

# Uma Abordagem Alternativa para os Métodos de Custeio

**Luís Paulo Guimarães dos Santos**

**Luiz Vieira de Oliveira Sobrinho**

**Oldair Roberto Giasson**

## **Resumo:**

*Partindo premissa fundamental de que o papel central dos métodos de custeio é facilitar a adequada mensuração do resultado econômica das entidades, o trabalho demonstra uma forma alternativa de abordagem para o mesmo. Essa abordagem leva em consideração a premissa fundamental de que os gestores em seu dia-a-dia precisam de informações precisas, justas e no momento exato, sobre o impacto de suas decisões sobre no patrimônio da entidade; demonstrando, de forma lógica, a partir da adoção do conceito de custeio variável associado a conceitos tais como preço de transferência, área de responsabilidade, centro de resultado, etc., como o método de custeio deve atuar determinísticamente no processo da adequada mensuração dos resultados das áreas sob a responsabilidade dos seus respectivos gestores, permitindo, desta forma, uma justa avaliação de desempenho baseada em resultado econômico.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Sistemas de Custeio*

## **UMA ABORDAGEM ALTERNATIVA PARA OS MÉTODOS DE CUSTEIO**

Luís Paulo Guimarães dos Santos – Mestrando Controladoria e Contabilidade FEA/USP

Luiz Vieira de Oliveira Sobrinho – Especialista e Mestrando Controladoria e  
Contabilidade FEA/USP

Oldair Roberto Giasson – Mestrando Controladoria e Contabilidade FEA/USP

Universidade Federal da Bahia

Departamento de Ciências Contábeis

Professor Auxiliar

Praça 13 de maio, n.º 06, Piedade - Salvador-Ba. CEP. 40.070.010.

Fone/Fax: (0- -71) 329-5204 / 3295203

e-mail lupa@ufba.br

Área Temática (3): SISTEMAS DE CUSTEIO

## UMA ABORDAGEM ALTERNATIVA PARA O MÉTODO DE CUSTEIO

### Área Temática (3): SISTEMAS DE CUSTEIO

#### RESUMO:

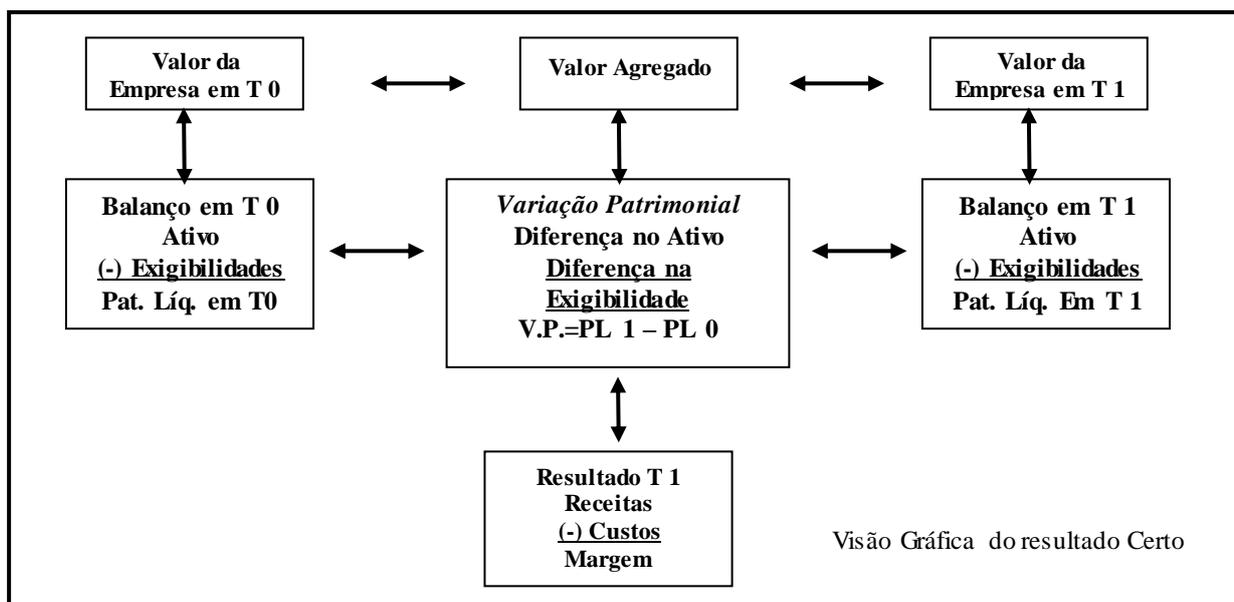
Partindo premissa fundamental de que o papel central dos métodos de custeio é facilitar a adequada mensuração do resultado econômica das entidades, o trabalho demonstra uma forma “alternativa” de abordagem para o mesmo.

Essa abordagem leva em consideração a premissa fundamental de que os gestores em seu dia-a-dia precisam de informações precisas, justas e no momento exato, sobre o impacto de suas decisões sobre no patrimônio da entidade; demonstrando, de forma lógica, a partir da adoção do conceito de custeio variável associado a conceitos tais como preço de transferência, área de responsabilidade, centro de resultado, etc., como o método de custeio deve atuar determinísticamente no processo da adequada mensuração dos resultados das áreas sob a responsabilidade dos seus respectivos gestores, permitindo, desta forma, uma justa avaliação de desempenho baseada em resultado econômico.

