

IMPLICAÇÕES DA CONTABILIZAÇÃO INCORRETA DE PERDAS NORMAIS E ANORMAIS

Ademir Clemente (UFPR) - ademir@ufpr.br

Ronaldo Dos Santos Alves Rodrigues (UFPR) - rodrigues.phd@hotmail.com

Alceu Souza (PUC PR) - alceu.souza@pucpr.br

Resumo:

Quando o custo do produto incorpora indevidamente valores das perdas ocorridas no processo de produção, implica aceitação das não conformidades que permeiam esse processo. Implícito nessa prática está à conduta de repassar essas perdas aos preços. Ao aceitar as perdas como algo normal, as informações contábeis dos custos não produzem estatísticas robustas sobre o seu real valor e, mais importante ainda, dissemina a cultura de não resolver os problemas a partir de sua origem. Essa prática decorre de uma concepção errônea da gestão de custos segundo a qual não há nada a fazer uma vez que os gastos já foram realizados. Nesse contexto, este artigo analisa as implicações financeiras e gerenciais da contabilização incorreta das perdas decorrentes da não conformidade do processo produtivo. Quanto aos procedimentos metodológicos, utilizou-se, inicialmente uma abordagem de ensaio teórico discutindo-se conceitos e normas envolvidos na contabilidade de custo. Em um segundo momento a pesquisa toma a forma descritiva/explicativa quanto ao seu objetivo no qual são explicitados os procedimentos operacionais para o cálculo das perdas e de análise documental quanto à estratégia de abordagem do problema. Conclui-se que, do ponto de vista financeiro, a contabilização inadequada das perdas e sua tentativa de recuperação repassando-a ao Mark-up compromete a competitividade da empresa e, por consequência, a sua sustentabilidade. Do ponto de vista gerencial, a prática inadequada esconde a situação real, dificultando as ações corretivas e, na medida em que as perdas anormais se tornem frequentes, também apresenta o risco de passarem a ser encaradas como normais.

Palavras-chave: *Contabilização de perdas. Perdas normais e anormais. Gestão de custos. Informação contábil.*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

IMPLICAÇÕES DA CONTABILIZAÇÃO INCORRETA DE PERDAS NORMAIS E ANORMAIS

Resumo

Quando o custo do produto incorpora indevidamente valores das perdas ocorridas no processo de produção, implica aceitação das não conformidades que permeiam esse processo. Implícito nessa prática está à conduta de repassar essas perdas aos preços. Ao aceitar as perdas como algo normal, as informações contábeis dos custos não produzem estatísticas robustas sobre o seu real valor e, mais importante ainda, dissemina a cultura de não resolver os problemas a partir de sua origem. Essa prática decorre de uma concepção errônea da gestão de custos segundo a qual não há nada a fazer uma vez que os gastos já foram realizados. Nesse contexto, este artigo analisa as implicações financeiras e gerenciais da contabilização incorreta das perdas decorrentes da não conformidade do processo produtivo. Quanto aos procedimentos metodológicos, utilizou-se, inicialmente uma abordagem de ensaio teórico discutindo-se conceitos e normas envolvidos na contabilidade de custo. Em um segundo momento a pesquisa toma a forma descritiva/explicativa quanto ao seu objetivo no qual são explicitados os procedimentos operacionais para o cálculo das perdas e de análise documental quanto à estratégia de abordagem do problema. Conclui-se que, do ponto de vista financeiro, a contabilização inadequada das perdas e sua tentativa de recuperação repassando-a ao Mark-up compromete a competitividade da empresa e, por consequência, a sua sustentabilidade. Do ponto de vista gerencial, a prática inadequada esconde a situação real, dificultando as ações corretivas e, na medida em que as perdas anormais se tornem frequentes, também apresenta o risco de passarem a ser encaradas como normais.

Palavras-chave: Contabilização de perdas. Perdas normais e anormais. Gestão de custos. Informação contábil.

Área temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

1. Introdução

O conceito econômico de empresa como *locus* de acumulação do capital induz à seleção de ações orientadas estrategicamente para a sua sobrevivência e seu crescimento. Em síntese, as estratégias são avaliadas pelo seu potencial para gerar lucro no médio e longo prazo. (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Dessa forma, os gestores devem decidir a partir de estimativas mais robustas de parâmetros e de cenários. Em particular, a informação contábil adequada possibilita o desenvolvimento, avaliação e a implementação de estratégias gerenciais (SHANK et al, 1997, p. 115 apud SOUZA; CLEMENTE, 2011). Assim a contabilidade deve possuir a capacidade de fornecer de informações de qualidade e tempestivas para tomada de decisão (IUDÍCUBUS, MARTINS; CARVALHO, 2005).

