em condições eficientes de operação, como resultado inerente do processo particular de produção. Para um dado processo de produção, a administração deve decidir a taxa de perda que pretende aceitar como normal”.

Esta taxa de perda reflete o percentual de unidades defeituosas considerado como uma ocorrência natural decorrente do processo de produção. A partir desta taxa não é considerada uma perda normal, isto é necessário na produção de qualquer bem ou serviço, para se conseguir chegar à qualidade que satisfaça o cliente. As perdas normais neste caso serão pagas pelo cliente através de um acordo comercial.

Para Maher (2001, p. 206) “unidades perdidas durante as operações regulares do processo de produção são denominadas perdas normais na produção”.

Para Martins (2003, p. 122) “as perdas normais são inerentes ao próprio processo de fabricação; são previsíveis e já fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto”.

As principais causas que acarretam as perdas normais no processo de produção são: problemas de corte, tratamento térmico, reações químicas, evaporação, funcionários não qualificados, materiais de baixa qualidade e equipamentos defeituosos. Para que estas causas ocasionem perdas normais, devem estar vinculadas ao processo de produção dos bens e serviços, e/ou estarem abaixo da taxa fixada pela administração aceito como normal.

Martins (2003) explica que as perdas normais são esperadas, isto é, são inerentes ao processo produtivo e por isso não recebem contabilmente nenhum tratamento especial, fazendo parte do custo do produto elaborado.

Entretanto Maher (2001, p. 207) ressalta a importância das informações sobre os custos das perdas na produção. Para ele a perda normal deve ser contabilizada separadamente, “para que a administração possa acompanhar seus custos e eventualmente alterar o processo de produção”.

Para a contabilização das perdas normais Maher (2001) sugere o seguinte lançamento contábil a ser feito no final do período de apuração:

***D – Estoque de produtos Acabados – Produtos Perdidos na Produção (Ativo Circulante)***

***C – Estoque de Produtos em Fabricação - Produtos Desperdiçados (Ativo Circulante)***

Dessa forma o custo das perdas normais ocorridas, não ficará escondido no custo dos produtos fabricados. Assim, do valor total dos produtos acabados, sabe-se quanto se refere aos custos de produção e quanto se refere aos custos das perdas. Esta informação é importante mesmo que o custo das perdas seja repassado para o cliente.

Na opinião de Maher (2001) a prática de esconder o custo das perdas no custo dos produtos vendidos não é recomendada, já que essa abordagem não fornece informações à administração, sobre os custos associados a esta perda.

## **2.4. Perdas Anormais**

Como visto nos itens anteriores, durante o processo produtivo podem ocorrer perdas que em virtude de suas causas ou pelo seu valor, são consideradas como normais, isto é, são consideradas inerentes ao processo operacional de produção. Entretanto, há algumas perdas que não são consideradas normais, são as perdas chamadas anormais. Elas podem ser causadas por diversos fatores: negligência dos operadores, materiais de baixa qualidade, máquinas defeituosas, fluxo de produção definido indevidamente, obsolescência de materiais, enchentes, incêndios etc.

Estas perdas devem ser tratadas com atenção, pois podem servir de alerta para inúmeros problemas que ocorrem dentro da empresa.

Segundo American Accounting Association ([www.ccsa.ufpb.br/~nca/receita.html](http://www.ccsa.ufpb.br/~nca/receita.html)) as perdas “são consideradas anormais quando não foram programadas e, sim eventuais”.

Segundo Vicenconti; Neves (1998, p. 62) “as perdas anormais caracterizam-se por serem aleatórias e involuntárias.”

Conforme Horngren, Foster, Datar (2000, p.462) “perda anormal é a que não se espera que ocorra dentro das condições de eficiência de operação; ela não é parte inerente do processo produtivo escolhido”.

Para Maher (2001, p. 207) a perda anormal , ou o desperdício anormal é a “perda na produção, relacionada com razões outras que não a operação regular do processo de produção.”

Martins (2003, p.122) esclarece que “as perdas anormais ocorrem de forma involuntária e não representam sacrifício premeditado”.