#### INTRODUÇÃO

Um dos papéis fundamentais da contabilidade, enquanto principal sistema gerencial da empresa, é mensurar o resultado da atividade empresarial da forma mais adequada possível, mediante a utilização de conceitos específicos de mensuração. Neste contexto, o conceito de “Resultado Econômico” é o que mais corretamente expressa à natureza das operações realizadas no âmbito das unidades empresarias, à medida que reflete a diferença (valor agregado) do patrimônio da empresa entre duas datas.

O Resultado Econômico é aquele que reflete a diferença (valor agregado) do patrimônio da empresa entre duas datas, como mostra a figura a seguir:



O resultado econômico pode ser entendido como sendo a variação da riqueza da empresa em um determinado período. Como bem destaca PEREIRA<sup>1</sup>: *“Tomando-se a atividade empresarial em sua totalidade, seu resultado econômico, em determinado período, é expresso pela diferença entre a riqueza existente inicialmente e ao final dessa atividade.”*

O resultado da empresa, portanto, deve refletir sua atividade econômica ou sua atividade produtiva. A atividade econômica da empresa caracteriza-se pela agregação de valor aos recursos consumidos dentro do processo físico-operacional (aquisição de recursos, o seu processamento e, a partir desse processamento, a geração de produtos e serviços) à medida que esse processo vai ocorrendo.

Segundo GUERREIRO<sup>2</sup>, a empresa, como entidade econômica, tem condição de agregar valor a fatores de produção e dessa forma aumentar a sua riqueza. Diante dessa constatação é natural inferirmos que o resultado da empresa é gerado durante todo o desenvolvimento de seu processo produtivo e está relacionado à todos os recursos utilizado nesse processo.

PEREIRA<sup>3</sup> nos informa ainda que:

*“Ao início de sua atividade, a riqueza da empresa refere-se, de modo simplista, ao capital empregado, que é convertido, total ou parcialmente, em recursos para realizá-la. Esses recursos podem ser espaço físico, máquinas e equipamentos, matéria-prima, mão-de-obra, etc...Ao final de um período, a riqueza da empresa refere-se ao capital investido inicialmente, adicionado (ou subtraído) o resultado gerado pelas atividades produtivas...a mensuração do resultado econômico global da empresa, em determinado período, é expressa pela diferença entre os valores de seus patrimônios inicial e final.”*

Do ponto de vista da empresa o resultado econômico global é constituído por vários resultados analíticos das áreas em que a empresa está subdividida. E esses resultados analíticos são conseqüências das diversas decisões sobre as transações ou eventos econômicos (eventos que consomem recursos e que portanto tem o atributo de alterar a situação patrimonial da empresa a cada decisão tomada). O somatório desses diversos resultados analíticos em determinado período de tempo corresponde à variação da riqueza da empresa neste mesmo período.

Os recursos que a empresa utiliza no decorrer de seu processo são os ativos, e são eles que acabam por determinar o lucro da empresa. A adequada mensuração do ativo é a pedra angular da adequada mensuração do resultado.

Diante da clarificação do conceito Resultado Econômico, o problema da sua operacionalização reside não no conceito, mas no que considerar na sua mensuração.

De acordo com PEREIRA<sup>4</sup> existem duas questões relacionadas com a mensuração do resultado econômico, quais sejam:

- A mensuração do valor da empresa ou da parcela do seu patrimônio, que está sob a responsabilidade dos gestores; e
- A mensuração de custos e receitas associados ao valor dos recursos consumidos e dos produtos e serviços gerados, visando a otimização do resultado econômico da atividade que está sob a responsabilidade de um gestor.

<sup>1</sup> PEREIRA, Carlos Alberto – Avaliação de Resultados e Desempenhos, p. 218.

<sup>2</sup> GUERREIRO, Reinaldo – Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade, p. 202

<sup>3</sup> Id. Ibid., p. 218

<sup>4</sup> Ib. Ibid., p.220

Em relação a esses pontos GUERREIRO<sup>5</sup> destaca que :  
“...o modelo de decisão do administrador diz respeito a otimização do resultado econômico da atividade sob sua responsabilidade. A otimização do resultado econômico se dá: 1) a nível do processo de transformação de insumos em produtos e serviços (agregação de valor); e 2) a nível do aproveitamento das oportunidades de ganhos pela valorização de determinados tipos de ativos, proporcionadas pelo mercado.”

Como pode ser percebido, o papel do gestor é otimizar o resultado econômico da empresa através da seleção das melhores alternativas econômicas em seu processo decisório. A otimização de cada decisão sobre os eventos econômicos acaba, portanto, por otimizar o resultado global da empresa. Precisamos, pois, identificar e mensurar os resultados analíticos para chegarmos ao resultado global.

Para se chegar a correta mensuração do resultado da empresa, é necessário compreender que este decorre da correta mensuração de seus ativos e passivos, que devem ser avaliados de maneira tal que represente a verdadeira riqueza da empresa em dado instante.