O conhecimento dos custos é indispensável ao processo de formulação e avaliação de estratégias, pois existe uma relação de interdependência entre estratégia, decisões de investimentos e estrutura de custos (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Para que as empresas possam continuar competitivas no mercado, precisam ajustar suas estratégias e desenvolver métodos para transferência de valor aos seus consumidores que procuram produtos e serviços com maior qualidade e com preços baixos (GOULART; ROSA, 2004). Assim, conhecer os custos auxilia no processo de tomada de decisão (JOHNSON; KAPLAN, 1993) e quando maior o nível de detalhamento da informação mais embasado será a tomada de decisão (BIANCHET

et al, 2016). Todavia, a contabilização dos custos deve ser realizada de acordo com as devidas especificidades, pois segundo Martins (2010), integram o custo todos os gastos relativos a bens e serviços utilizados na produção de outro bem ou serviço. Em particular, é necessário que as perdas normais decorrentes do processo produtivo e as perdas anormais que são involuntárias sejam corretamente identificadas e contabilizadas. Quando o custo do produto incorpora indevidamente valores das perdas, têm-se informações contábeis distorcidas que não representam a realidade dos custos e que podem levar a decisões completamente inadequadas (GOULART; ROSA, 2004). Apesar disso, é comum a prática de “diluir” o valor de perdas no custo dos produtos e serviços. Essa prática decorre de uma concepção errônea da gestão de custos segundo a qual não há nada a fazer uma vez que os gastos já tenham sido realizados. Isso é prejudicial internamente porque, na falta de um “*feedback*” adequado, as mudanças necessárias deixam de ser efetivadas e, do ponto de vista externo, apresenta risco desnecessário e elevado de perda de posição competitiva no mercado. Nesse contexto, este artigo analisa as implicações financeiras e gerenciais da contabilização incorreta de perdas normais decorrentes do processo produtivo e de perdas anormais e involuntárias.

2.Referencial Teórico

Segundo Martins (2010), do ponto de vista contábil, custo pode ser definido como a expressão monetária dos recursos utilizados no processo de produção de um bem ou serviço. A despeito da clareza do conceito (definição constitutiva) o processo de estimativa do custo (definição operacional) requer discussões mais aprofundadas. A complexidade pode estar em questões de como tratar as paradas inesperadas de máquinas e equipamentos que geram custos, mas não recebem a contrapartida em volume de produção; as sobras inaproveitáveis das matérias-primas que geram custos, mas não tem valor comercial; os refugos que consomem o material e outros custos indiretos, mas não resultam em produtos comercializáveis; o retrabalho cujo material pode ser reaproveitado, mas a mão de obra utilizada e paga requer novo pagamento; a ineficiência de processo quando todos os recursos disponibilizados em certo período de tempo foram utilizados, mas o volume de produção ficou aquém do esperado; a ociosidade dos recursos disponibilizados, mas não usados em sua plenitude. Qualquer que seja o caso, as boas práticas de gestão recomendam a rigorosa investigação da origem do problema. Má qualidade de material; defeitos inesperados. Todos esses eventos estão na origem da não conformidade do processo. Essas não conformidades não estão claramente resolvidas nos Métodos de Custeio, mas tradicionais como Custeio por Absorção e variantes; Custeio Direto; Custeio por Atividades e Unidades de Esforço de Produção. Cabe ressaltar aqui que o Custo Padrão, não deve ser visto como um método de custeio, mas sim como uma forma de registro (histórico, corrigido ou padrão) pois pode estar presente em cada um dos métodos de custeio mencionado e sua utilização facilitaria, sobremaneira, a mensuração das não conformidades do processo.