São também consideradas anormais as unidades defeituosas que ocorrem acima das taxas definidas como normais, caso estas unidades não sejam reprocessadas, vendidas ou reaproveitadas seja para o que for. São as perdas ocorridas pela ineficiência de alguns fatores, de mão de obra, maquinário ou de matéria-prima. Um exemplo é a devolução de produtos vendidos, estes produtos muitas vezes não possuem chance de retrabalho ou conserto, sendo assim o material juntamente com os custos de transformação são considerados perdidos. Com a devolução além da perda econômica e financeira, também terá o impacto de seu nome empresarial ficar mal visto, causando duas perdas uma material e outra relacionado com a sua posição diante do cliente.

O CRCSP (1995, p.148) explica que o refugo considerado anormal é “aquele que excede à taxa planejada, e seu enquadramento contábil é de perda do período, reduzindo o lucro operacional líquido”.

Martins (2003, p.122) explica que as perdas anormais não são as esperadas, são aleatórias e involuntárias, por isso, “são tratadas como Perdas do período, indo diretamente para o Resultado, sem se incorporarem aos produtos”. Para ele, deixam de ser tratados dessa forma quando forem valores irrelevantes, isto é, quando a perda for irrelevante não deve interferir na avaliação dos estoques ou do resultado do período.

Assim na ocorrência de uma perda anormal, tem-se o seguinte lançamento contábil:

***D – Perdas Anormais na Produção (Resultado)***

***C – (-) Perdas Anormais na Produção (Custos de Produção)***

Para a confecção de relatórios mais informativos deve-se abrir subcontas, tanto no Resultado como nos Custos de Produção, cada qual identificando as causas da perda ocorrida.

Se a perda anormal ocorrer nos materiais, antes de serem requisitados para a produção, Viceconti; Neves (2000, p. 62) explicam que, “neste caso, dá-se baixa no estoque do material com contrapartida numa conta de resultado, já que não se trata de sacrifício necessário à obtenção do produto”.

O lançamento contábil seria feito da seguinte forma:

***D – Perdas Anormais de Materiais (Resultado)***

***C – Estoque de Materiais (Ativo Circulante)***

A perda anormal deve ser demonstrada dentro do resultado analítica como item destacado, e não oculta, como parte indistinguível do custo dos bens produzidos.

Na continuação do trabalho será detalhado como calcular e contabilizar as perdas normais e anormais, no custeio por processo e no custeio por ordem de produção.

### **3. CÁLCULO E CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS DAS PERDAS NA PRODUÇÃO POR PROCESSO**

O Sistema de Acumulação de Custos Por Processo adapta-se às empresas que possuam um sistema de produção contínua, com processos consecutivos para produção de produtos padronizados. É aplicado nas empresas que trabalham de forma seriada, ou seja, a empresa possui uma linha fixa de produtos e atende, simultaneamente, aos vários clientes que solicitam os produtos da linha de produção.

As perdas normais ou anormais podem ocorrer em qualquer estágio da produção por processo.

Segundo Horngren; Foster; Datar (2000, p. 468) "as perdas ocorrem em vários pontos ou estágios do ciclo de produção, mas geralmente elas não são detectadas antes de um ou mais pontos específicos de inspeção. O custo das unidades com defeito é considerado igual a todos os custos por elas incorridos antes da inspeção."

Maher (2001, p. 208) ressalta que "a ocasião e a freqüência com que as inspeções são realizadas têm impacto direto sobre os volumes de perdas normais e anormais em que a companhia incorre, em seu processo e produção".

Isto significa dizer que se as inspeções forem realizadas com maior freqüência começando em estágios iniciais do processo de produção, e mantendo-se em estágios subseqüentes, os produtos defeituosos serão identificados mais cedo, não havendo necessidade de consumo de materiais, mão-de-obra e outros custos, em unidades já defeituosas.

Leone (2000, p.176) explica que quando as perdas ocorrerem no início do processo, "o contador de custos leva em conta apenas o custo do material, uma vez que nenhum trabalho de transformação foi acrescentado". Para o autor é o caso mais simples, no qual o custo das perdas normais "pode ser absorvido pela produção completada e pelas unidades em processamento no final do período".

