

MODELOS DE CUSTEIO E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Maria Aparecida Dantas

Resumo:

Atualmente, a globalização, o desenvolvimento industrial e a crescente competitividade têm gerado uma grande pressão por informações estratégicas. Nesse contexto, a Contabilidade de Custos tem desenvolvido novas ferramentas de mensuração da lucratividade, através de métodos de custeio como o Custeio Variável e ABC. No entanto, uma das barreiras para a aplicação desses novos métodos, e para o desenvolvimento de outros, é encontrada nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para promover a eficácia da Contabilidade de Custos é preciso mudar, considerando-se, no entanto, que qualquer alteração nos Princípios, criação ou exclusão, estará incidindo diretamente na estrutura sistêmica da Contabilidade, enquanto Postulados, Princípios e Convenções. As mudanças devem ser planejadas para que a Contabilidade evolua como um todo, visando cumprir seu papel na sociedade fornecer informações que permitam aos usuários analisar dados e escolher alternativas de ação que reduzam a incerteza.

Palavras-chave:

Área temática: Modelos de Custeio: Absorção, Abc, Uep, Variável e outros

MODELOS DE CUSTEIO E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Maria Aparecida Dantas – estudante

USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Rua Maestro Enrico Ziffer, 220 Apto 2 – Ribeirão Preto – SP – 14.090-347, cidant@yahoo.com, aluna do 5º ano de graduação em Ciências Contábeis

RESUMO

Atualmente, a globalização, o desenvolvimento industrial e a crescente competitividade têm gerado uma grande pressão por informações estratégicas. Nesse contexto, a Contabilidade de Custos tem desenvolvido novas ferramentas de mensuração da lucratividade, através de métodos de custeio como o Custeio Variável e ABC.

No entanto, uma das barreiras para a aplicação desses novos métodos, e para o desenvolvimento de outros, é encontrada nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Para promover a eficácia da Contabilidade de Custos é preciso mudar, considerando-se, no entanto, que qualquer alteração nos Princípios, criação ou exclusão, estará incidindo diretamente na estrutura sistêmica da Contabilidade, enquanto Postulados, Princípios e Convenções.

As mudanças devem ser planejadas para que a Contabilidade evolua como um todo, visando cumprir seu papel na sociedade – fornecer informações que permitam aos usuários analisar dados e escolher alternativas de ação que reduzam a incerteza.

Modelos de Custeio: Absorção, ABC, UEP, Variáveis e outros

MODELOS DE CUSTEIO E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência em mutação, depende de modificações do mercado e da força de seus principais usuários, sendo dado enfoque conforme as necessidades de cada época, relacionando-se diretamente ao desenvolvimento da economia, ou, de maneira mais abrangente, da sociedade.

A fim de promover homogeneidade e confiabilidade aos relatórios contábeis, a Contabilidade criou os Postulados, Princípios Fundamentais de Contabilidade e Convenções, os quais se consolidaram como direcionadores da função contábil. Entretanto, esses direcionadores são, muitas vezes, barreiras para a própria evolução contábil, à medida que não atendem às modificações do ambiente.

Com a Revolução Industrial a Contabilidade se focou nas necessidades de informações dos administradores e credores, ocorrendo modificações na Contabilidade de Custos com a exigência de uma nova estruturação para mensuração e controle dos fatores de produção, cujos processos tornaram-se bastante complexos em relação à empresa comercial.

O desenvolvimento do Mercado de Capitais trouxe um novo enfoque à Contabilidade. Com a pressão das bolsas de valores e do setor financeiro, criando uma avalanche de novos instrumentos financeiros, a Contabilidade foi pressionada a se aprimorar para fornecer informação relevante ao novo usuário em destaque no momento: os investidores e acionistas.

A ênfase da Contabilidade, antes nos dados do Balanço Patrimonial e mensuração de estoques pela Contabilidade de Custos, voltou-se para a divulgação da Demonstração de Resultados do Exercício, e a Contabilidade de Custos passa a desenvolver métodos mais eficazes de apuração do custo das mercadorias vendidas a fim de promover ferramentas de análise para a tomada de decisão.

Diante do exposto, o presente trabalho tem como objetivo analisar a viabilidade de alguns métodos de custeio, como o Custeio por Absorção, Custeio Variável e ABC, com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados à Contabilidade de Custos e na qualidade de informação que fornecem aos principais usuários.

A CONTABILIDADE: POSTULADOS, PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES

A Contabilidade é uma ciência social e, diferentemente das ciências exatas, como a matemática, que constata uma verdade absoluta, precisa delimitar sua atuação através de regras e normas, com linguagem compreensível para a maioria dos usuários. Dessa forma, foram criados os Postulados, Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Convenções.