Ativos são na realidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços futuros capitalizados. Contudo, para GUERREIRO<sup>6</sup> uma questão fundamental é qual o significado e como se mensuram os benefícios futuros e serviços futuros para as diversas naturezas de ativos (caixa, contas a receber, estoques, máquinas e equipamentos, etc.).

O autor nos informa que para se chegar a um conceito de lucro que mais se aproxime, do ponto de vista teórico e prático, ao conceito econômico, a avaliação dos ativos a ele associado deve pautar-se por algumas premissas fundamentais dentre as quais destacamos:

- *O mercado é o validador do potencial de serviços dos diversos ativos;*
- *Deve ser levado em consideração o valor do dinheiro no tempo;*
- *A empresa opera sobre o postulado da entidade;*
- *Do ponto de vista econômico, o potencial de serviços, serviços futuros, benefícios futuros dizem respeito ao montante da riqueza que o ativo pode gerar para a empresa;*
- *O potencial de serviços de cada natureza de ativo deve ser analisado à luz da sua função dentro da empresa;*
- *Um determinado ativo pode possuir um potencial de serviço diferente, dependendo da empresa que o possui;*
- *A riqueza da empresa aumenta na medida em que o mercado reconhece um maior ou menor valor para os bens e serviços que ela possui;*
- *A riqueza da empresa aumenta pela agregação de valor proporcionado pelo seu processo de transformação de insumos em produtos e serviços.*

## O MÉTODO DE CUSTEIO NO CONTEXTO DO LUCRO ECONÔMICO

Segundo PARISI<sup>7</sup> o método de custeio tem o papel de definir os recursos que devem ser apropriados aos produtos e serviços, influenciando, desta forma, a

---

<sup>5</sup> lb. Ibid., p. 202

<sup>6</sup> lb. Ibid.200

<sup>7</sup> PARISI, Claudio – Uma contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultado, p. 18.

identificação no que diz respeito à manutenção da identificação natural dos recursos nas suas respectivas entidades.

Para o autor a entidade é qualquer unidade que tem a capacidade de acumular, por destino, custos e receitas. Ex.: lote ou família de produtos, departamentos, centro de resultado, área de responsabilidade, a própria empresa, etc.

Para se chegar ao “Resultado Certo” é fundamental entender que o resultado de uma entidade deve ser apurado através do confronto dos custos e receitas que decorrem do processo de agregação de valor aos produtos durante todo o processo produtivo.

Os recursos que são identificados a entidade podem ser segregados em recursos fixos e recursos variáveis, que do ponto de vista da empresa são utilizado em seu processo físico-operacional gerando bens e serviços. Esses recursos podem ou não estão correlacionados com a unidade do produto/serviço gerado.

Os recursos fixos são aqueles que não estão correlacionados com a unidade do produto. São decorrentes da estrutura da empresas (são recursos estruturais) que tem sua ocorrência independente da produção dos produtos/serviços e está vinculada a decisões passadas. Segundo GUERREIRO<sup>8</sup> os recursos físicos não podem ser associados as unidades do produto, exatamente por que eles são da estrutura da empresa (capacidade instalada), e possuem como características básicas:

- *Aumentam ou diminuem em função do período de tempo;*
- *Podem ser identificados com diversas entidades, com exceção da unidade do produto; e*
- *Expressam-se natural e automaticamente através de valores totais relacionados ao período de tempo.*

Os recursos variáveis são aqueles que estão relacionados à unidade do produto/serviços, são naturalmente identificados à essas unidades e sua ocorrência se dá, necessariamente, com a ocorrência da produção de produtos/serviços, e estão relacionados a decisões de hoje. De acordo com GUERREIRO<sup>9</sup>, as características básicas desses seriam:

- *Aumentam ou diminuem em função do volume físico de produção/vendas do produto a que se relaciona ;*
- *Podem ser objetivamente identificados com a unidade de produto; e*
- *Expressam-se natural e automaticamente através de valores unitários.*

Os métodos de custeio como demonstrado nos capítulos anteriores são classificados em:

- *Métodos baseados no full cost (neste grupo teríamos os custeios Absorção , RKW e ABC); e*
- *Método baseado no Custeio Direto (Custeio Variável).*

Uma característica fundamental dos métodos *full cost* é a alocação dos recursos fixos e variáveis às unidades do produto, o que não traduz a verdadeira natureza do processo físico-operacional da empresa. Esse procedimento não tem um reflexo no mundo real, representa uma ficção criada por uma cultura gerencial que impulsiona aos responsáveis pela gestão à máxima de que “todo custo (recurso) de produção tem que ser sumariamente alocados às unidades de produto”.

Do ponto de vista de qualquer realidade físico-operacional somente os custos objetivamente identificados com a unidade de produto compõe o seu custo. Os custos

---

<sup>8</sup> GUERREIRO, Reinaldo – Modelo de Decisão de Preços e Rentabilidade Sob a Base Conceitual do Sistema de Gestão Econômica – GECON, p. 5

<sup>9</sup> Ib. Ibid., p. 5

fixos são custos do período e pertencem à outra(s) entidade(s) e devem se identificado(s) a ela(s), objetivamente de acordo com a realidade da estrutura da empresa.