No caso de os produtos passarem por todo processo produtivo, e ao final da linha de produção, algumas unidades serem rejeitadas pelo controle de qualidade, segundo Leone (2000, p.178), o contador deve debitar o valor das perdas normais ao custo das unidades perfeitas. Neste caso o custo unitário das perdas, deverá ser acrescido ao custo unitário de produção, para então ser multiplicado pelo número de unidades efetivamente completadas.

Conforme Horngren; Foster; Datar (2000, p. 463) "as unidades defeituosas podem ser reconhecidas ou não, quando do cálculo das unidades de produção real ou equivalente em um sistema de custeio por processo". Explicam que, quando as unidades defeituosas são reconhecidas, os custos associados às perdas tornam-se visíveis. Entretanto quando as unidades defeituosas não foram reconhecidas, os custos das perdas são distribuídos pelas unidades perfeitas, resultando em custos menos precisos do produto.

De acordo com Horngren; Foster; Datar (2000, p.464), o número total das unidades defeituosas é calculado da seguinte forma:

$$\begin{array}{r} \text{Total de} \\ \text{Unidades} \\ \text{defeituosas} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Unidades} \\ \text{Semi-} \\ \text{acabadas} \\ \text{No início} \\ \text{Do} \\ \text{período} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Unidades} \\ \text{começadas} \end{array} \begin{array}{r} \text{() - ()} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Unidades} \\ \text{perfeitas} \\ \text{transferidas} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Unidades} \\ \text{Semi-} \\ \text{acabadas} \\ \text{No final} \\ \text{Do} \\ \text{período} \end{array} \begin{array}{r} \text{() } \end{array}$$

Do total de unidades defeituosas deve-se deduzir o número de unidades perdidas que são consideradas normais. Assim tem-se a quantidade de unidades perdidas consideradas como anormal.

Numa linha de produção há vários estágios de produção para chegar ao produto acabado, e em cada estágio deve-se inspecionar a produção a fim de mensurar o custo real para cada setor, pois se a avaliação da quantidade dessa perda ocorrer no último estágio tem-se que avaliar de forma equivalente pelo desconhecimento do ponto em que a perda ocorreu.

Maher (2001, p.207-208) defini cinco passos a serem utilizados no cálculo das perdas normais e anormais na produção por processo:

- 1) **Fazer um resumo do fluxo físico:** identificando o fluxo físico da produção, independentemente do estágio de conclusão dos produtos. Este passo baseia-se no modelo do fluxo de custos (estoque inicial + entradas – saídas = estoque final).
- 2) **Calcular as unidades equivalentes produzidas:** normalmente os estoques de produtos em fabricação, no final de um determinado período encontram-se em diferentes estágios de conclusão. Por isso há a necessidade de calcular o equivalente de produção para apurar o custo unitário dos produtos inacabados. Neste passo deve-se calcular também as unidades equivalentes associadas às unidades defeituosas.
- 3) **Fazer um resumo dos custos a serem atribuídos:** o valor total dos custos é calculado pela soma dos custos do estoque inicial mais os custos incorridos durante o período.
- 4) **Calcular o custo por unidade equivalente:** dividindo o custo total pelas unidades equivalentes. O cálculo deve ser feito separadamente para materiais diretos e outros custos de transformação. Essas informações ajudam os administradores na tomada de decisões.
- 5) **Atribuir os custos aos produtos:** para isto, deve-se multiplicar o custo por unidade equivalente pela quantidade de unidades equivalentes concluídas, pela quantidade de unidades equivalentes no estoque final de produtos acabados ou em elaboração, e pela quantidade de unidades equivalentes perdidas.

Após estes cálculos, a fim de conferi-los, deve-se verificar se o valor do custo total a ser atribuído, calculado no 3º passo, é igual ao valor do custo total atribuído, calculado no 5º passo. A igualdade deve existir, podendo surgir pequenas diferenças provenientes de arredondamentos.