Os Postulados e Princípios Fundamentais de Contabilidade podem ser considerados como a base sobre a qual a Contabilidade está fundamentada, sendo os Postulados conceituados, por muitos autores, como verdades fundamentais, inquestionáveis de modificação. Exemplos clássicos são os Postulados da **Entidade** contábil – agente econômico para o qual se origina os recursos –, e da **Continuidade** – pressupõe uma permanência por tempo indeterminado da entidade contábil.

Os Postulados, conforme descreve o AICPA-1958 por HENDRIKSEN(1999), decorrem necessariamente do ambiente econômico e político e dos modos de raciocínio e dos costumes de todos os segmentos da comunidade dos negócios. Os profissionais, entretanto, devem deixar claro seu entendimento e sua interpretação do que são, para que haja uma base apropriada para a formulação de princípios e o desenvolvimento de regras ou outras normas visando a aplicação de princípios em situações específicas.

Assim, os Postulados retratam, senão uma verdade em si, uma lógica na qual se consolidou a função contábil. Os Princípios e as Convenções se originaram desses Postulados, criando normas e regras específicas para atuação da função contábil.

O termo Princípios Contábeis foi criado na década de 30, sendo seu conceito consolidado após a 2ª Grande Guerra Mundial, época em que o crescimento econômico e a riqueza proporcionada pelo Mercado de Ações pressionou pela qualidade da divulgação das informações financeiras. Os Princípios mais conhecidos são:

- 4Custo Original Como Base de Valor;
- 4Realização da Receita e da Confrontação das Despesas (Competência);
- 4Denominador Comum Monetário.

Seguindo uma hierarquia, as Convenções foram criadas como restrições à aplicação dos Princípios, através de normas que dão maior consistência e detalhamento aos procedimentos contábeis:

- 4Objetividade
- 4Consistência ou Uniformidade
- 4Conservadorismo ou Prudência
- 4Materialidade ou Relevância

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS À CUSTOS

A Contabilidade de Custos se baseou em alguns Princípios Fundamentais de Contabilidade, como o Custo Histórico Como Base de Valor, Realização e Competência, além de Convenções de Objetividade, Conservadorismo e Materialidade, dentre os quais especificaremos alguns de maior importância para o objetivo em questão.

Princípio da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas (Competência)

Esses dois princípios estão intimamente ligados pelo fato do reconhecimento da receita ser a exigência para apropriação das despesas. Despesas devem estar vinculadas, direta ou indiretamente, ao reconhecimento da receita, quando ocorre a transferência do bem ou serviço ao cliente, em determinado período.

Embora, conforme IUDÍCIBUS(1997), a compra de fatores utilizados no esforço de produzir receita antecede à própria receita, os esforços da produção para gerar receitas e seus gastos devem ficar acumulados nos estoques até a realização da receita.

Sendo assim, os gastos diretamente relacionados à fabricação ficam truncados a um produto estocado até o momento de sua venda, passando a ser uma despesa direta. Já as despesas indiretas, que não estão diretamente atreladas ao processo de produção, são lançadas no resultado independente da venda ou não do produto.

Princípio do Custo Histórico Como Base de Valor

Este princípio pode ser considerado, segundo IUDÍCIBUS(1997), como uma seqüência natural do postulado da continuidade. Assim, o que interessa são os valores de entrada e não os valores de saída para mensuração dos ativos. Não existe a preocupação em expressar valores de mercado, visto que a empresa pretende se manter em atividade por tempo indeterminado, portanto o registro dos ativos é feito no ato da aquisição e fica imutável exceto pela amortização ou depreciação .

O Custeio por Absorção, por exemplo, se utiliza deste princípio ao valorizar os estoques e o custo dos produtos vendidos pelo valor de aquisição, sem aplicar correção inflacionária ou outro fator que reflita a valorização em tempo oportuno. Essa é uma das críticas levantadas contra este princípio, por não retratar a variação dos valores no tempo, prejudicando a análise das demonstrações principalmente em ambientes inflacionários.

Uma das vantagens do custo original é a objetividade pelo registro através de documentos que comprovam seu valor, conferindo verificabilidade entre vários períodos. No entanto, a opção pelo custo histórico corrigido também pode ser objetiva, pois as taxas inflacionárias podem ser verificáveis, permitindo conhecer o valor original da aquisição e a variação real desse valor, sendo mais coerente para análise dos resultados.