Do ponto de vista do “Resultado Certo” o método de custeio deve atribuir aos produtos apenas o custo que de fato a ele pertence, ou seja, somente os custos variáveis, portanto o método a ser utilizado é o Custeio Variável.

Isso ocorre em função de que o custeio variável possibilita a identificação da margem de contribuição dos produtos (ou outra entidade qualquer), permitindo que seja possível uma adequada análise de rentabilidade como mostra a matriz de acumulação a seguir:

	Unidade	Lote	Produto	Atividade	Departº	Empresa	Período
<b>Receitas</b>							
<b>Matéria-Prima</b>	X						
<b>Mão-de-Obra</b>		X					
<b>Depreciação</b>				X			
<b>Energia</b>					X		
<b>Supervisão</b>				X			
<b>Seguros c/ Incêndio</b>						X	
<b>Outros Custos</b>							X

Além da adequada identificação do custo que realmente pertence ao produto, o método de custeio deve permitir que os custos fixos sejam identificados diretamente à entidade que esteja relacionado, permitindo a apuração da margem de contribuição que cada entidade dá para a formação do resultado global da empresa.

Tradicionalmente as empresa tem em seu Sistema de Informação Contábil-Gerencial o Sistema de Custo que tem o papel fundamental de gerar informações sobre os custos da produção para mensuração de inventários e apuração do resultado, através da identificação do custo dos produtos vendidos. Do ponto de vista do “Resultado Certo” o sistema de custo deve possibilitar que, de acordo com o processo físico-operacional, seja apuradas as variações do patrimônio da empresa a cada decisão sobre evento econômico que os gestores realizam. É neste contexto que o método de custeio, enquanto parte do sistema de custo da empresa, deve estar inserido.

Os Sistemas de Custo baseados no método *full cost* partem da premissa fundamental de que através de uma base “lógica” os recursos fixos devem ser rateados ou direcionados para as unidades de produto, porque o objetivo principal é mensuração de inventário e cálculo de custo de produtos vendidos. Para GURREIRO<sup>10</sup> “a determinação de valores de estoques com base em alocações de custos e a conseqüente retenção de custos estruturais fixos nos estoques de produção em andamento e de produtos acabados é inútil para finalidades gerenciais”. Como todo e qualquer ativo, do ponto de vista do Lucro Certo, os estoques devem ser avaliados pelo seu valor econômico. O custo histórico é uma medida inadequada de mensuração.

<sup>10</sup> GURREIRO, Reinaldo – As Críticas da Teoria das Restrições à Contabilidade de Custos: Uma Respostas, p.50

Para GUERREIRO<sup>11</sup> um sistema de contabilidade gerencial ajustado às premissas do Resultado Certo deve mensurar os estoques de matérias-primas pelos seus custos correntes de mercado à vista. O estoque de produtos em processo, dependendo do grau de acabamento deve ser avaliado pelo valor da matéria-prima ou do valor do produto acabado em função do valor a ele agregado. Já o estoque de produtos acabados deve ser avaliado pelo seu preço de venda menos o valor dos esforços para a sua distribuição.

Um outro ponto fundamental a ser destacado em relação aos métodos de custeio diz respeito a controlabilidade dos custos fixo. Para Horngren e Foster, citado em PARISI<sup>12</sup>, “controlabilidade é o grau de influência que um gerente específico tem sobre os custos ou receitas ou outros itens em questão” Pelos Sistemas de Custos tradicionais, que se utilizam tanto do método de custeio *full cost* ou variável, não é possível uma adequada controle sobre os custos fixos em função da sua não identificação a uma área de responsabilidade (entidade) e conseqüentemente a um gestor específico. Ou eles são lançados diretamente para o resultado do período ou são estocados.

De acordo com PARISI<sup>13</sup>, a falta de visualização do comportamento dos elementos de custos, causada pelos sistemas de acumulação de custos tradicionais, e da utilização de rateios de custos, os custos controláveis ficam restritos aos custos que não são passíveis de rateios, limitando a responsabilidade dos gestores e a utilização da contabilidade por responsabilidade como instrumento gerencial.

Segundo GERREIRO<sup>14</sup> a não distribuição dos custos fixos às unidades de produtos, o seu tratamento pelos valores globais é um meio para que se possa assegurar sua correta controlabilidade. Para o autor quando os valores dos custos fixos são objetivamente identificados, devem ser deduzidas das margens de contribuição total de produtos, famílias de produtos, atividades ou áreas da empresa.

A identificação dos custos fixos a uma entidade fará com que os custos fixos sempre estejam sobre a responsabilidade de um gestor.

À medida que o método de custeio permite a identificação objetiva dos custos fixos as áreas específicas da empresa, através da utilização do conceito de preço de transferência baseado no custo de oportunidade, é possível a identificação da margem de contribuição e o resultado por área e qual a sua relação com resultado global da empresa.