Os custos das perdas normais devem ser acrescentados aos custos das unidades perfeitas a elas pertinentes.

Se a perda normal se referir a unidades já acabadas, o seguinte lançamento contábil poderá ser feito para esclarecer esta perda:

**D- Estoque de Produtos Acabados – Produtos Perdidos na Produção (Ativo Circulante)**

**C- Estoque de Produtos em Fabricação – Produtos Desperdiçados (Ativo Circulante)**

Se a perda normal se referir a unidades não acabadas e que ainda poderão ser concluídas, o seguinte lançamento contábil poderá ser feito para esclarecer esta perda:

**D- Estoque de Produtos em Fabricação – Produtos Desperdiçados (Ativo Circulante)**

**C- (-) Perdas Normais na Produção (Custo de Produção)**

Os custos das perdas anormais devem ser apropriados à conta de resultado “Perdas Normais”.

Se a perda anormal ocorrer antes do início do processo produtivo, deverá ser feito o seguinte lançamento contábil:

**D- Perdas Anormais (Resultado)**

**C- Estoque de Materiais (Ativo Circulante)**

Se a perda anormal ocorrer durante o processo produtivo, deverá ser feito o seguinte lançamento contábil:

**D- Perdas Anormais (Resultado)**

**(C- (-) Perdas Anormais na Produção (Custo de Produção))**

Se a perda anormal ocorrer após o término do processo produtivo, deverá ser feito o seguinte lançamento contábil:

**D- Perdas Anormais (Resultado)**

**C- Estoque de Produtos Acabados (Ativo Circulante)**

As causas das perdas devem ser detalhadas em subcontas, a fim de que sejam mais bem identificadas e resolvidas pela administração da empresa.

#### **4. Cálculo e Contabilização dos Custos das Perdas na Produção por Ordem**

O Sistema de Acumulação de Custos Por Ordem adapta-se às empresas que programam a sua atividade produtiva a partir de encomendas específicas de cada cliente. A ordem de produção deverá conter os dados da produção e do controle dessa produção. O planejamento da produção cuidará de preparar a programação da produção, definindo a lista de materiais, procedimentos para a fabricação, fases do processo produtivo, indicando a natureza da mão-de-obra necessária, relacionando equipamentos necessários e preparando o layout da fábrica.

Este sistema é característico de empresas que produzem sob encomenda, sejam estas unitárias ou em lotes.

As perdas normais ou anormais podem ocorrer em qualquer ordem de produção, em função do processo geral de produção ou como conseqüência de trabalhos específicos da ordem que está sendo executada.

Horngren; Foster; Datar (2000, p.470) explicam que “em alguns casos, a perda pode ser considerada uma característica normal de determinado ciclo de produção”. Esta perda, que é inerente ao processo, ocorre coincidentemente quando uma ordem específica está sendo executada. Entretanto esta perda não pode ser

atribuída a esta ordem. Deve-se fazer um rateio da perda, a fim de distribuí-la por todas as ordens de produção, não carregando apenas uma ordem.

Conforme Maher (2001, p.213), nas perdas da produção ocorridas como resultado do processo geral de produção – quebra dos equipamentos de produção, por exemplo – os custos são atribuídos a todas as ordens de produção e não a uma ordem específica. Assim, se a quebra dos equipamentos arruinarem uma determinada ordem já iniciada, os custos perdidos, até então atribuídos a esta ordem, terão o seguinte tratamento contábil:

***D - Custos Indiretos de Fabricação (Custo de Produção)***

***C – Estoques de Produtos em Fabricação – Ordem Específica (Ativo Circulante)***

O valor debitado em Custos Indireto de Fabricação torna-se parte dos custos indiretos, que serão aplicados às ordens em fabricação na ocasião da perda.

Em relação às perdas normais ocorridas em consequência das especificações de uma determinada ordem de produção, Horngren; Foster; Datar (2000, p.470) indicam que esta ordem deve suportar o custo da perda.