Convenção do Conservadorismo ou Prudência

Essa convenção permite que avaliações subjetivas ou qualitativas sejam feitas em caso de dúvidas entre métodos equivalentes para uma determinada situação, tendo como base a precaução para escolher a alternativa que produza menor expectativa quanto a lucros que podem não ser verificáveis. Sendo um exemplo a escolha entre Custo ou Mercado – Dos Dois o Menor. O fisco permite essa escolha, infringindo o Custo Histórico Como Base de Valor, por apresentar um lucro maior para apuração do Imposto de Renda.

Convenção da Objetividade

Esta Convenção visa direcionar a Contabilidade na escolha de dados objetivos, firmados em comprovação documental que proporcionem confiabilidade à informação contábil. Esta Convenção está diretamente relacionada ao Princípio do Custo Histórico Como Base de Valor, visto que o valor do bem será ativado segundo o valor de aquisição.

Convenção da Materialidade (Relevância)

Esta Convenção aplicada a custos visa determinar o que são custos relevantes, para os quais deve-se gastar mais tempo na obtenção dessas informações. Segundo HORNGREN(1997), o que for indispensável para o processo decisório deve ser evidenciado na Contabilidade de Custos, sendo digno de estudos, mensuração minuciosa e controle para obtenção de uma informação condizente com a realidade. Já as variáveis irrelevantes para o processo decisório, devem ser ignoradas.

A Contabilidade de Custos deve fornecer informação relevante para a tomada de decisão, proporcionando ao usuário uma ferramenta de análise capaz de gerar benefícios futuros. O próprio significado de informações já pressupõe dados relevantes, capazes de fornecer direção através da estimativa de variações que possam ocorrer a partir dos dados evidenciados nos relatórios. Portanto, deve-se “peneirar” os dados que devem figurar nos relatórios para se ter informações que influenciam diretamente na tomada de decisão.

MODELOS DE CUSTEIO E PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção se originou diretamente dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, para atender às necessidades da época e, embora outros métodos mais eficazes para a tomada de decisão tenham surgido, prevalece até hoje como o único aceito para fins fiscais e de auditoria externa.

O Custeio por Absorção consiste, segundo MARTINS(1996), na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Mediante esse método é feita uma distinção entre gastos diretamente relacionados ao processo de produção e demais despesas administrativas. Somente é reconhecido como custo do produto os gastos diretamente a ele relacionados.

Embora esse método de custeio tenha se baseado nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, verificamos em alguns pontos a não observância de algumas Convenções, que delineiam a atuação dos Princípios.

Para alocar os custos indiretos de fabricação, o método se utiliza de critérios de rateio baseado em horas-máquina ou mão-de-obra. O rateio é muito subjetivo e não proporciona uma informação precisa para a Contabilidade de Custos, ferindo, assim, a Convenção da Objetividade, uma vez que não se utiliza de informações confiáveis para a mensuração do custo do produto, podendo-se optar por outros modelos mais precisos.

Em relação à Materialidade, verificamos que na época em que o Custeio por Absorção foi elaborado, os custos indiretos de fabricação não eram muito relevantes para apuração do custo do produto e formação de preço. Hoje em dia, no entanto, os custos indiretos são muito relevantes, sobrepujando em alguns casos a representatividade dos custos diretos, e, portanto, necessitam de maior ênfase em sua mensuração.

Custeio Variável

À medida que aumentou a complexidade do custo industrial, tornou-se fator decisivo para a apuração do lucro conhecer o custo dos produtos, o que não era possível através de critérios de rateio subjetivos para alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, utilizado pelo Absorção.

O Custeio Variável surgiu da necessidade de se mensurar o valor dos produtos com uma base mais confiável para a tomada de decisão. A ênfase do Custeio Variável está no produto, permitindo, através do conhecimento da lucratividade de cada produto, tomar decisões de curto prazo quanto a mix de produtos, preços e atendimento ao cliente, etc.

O custo dos produtos é determinado através da alocação dos custos variáveis, diretamente relacionado à quantidade produzida, e somente os variáveis, independente de serem diretos ou indiretos. Os custos fixos, conforme MARTINS(1996), são mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrifício para a fabricação específica desta ou daquela unidade.

Assim, uma vez que os custos fixos não influenciam diretamente o custo de produção, são lançados diretamente no resultado como despesas do período, não formando mais o custo do produto em estoque, como até então era feito no Absorção.

No entanto esse tratamento dos custos fixos fere os Princípios de Competência e Confrontação, pois segundo estes os custos fixos estão vinculados aos produtos e só devem ser deduzidos da receita no momento da venda do produto. Sendo, portanto, uma barreira para a utilização do Custeio Variável para fins fiscais e de auditoria até hoje.