Ainda fazendo referencias a PARISI, a classificação dos custos em controláveis e não controláveis não pode ser superficial e restrita, pois todos os recursos consumidos ou gerados numa atividade estão relacionados com decisões de seu gestor. Para que cada decisão possa ser racional o gestor deveria conhecer o valor econômico dos produtos/serviços que ele está consumindo de outras áreas/atividades internas da empresa. Desta forma, portanto, os custos não controláveis pela atividade consumidora passam a ser controláveis dentro dessa atividade, a partir do estabelecimento do preço de transferência para produtos/serviços fornecidos pelas outras atividades.

A seguir mostraremos um exemplo adaptado de PARISI<sup>15</sup> onde partiremos da estruturação de uma matriz de acumulação de custos e receitas e destacaremos como funciona o método de custeio variável na premissa de que tem o papel de auxiliar na identificação das margens de contribuição das atividades e não na identificação do custo

---

<sup>11</sup> Ib. Ibid., p. 51

<sup>12</sup> Ib. Ibid., p.60

<sup>13</sup> Ib. Ibid., p. 60

<sup>14</sup> Ib. Ibid., p. 48

<sup>15</sup> Ib. Ibid.

dos estoques e do custo dos produtos vendidos como normalmente é utilizado nos sistemas de custos tradicionais.

### O EXEMPLO

Consideremos uma empresa que possua uma Área de Responsabilidade Produção dividida em dois Centros de Resultado: Montagem e Acabamento e as seguintes informações:

<b>MAPA DE INSUMOS</b>		
<b>INSUMOS</b>	<b>PRODUTO X</b>	<b>PRODUTO Y</b>
Matéria-Prima "M" (Kg)	2	1
MOD – montagem (horas)	2	1,5
Inspeção	por lote de 100 u	Por lote de 100 u
Brocas (unidades/lote)	6	6
Lubrificantes (litros/lote)	10	10
Tempo de Montagem (período/lote)	0,08	0,08
Tempo de Acabamento (período/lote)	0,08	0,08
1 – a MP "M" é transformada na montagem		
2 - a inspeção ocorre ao final das atividades do centro de resultado acabamento		
3 - as brocas são consumidas no centro de resultado acabamento		
4 - do total de lubrificantes consumidos no lote, 6 litros são da Montagem e 4 litros do Acabamento		

<b>Preço dos insumos de produção (à vista e em moeda constante)</b>		
<b>INSUMOS</b>	<b>valor - \$</b>	<b>Unidade de medida</b>
MP "M"	30,00	Kg
Lubrificantes	50,00	Litro
Brocas	100,00	Unidade
Preço de Transferência de X – montagem	70,00	Unidade
Preço de Transferência de Y – montagem	50,00	Unidade
Preço de Transferência de X – acabamento	90,00	Unidade
Preço de Transferência de Y – acabamento	70,00	Unidade
Preço de Transferência do setor de serviço inspeção	70,00	Lote
MOD	5,00	Hora
Taxa de Juros (aplicação e captação)	5%	Período

<b>OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO</b>	<b>Valor - \$</b>
Salários e Encargos – montagem	200,00
Salários e Encargos – acabamento	100,00
Salários e Encargos – gerência de produção	300,00
Outros Custos	500,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.100,00</b>

\* esses custos são classificados como custos indiretos fixos, acumulados por departamento e tratados como custo do período. Da mesma forma são tratados os custos de inspeção dentro de sua área de responsabilidade

PLANO DE PRODUÇÃO	Unidades	Lotes
Produto X	400	4
Produto Y	200	2
*Não há perdas e os lotes são uniformes		

Ordem de Serviço/Lote N.º 0001X									
Data	MP		MOD		Brocas		Lubrif.		TOTAL
	Quant.	valor - \$	Quant.	valor - \$	Quant.	valor - \$	Quant.	valor - \$	
Aa	120	3.600,00	180	900,00	3	300,00	5	250	5.050,00
Aa	80	2.400,00	120	600,00	3	300,00	5	250	3.550,00
<b>TOTAL</b>	<b>200</b>	<b>6.000,00</b>	<b>300</b>	<b>1.500,00</b>		<b>600,00</b>	<b>10</b>	<b>500</b>	<b>8.600,00</b>
<b>Quantidade de Lotes</b>			<b>4</b>						<b>34.400,00</b>

Ordem de Serviço/Lote N.º 0001Y									
Data	MP		MOD		Brocas		Lubrif.		TOTAL
	Quant.	valor - \$	Quant.	valor - \$	Quant.	valor - \$	Quant.	valor - \$	
Aa	240	1.200,00	80	400,00	3	300,00	5	250	2.150,00
Aa	360	1.800,00	120	600,00	3	300,00	5	250	2.950,00
<b>TOTAL</b>	<b>600</b>	<b>3.000,00</b>	<b>200</b>	<b>1.000,00</b>	<b>6</b>	<b>600,00</b>	<b>10</b>	<b>500</b>	<b>5.100,00</b>
<b>Quantidade de Lotes</b>			<b>2</b>						<b>10.200,00</b>