Se a perda normal se referir a uma ordem de produção já acabada, o seguinte lançamento contábil poderá ser feito para esclarecer esta perda:

***D- Est. de Prod. Acabados – Prod. Perdidos na Produção – Ordem Específica (Ativo Circ.)***

***C- Est. de Prod. em Fabricação – Prod. Desperdiçados – Ordem Específica (Ativo Circ.)***

Se a perda normal se referir a uma ordem de produção ainda não acabada, o seguinte lançamento contábil poderá ser feito para esclarecer esta perda:

***D- Est. de Prod. em Fabricação – Prod. Desperdiçados – Ordem Específica (Ativo Circ.)***

***C- (-) Perdas Normais na Produção – Ordem Específica (Custo de Produção)***

Como visto, em relação às perdas normais dois procedimentos podem ser adotados: apropriação aos Custos Indiretos de Fabricação para rateio a todas as ordens produzidas no período ou apropriação à ordem que está sendo elaborada. A forma de proceder será definida pela causa da perda.

No que se refere às perdas anormais ocorridas nas ordens de produção, segundo Martins (2003, p.146), “do ponto de vista contábil, o procedimento mais correto é a baixa direta para perdas no período, sem a acumulação aos novos custos de reelaboração da ordem. O Conservadorismo assim o recomenda, exceto se for imaterial o valor.”

Desse modo, se a perda anormal ocorrer durante o processo produtivo, em uma determinada ordem, inteira ou não, deve-se fazer o seguinte registro contábil:

***D – Perdas Anormais na Produção – Ordem Específica (Resultado)***

***C – (-) Perdas Anormais na Produção – Ordem Específica (Custos de Produção)***

Se a perda anormal, de uma determinada ordem, ocorrer após o término do processo produtivo deverá ser feito o seguinte lançamento contábil:

***D- Perdas Anormais – Ordem Específica (Resultado)***

***C- Estoque de Produtos Acabados – Ordem Específica (Ativo Circulante)***

Para a confecção de relatórios mais informativos deve-se abrir subcontas, cada qual identificando as causas da perda ocorrida e o número da ordem onde ocorreu a perda. A identificação da perda às ordens deve ser feita, mesmo que para isto haja necessidade da utilização de algum critério de rateio.

## **5- Considerações Finais**

Perda é um gasto involuntário – desperdício de materiais, produção de unidades defeituosas, produtos danificados – previsível ou não, decorrente de fatores externos ou inerentes ao processo produtivo da empresa.

Várias são as causas que acarretam perdas no processo produtivo: falta de treinamento do pessoal, problema no maquinário, materiais de baixa qualidade, falta de energia elétrica, deterioração natural dos materiais ou dos produtos, falta de funcionários, reações químicas, obsolescência, enchentes, raios, secas etc.

A perda inerente ao processo produtivo da empresa, que é previsível e esperada, é chamada de Perda Normal. Esta perda é incorporada ao produto, por isso muitas vezes não recebe um tratamento contábil específico. Entretanto, para fins de informação gerencial, deve ser contabilizada em contas separadas.

A perda eventual, não programada, que não se espera que ocorra dentro das condições normais de operação da empresa, é chamada de Perda Anormal. Esta perda não se incorpora ao produto, deve ser contabilizada como perda do período, reduzindo o resultado. Caso esta perda seja irrelevante, seguindo o Princípio do Conservadorismo, pode não receber nenhum tratamento contábil específico.

A mensuração e contabilização dos custos de perdas ocorridas no processo de produção permite que os gestores possam tomar decisões sobre a redução dos custos de produção e do aumento na qualidade dos produtos. Se as perdas forem devidamente contabilizadas, os administradores tem como acompanhar as contas relativas a perdas normais ou anormais, identificar as causas e evitar que voltem a se repetir.

## **6- Referências Bibliográficas**

Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. **Custo como ferramenta gerencial 8**. São Paulo: Atlas, 1995.

\_\_\_\_\_. **Custo**: ferramentas de gestão. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso sobre contabilidade de custo 5**. São Paulo: Atlas, 1992.

DUTRA, R.G. **Custos**: uma abordagem prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LEONE, G.S.G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Custos**: um enfoque administrativo. 13. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VICECONTI, P.E.V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Frase, 2000.