2.1 Custos

Maher (2001; p. 64) define custo como um sacrifício de recursos, não devendo ser confundido com despesa. Esse sacrifício ocorre independentemente de ser contabilizado como ativo ou como despesa, pois, “se o custo for contabilizado como um ativo (aluguel de um escritório pago antecipadamente, por exemplo), ele se torna despesa quando o ativo for consumido (o escritório for utilizado durante certo tempo, após o aluguel ter sido pago)”. Horngren, Datar, Foster (2004) entendem custo como recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Nesse entendimento “um custo é normalmente medido como quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços” (HORNEGREN;

DATAR; FOSTER, 2004, p. 26). Em uma perspectiva um pouco mais ampla, Martins (2010) define custo como “gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. Nessa mesma esteira de delimitação de conceitos, Souza e Clemente (2011) apresentam dois conceitos para custos: um operacional, similar ao de Martins (2011) e outro estratégico que apresenta custos como consequências de decisões de investimentos decorrentes da estratégia competitiva selecionada. Estes autores também mostram que no processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados podem ser adotados certos níveis de agregação: custo primário; custo de transformação custo de produção; custo dos produtos fabricados; custos dos produtos vendidos; custos mercadológicos e custos pela ótica da economia. Essa nomenclatura é importante para o monitoramento do processo produtivo e comparação entre produtos acerca do consumo de recursos.

Quanto às normas legais, o CPC 16 (2011) se refere a custos de transformação somente aqueles gastos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção e ainda aqueles indiretos de produção. Já o artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda (1999) e o artigo 13 da Lei nº 1.598 (1977) estabelecem que o custo de produção de bens ou serviços vendidos compreende, obrigatoriamente: custo de aquisição de matérias-primas, custo de pessoal, custos de locação, encargos de amortização e encargos de exaustão. Salienta-se que os custos referidos acima devem estar relacionados com a produção.

Em uma abordagem mais gerencial, Cooper; Kaplan (1988); Johnson; Kaplan (1993) afirmam que os relatórios financeiros são elaborados a partir das informações fornecidas pelos sistemas de custos. Tais sistemas possuem a função de distribuir custos nos demonstrativos financeiros, facilitar o controle de processos, computar custos dos produtos e auxiliar em estudos especiais.

Em síntese, dentre os autores revisitados, há consenso quanto a dois componentes no conceito de custo: uso de recursos (materiais, humanos, tecnológicos, ...) e intencionalidade de uso. Assim, deve-se perceber o custo quando certo recurso é absorvido no processo produtivo com vistas a obtenção de receita. Essas percepções, algumas vezes, são traduzidas em estimativas do consumo dos recursos. Por essa razão deve-se buscar sempre a estimativa que melhor represente o consumo desses recursos (estimativa robusta).

2.2 Perdas

Perdas não devem ser confundidas com despesa e tampouco com custo (SOUZA; CLEMENTE, 2011; MARTINS, 2003; BIACHET et al, 2016; GOULART; ROSA, 2004). Martins (2003) declara que as perdas possuem características de anormalidade e involuntariedade não sendo um sacrifício feito para obtenção de receita. As perdas também podem se referir a unidades de produção recusadas, que são jogadas fora, ou seja, unidades parciais ou integralmente acabadas que podem estar com defeito (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004). Já Maher (2001, p.206) entende-perdas na produção como “produtos danificados, que não atendem às especificações ou que não podem ser processados adicionalmente ou vendidos aos clientes como um produto bom”.

Do ponto de vista gerencial, para Shingo (1996), todas as atividades que não agregam valor, como caminhar para obter as peças, desembalar peças vindas de fornecedores, esperar, entre outras, representam perda e as classifica em sete tipos: superprodução; transporte; processamento; fabricação de produtos defeituosos; movimento; espera e estoque. Para este autor, as atividades que agregam valor constituem o processamento enquanto as que não agregam valor, ou seja, as perdas devem ser eliminadas ou mitigadas por meio de constante melhoria no processo de trabalho. Nessa mesma vertente, Borna (1995) afirma que as perdas diminuem o valor dos produtos e que a empresa deve se concentrar para eliminá-las. As perdas também foram analisadas por Estrela, Cruz, Severiano Filho (1999) que afirmam que as perdas

devem ser eliminadas e que também é necessário minimizar o trabalho adicional para maximizar o trabalho efetivo. Afirmam também que para eliminar as perdas é preciso antes identificar suas causas. Dessa forma, a identificação e quantificação das perdas deve integrar a análise do processo de produção e é indispensável enquanto ferramenta de apoio gerencial. Para Lopes; De Brum; Grefori (2008) é papel essencial da gerência detectar e eliminar as perdas que ocorrem em suas atividades para que a empresa possa se manter no mercado. Essa detecção auxilia na descoberta das causas dos desperdícios e possibilita propor soluções, assim como trabalhar para melhoria contínua dos produtos e serviços. No entanto, (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004; MAHER, 2001; MARTINS, 2003; BHARGAVA, 2018) argumentam que para a melhoria contínua do processo, é preciso distinguir dois tipos de perdas: as perdas normais, que são inerentes ao processo de produção, e as perdas anormais, que não decorrem da produção.