INVENTÁRIO GERAL (Custeio Variável)				
Produto	Quant.	Custo Unit.	Custo Total	
X	400	86,00	34.400,00	
Y	200	51,00	10.200,00	
<b>TOTAL</b>	<b>600</b>		<b>44.600,00</b>	
INVENTÁRIO GERAL (Custeio por Absorção)				
Produto	Quant.	C. Variav.	C.Fixo	Custo Total
X	400	34.400,00	660,00	35.060,00
Y	200	10.200,00	440,00	10.640,00
<b>TOTAL</b>	<b>600</b>	<b>44.600,00</b>	<b>1.100,00</b>	<b>45.700,00</b>
* rateio baseado na MOD				

Outras informações para aplicação do método de custeio no cálculo “Lucro Econômico”:

Custo de Oportunidade da área de produção: 1.000,00
Capital Investido excluídos os estoques: 20.000,00 (5% do capital investido)

Cálculo dos recursos da entidade produto X:

Elementos	Quantidade	Medida	Valor -'\$	Total
Preço de Transf.	100	\$	70,00	7.000,00
MP "M"	200	Kg	30,00	6.000,00
MOD	200	h	5,00	1.000,00
Lubrificante	6	litro	50,00	300,00
Custo de Financiamento da Produção*				29,74

\* C. Financeiro = \$7.300,00 (custo dos insumos de produção) x 5% a.p. (pelo tempo de produção 1/12)

Feito o cálculo poderíamos reconhecer no sistema contábil-gerencial da empresa todas as transações incorridas durante o processo de fabricação dos produtos X e Y e identificar, à medida que o processo vai ocorrendo, o resultado econômico gerado e acumula-lo ao nível das transações, por Centro de Resultado e Área de Responsabilidade como a seguir:

#### CENTRO DE RESULTADO MONTAGEM

Reconhecimento do Evento – Transação de Montagem do Produto X			
TRANSAÇÃO: Montagem do Produto X		Data inicio:XX	Data Fim YY
	Produto X	Lote X	CR-Montagem
Receita Operacional	7.000,00		
Matéria-Prima	6.000,00		
Mão-de-Obra Direta	1.000,00		
Lubrificantes		300,00	
C. Financeiro de Produção		29,74	

CENTRO DE RESULTADO: Montagem		
TRANSAÇÃO: Montagem do Produto X		
	Produto Unit.	Total do Lote
Receita Operacional	70,00	7.000,00
Custo do Produto	(70,00)	(7.000,00)
Marg. Contrib. Produto	-	-
Custo do Lote		(300,00)
Marg. Contrib. Lote		(300,00)
Custo de Finan. Produção		(29,74)
Marg. Contrib. Financeira		(29,74)
Resultado Econômico		(329,74)

Esse reconhecimento poderá ser feito por cada transação realizada, que no nosso exemplo seriam: Montagem do Produto X, Montagem do Produto Y, Acabamento do Produto X, Acabamento do Produto Y, Salário de Produção, Custos Fixos de Produção e Remuneração do Capital.

A acumulação de cada transação tem o mesmo procedimento sistemático apresentado na transação Montagem do Produto X para as demais transações:

TRANSAÇÃO: Montagem do Produto Y Data início:XX Data Fim YY			
	<b>Produto X</b>	<b>Lote X</b>	<b>CR-Montagem</b>
Receita Operacional	5.000,00		
Matéria-Prima	3.000,00		
Mão-de-Obra Direta	750,00		
Lubrificantes		300,00	
C. Financeiro de Produção		16,50	

#### CENTRO DE RESULTADO ACABAMENTO

TRANSAÇÃO: Acabamento do Produto X Data início:XX Data Fim YY			
	<b>Produto X</b>	<b>Lote X</b>	<b>CR-Acabamento</b>
Receita Operacional	9.000,00		
Matéria-Prima	7.000,00		
Mão-de-Obra Direta	500,00		
Brocas		600	
Serviço de Inspeção		200	
Lubrificantes		70,00	
C. Financeiro de Produção		34,10	

TRANSAÇÃO: Acabamento do Produto Y Data início:XX Data Fim YY			
	<b>Produto X</b>	<b>Lote X</b>	<b>CR-Acabamento</b>
Receita Operacional	7.000,00		
Matéria-Prima	5.000,00		
Mão-de-Obra Direta	250,00		
Brocas		600	
Serviço de Inspeção		200	
Lubrificantes		70,00	
C. Financeiro de Produção		24,93	

#### ÁREA DE RESPONSABILIDADE PRODUÇÃO

TRANSAÇÃO: Salários de Produção Data: ZZ			
	<b>CR-Montagem</b>	<b>CR-Acabamento</b>	<b>AR-Produção</b>
Salários e Encargos	200,00	100,00	300,00

TRANSAÇÃO: Custos Fixos de Produção		Data: ZZ	
	CR-Montagem	CR-Acabamento	AR-Produção
Custos Fixos			500,00

TRANSAÇÃO: Remuneração do Capital		Data: ZZ	
	CR-Montagem	CR-Acabamento	AR-Produção
Custo Remun. do Capital			1.000,00

**EVENTOS DA ÁREA DE PRODUÇÃO ACUMULADOS POR PERÍODOS E POR CENTRO DE RESULTADO**

MONTAGEM					
	Produto X	Produto Y	Lotes X	Lotes Y	CR
Receita Operacional	28.000,00	10.000,00			
Matéria-Prima	24.000,00	6.000,00			
MOD	4.000,00	1.500,00			
Lubrificante			1.200,00	600,00	
Salários e Encargos					200,00
Custo Finan. Produção			118,96	33,00	