ABC – Activity-Based Costing

O desenvolvimento industrial e o aumento da competitividade a nível global traduzem em uma complexidade maior das organizações, envolvendo nova cultura organizacional, padrões de qualidade, inovações de produtos e ciclos de vida reduzidos.

Cada vez mais a necessidade de informações relevantes tem se evidenciado e os métodos de custeio devem evoluir para atendê-las. O ABC – Activity-Based Costing surge com uma visão mais estratégica, incorporando novos conceitos de gestão antes ignorados pelos métodos de custeio tradicionais.

Com o objetivo de conhecer as verdadeiras fontes de lucratividade dos produtos, o ABC propõe a apuração dos custos através da identificação das principais atividades das empresas e dos recursos que cada atividade consome, determinando direcionadores de custos para rateio dos custos das atividades aos produtos.

A ênfase do ABC está na atividade e não no produto em si, como nos custeios por Absorção e Variável. A partir da identificação das atividades que agregam valor é possível eliminar atividades deficientes e não produtos, quando o problema estiver na atividade e não no produto em si.

O ABC permite uma flexibilidade de uso diante das necessidades do momento. O ambiente competitivo atual requer aumento da diversificação e da diminuição do ciclo de vida dos produtos; é preciso lançar novos produtos no mercado em curto espaço de tempo, necessitando mensurar os ganhos proporcionados pelo desenvolvimento de novos produtos nas fases antes da produção corrente.

O desenvolvimento de novos produtos requer altos investimentos e, uma vez que estes produtos não geram receita, conforme o Princípio da Realização, o qual só reconhece a receita no momento da transferência do bem ao cliente, representa um alto custo dos produtos em estoque no momento da análise das Demonstrações.

O ABC, ferindo este Princípio Fundamental de Contabilidade, pode mensurar o custo dos produtos através das atividades que originam esse custo, e chegar ao custo dos produtos em desenvolvimento ao longo do ciclo de vida, identificando a verdadeira lucratividade ao longo do tempo e não somente no período de fechamento do Balanço.

Embora a comprovada eficácia enquanto informação para decisão estratégica, o ABC ainda não pode ser divulgado nas Demonstrações oficiais, uma vez que o fisco e a auditoria externa só aceitam o Custeio por Absorção. Sendo usado como demonstração paralela pelo benefício informativo que produz.

CONCLUSÕES

Como ciência social, a contabilidade depende da sabedoria, do julgamento e da integridade dos contadores (HENDRIKSEN, 1999). Ou seja, para se chegar aos Postulado, Princípios e Convenções, foi preciso análise, ponderação e julgamento, visto que, conforme já mencionado, a Contabilidade não é uma ciência como a matemática que se pode chegar a uma conclusão exata sobre determinado evento. Sendo, assim, passível de constante análise e evolução, pois a mesma visa refletir fatos econômicos. Uma vez que estes mudam, a contabilidade deve se desenvolver para chegar à frente das necessidades de informações.

A Contabilidade de Custos desenvolveu métodos, como o Custeio Variável e o ABC, visando atender às novas demandas de informação, mas os mesmos ainda não podem ser divulgados aos usuários externos por limitações da Contabilidade quanto a Princípios e Convenções ultrapassados, ficando assim uma lacuna quanto à relevância das Demonstrações apresentadas aos acionistas e investidores.

Tendo em vista a Contabilidade como um sistema hierarquicamente estruturado, cujas modificações feitas em uma parte do sistema têm conseqüências diretamente em outras partes, para que ocorram modificações na Contabilidade de Custo é fundamental que ocorra uma revisão da Teoria Contábil, a fim de reavaliar a importância de Princípios e Convenções para as necessidades informativas de hoje.

Inovações nos modelos de custeio são imprescindíveis para dar vantagem competitiva às organizações e, não sendo isoladas, devem contribuir para tornar mais clara a atuação da Contabilidade, visando aperfeiçoar a finalidade de prover aos usuários relatórios que permitam uma análise econômica, financeira, física e de produtividade mais eficaz para a tomada de decisão quanto a eventos passados e perspectivas futuras.

BIBLIOGRAFIA

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – SP. *Uma proposta metodológica no ensino dos princípios fundamentais da contabilidade na disciplina de contabilidade de custos*. Revista de Contabilidade do CRC-SP. Ano II, nº 6, novembro, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HENDRIKSEN, Eldon S. *et al. Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. *et al. Cost accounting: a managerial emphasis*. 9^a ed., Prentice Hall International Editions, Upper Saddle River, Nova Jersey, Estados Unidos da América, 1997.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 1996.