ACABAMENTO						AR
	Produto X	Produto Y	Lotes X	Lotes Y	CR	Produção
Receita Operacional	36000	14000				
Matéria-Prima	28000	10000				
MOD		500				
Brocas			2400	1200		
Lubrificantes			800	400		
Serviço de Inspeção			280	140		
Salários e Encargos					100	300
Custos Fixos						500
Custo Finan. Produção			136,4	49,86		
Custo de Rem. Capital						1000

**APURAÇÃO DO RESULTADO DA ÁREA DE RESPONSABILIDADE  
PRODUÇÃO E DE SEUS DOIS CENTROS DE CUSTOS**

	<b>CR-Montagem</b>	<b>CR-Acabamento</b>	<b>AR-Produção</b>
Receita Operacional	38.000,00	50.000,00	50.000,00
Custo do Produto	(35.500,00)	(40.500,00)	(38.000,00)
Marg. Contrib. Produto	2.500,00	9.500,00	12.000,00
Custo do Lote	(1.800,00)	(5.220,00)	(7.020,00)
Mar. Contrib. Operacional	700,00	4.280,00	4.980,00
Custo Finan. Produção	(151,96)	(186,26)	(338,22)
Marg. Contrib. Financeira	(151,96)	(186,26)	(338,22)
Salários e Encargos dos CR's	(200,00)	(100,00)	(300,00)
Contribuição dos CR's	348,04	3.993,74	4.341,78
Salários e Encargos AR			(300,00)
Custo Fixo			(500,00)
Custo de Remun. Capital			(1.000,00)
Resultado Econômico			2.541,78

\* as receitas operacionais e os custos dos produtos da Área de Responsabilidade produção foram consolidados, portanto, as receitas transferidas pelo Centro de Resultado Montagem anularam os custos recebidos pelo acabamento, já estando totalizados na Área de Produção pelos seus valores líquidos

Como foi demonstrado, utilizando-se dos conceitos de Preço de Transferência, Centro de Resultado, Área de Responsabilidade e Custo de Oportunidade, o modelo de acumulação e identificação de resultado, proposto por PARISI, permitiu que todos os custos variáveis e fixos possam ser controlados e identificados direta e objetivamente a uma entidade, eliminando a arbitrariedade dos rateios e aplicando o conceito de Método de Custeio Variável dentro de uma outra perspectiva.

Os sistemas de Custos tradicionais objetivam acumular dados de custos para mensuração de estoques e apuração de resultado, podendo utilizar ou método de custeio *full cost* ou método de custeio variável. O modelo proposto acumula não só custo, mas também receita sendo fiel ao processo-físico operacional da empresa e trabalhando com o conceito econômico de resultado, reconhecendo a variação no PL da empresa na medida em que ele é afetado pelo processo de agregação de valor aos insumos de produção.

O modelo permite também calcular a margem de contribuição por produto e lote de produto e a margem de contribuição financeira que juntos formam o resultado econômico da empresa.

Do ponto de vista do “Resultado Certo”, os custos devem ser identificados às entidades de maneira direta sem a utilização de rateio, pois estes podem distorcer o cálculo do “verdadeiro” custo das mesmas pela imputação de custos inadequados. A identificação dos custos às respectivas entidades que o gerou, por decisão de um gestor específico, com as devidas receitas dessas entidades permite a apuração do resultado gerado pela decisão criando parâmetro para uma adequada avaliação de desempenho baseada em resultado.

Como bem afirma PEREIRA<sup>16</sup>:

*“A cada produto/serviço ou evento, devem ser associadas todas as receitas e custos variáveis necessários para gerá-lo, desde que com ele perfeitamente identificáveis, sem rateios de custos fixos. Ou seja, a informação requerida para esse tipo de avaliação é a margem de contribuição dos produtos/serviços gerados pelas atividades.”*

Através do método de custeio podemos identificar e acumular custos por fatores produtivos a níveis das entidades com base em critérios de interesse de acumulação e informação. Podemos acumular custos ao nível de produto, lote de produto, família de produto, centro de resultado, área de responsabilidade, etc., sem utilização de rateios. Os custos que não podem ser associados a uma entidade menor será considerado como um custo da empresa ou custo do período.

## CONCLUSÕES

Diante de toda exposição do trabalho é natural que às conclusões sigam a orientação de que para dentro do Sistema de Custo das empresas o método de custeio desempenha um papel fundamental em função do que deveria ser o seu objetivo: Permitir a adequada alocação dos custos às entidades viabilizando a identificação das margens de contribuição de cada entidade, facilitando o cálculo e o entendimento da formação do “Resultado Certo” da empresa.

Para mensuração do “Lucro Certo” o método de custeio deve permitir que o custo seja identificado apenas com as entidades que são por eles responsáveis, de acordo com os critérios de controlabilidade.

Desse modo, os custos estruturais são associados somente às atividades e às áreas responsáveis pela sua ocorrência e neste contexto os custos de produtos referem-se apenas aos custos variáveis, que confrontados com as receitas geradas, permitem a identificação da sua margem de contribuição para a cobertura dos custos estruturais da atividade, que normalmente são de natureza fixa.

Para a correta mensuração do custo, rateios de custos fixos aos produtos não devem ser feitos. Os custos fixos são de responsabilidade dos gestores. Quando se rateia custos fixos aos produtos alguns equívocos são cometidos:

- a informação sobre o potencial de rentabilidade do produto é perdida;
- a responsabilidade dos gestores sobre os custos fixos controláveis é diminuída.

---

<sup>16</sup> PEREIRA, Carlos Alberto – Avaliação de Resultado e Desempenho. P. 214

Os sistemas de custos que utilizam métodos de custeio baseados no *full cost* do produto, especialmente o custeio por absorção, dão mais ênfase a avaliação de inventários e cálculo de resultado contábil, só permitindo a análise se um elemento de custo se relaciona direta ou indiretamente com o produto., o que não atende corretamente às necessidades de informações do gestor.

## BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N. *Contabilidade gerencial*. Tradução : Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1970.
- BACKER, Morton e JACOBSEN, Lyke E. *Contabilidade de custos*. Tradução coordenada por Pierre Laporte. Vol. 1 Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1973.
- \_\_\_\_\_. *Contabilidade de custos*. Tradução coordenada por Pierre Laporte. Vol. 2 Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1973.
- BERLINER, Callie e BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas*. Tradução : José Luiz Bassetto. São Paulo: T. A. Queiroz, 1992.
- CATELLI, Armando. *Sistema de contabilidade estandar*. São Paulo, /tese de Doutorado, FEA-USP, 1972.
- \_\_\_\_\_. (Coordenador). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo; Atlas, 1999.
- \_\_\_\_\_. e GUERREIRO, Reinaldo. *GECON – Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais*. Boletim Interamericano da Asociación de Contabilidad, nov. 1992.
- \_\_\_\_\_. e GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração de atividades: “ABC” x “GECON”*. Anais do XIV Congresso Brasileiro de contabilidade, Temário 5, Salvador, 1992.
- \_\_\_\_\_. e GUERREIRO, Reinaldo. *Uma análise crítica do sistema “ABC - Activity Based Costing”*. Anais do XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul, Santos, 1994.
- \_\_\_\_\_. e GUERREIRO, Reinaldo. *GECON Gestão econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial*. Anais do XVII Congreso Argentino de profesores Universitários de costos – IAS. Jornadas Ibero-americanas de costos y contabilidad de gestion, Argentina, 1994.
- CASHIN, James A. *Contabilidade de custos*. Tradução : Natan Sguster e Moacir Sancovshi. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- \_\_\_\_\_. e POLIMENI, Ralph. *Curso de contabilidade de custos*. Tradução : José Carlos Marion e Luiz Eurico de Souza. Vol. 1, São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- \_\_\_\_\_. *Curso de contabilidade de custos*. Tradução : José Carlos Marion e Luiz Eurico de Souza. Vol. 2, São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos*. São Paulo. Dissertação de Mestrado, FEA-USP, 1984.
- \_\_\_\_\_. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo, ?Tese de Doutorado, FEA-USP, 1989.
- \_\_\_\_\_. *Mensuração do resultado econômico*. Caderno de estudo da Fipecafi – FEA-USP, set/1997.
- \_\_\_\_\_. *A meta da empresa. Seu alcance sem mistérios*. São Paulo, Atlas, 1995.

- HENDRIKSEN, Eldon S. e BRENDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. Tradução: Antônio Zoratto Sanvicente, São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. Tradução : Danilo A. Nogueira. Vol. 1, São Paulo: Atlas, 1978.
- \_\_\_\_\_. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. Tradução : Danilo A. Nogueira. Vol. 2, São Paulo: Atlas, 1978.
- KAPLAN, Robert S. e JOHNSON, H. Thomas. *A relevância da contabilidade de custos*. 2 ed. Tradução: Ivo Kortowski. Rio de Janeiro: Campus, 1996
- \_\_\_\_\_ e COOPER, Robin. *Cost & Effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Havard, 1998.
- LAWRENCE, W. B. *Contabilidade de custos*. Tradução : João Carlos Hopp e E. Jacy Monteiro. São Paulo: Ibrasa, 1966.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 6 ed. - São Paulo: Atlas, 1998.
- OSTRENGA, Michael. At all. *Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos*. Tradução : Nivaldo Montigelli Júnior. 13 ed. Rio de Janeiro: Record, 1992.
- PARISI, Cláudio. *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultado*. Dissertação de Mestrado – FEA-USP, São Paulo, 1995.
- RAPIN A. e POLY J. *Contabilidade analítica de exploração*. Tradução : Acácio Pereira Magro. Lisboa: Livraria Clássica, 1964.
- SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos : como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados competitivos*. Tradução : Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SIZER, John. *Noções básicas de contabilidade gerencial*. Tradução e adaptação: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Saraiva, 1980.
- SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademar. *Contextos, paradigmas e sistemas de custeio*. V Congresso brasileiro de gestão estratégica de custos. Fortaleza, v. 1, p. 141 - 156, 1998.