Do ponto de vista legal, de acordo com o CPC 16 (2011) as perdas são reconhecidas como despesa do período bem como valores anormais de desperdício de materiais, mão de obra ou outros insumos de produção. O conhecimento de eventuais perdas na produção possibilita aos administradores tomar decisões sobre o aperfeiçoamento da qualidade e redução dos custos (MAHER, 2001).

2.2.1 Perdas Normais

Para Martins (2003), perdas normais “são inerentes ao próprio processo de produção; são previsíveis e já fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto”. Quando ocorrem perdas normais no processo produtivo, essas são corretamente consideradas como custo do produto (MAHER, 2001; MARTINS, 2003). De forma análoga, Horngren, Datar, Foster (2004); Maher (2001) definem as perdas normais como inerentes ao processo de produção, que ocorrem mesmo em condições eficientes de produção, isto é, as perdas normais são esperadas como parte do processo de produção e devem integrar o custo dos bens e serviços produzidos. É importante notar que os conceitos apresentados pelos autores supracitados diferem do conceito de não conformidade de processo apresentado por Taguchi (1988), ou seja, que toda não conformidade de processo gera custos e que será paga agora ou no futuro por alguns dos players participante da cadeia de valor. A título de exemplificação, caso se utilize de 10.000 kg de material, dos quais são aproveitados apenas 9.300 kg em condições normais, para os produtos será apropriado o valor correspondente aos 10.000 kg. Logo, o custo do material perdido fará parte do custo dos produtos fabricados (MARTINS, 2003; BIANCHET et al, 2016). Da mesma forma, se num processo de produção houver incidência rotineira de 0,5% de peças produzidas com defeito, o custo incorrido deverá corretamente ser apropriado às peças com conformidade, que representam 99,5% das peças produzidas. Em qualquer um dos casos o custo será pago pelo consumidor que em um momento futuro buscará este produto em outros fornecedores que não tenham essa distorção de valor.

Quanto a sua contabilização, para Martins (2010) as perdas normais durante o processo produtivo devem envolver o custo do produto em elaboração (Resultado) e o estoque de produtos em elaboração (Ativo Circulante). Em assim procedendo se estará incluído no valor do custo as perdas normais do processo produtivo. Essas perdas devem ter sido previstas no plano de produção.

2.2.2 Perdas Anormais

Para Martins (2010) as perdas anormais ocorrem de forma involuntária “e não representam sacrifício premeditado, como é o caso de danificações extraordinárias de materiais

por obsolescência, degeneração, incêndio, desabamento etc.”. As características principais são a aleatoriedade e a involuntariedade com que ocorrem os eventos de perdas anormais. De forma similar Horngren, Datar, Foster (2004) argumentam que as perdas anormais não ocorreriam em condições operacionais eficientes. Nessa mesma linha de raciocínio, Maher (2001) aponta que as perdas anormais são devidas a razões não usuais ou anormais, e que se consideram os seus valores como despesas do período. Em vertente mais ampla, Goulart; Rosa (2004) asseguram que ineficiência de mão de obra, maquinário e matéria-prima também configuram perdas anormais, assim como devolução de produtos, que se reflete em perda econômica e financeira e afeta a reputação da empresa. Aqui se observa um conflito de conceitos porquanto é subjetivo afirmar que ineficiência de mão de obra, maquinário e qualidade de matéria-prima sejam eventos inesperados e não controláveis. Corroborando o conflito, Bhargava (2018) afirma que a perda anormal é causada por condições inesperadas ou anormais e que esses valores devem ser segregados do custo, podendo-se citar como exemplos os acidentes, as quebras de máquinas etc.

A literatura pesquisada destaca três características da perda anormal: não rotineira, involuntária e aleatória (MAHER, 2001; GOULART; ROSA, 2004; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004; MARTINS, 2010). Assim, as perdas anormais não fazem parte do dia-a-dia, pois não ocorrem usualmente; não são esperadas, planejadas ou desejadas e não ocorrem com regularidade, tornando praticamente impossível sua previsão. Em síntese, o conceito vigente é que perdas anormais não integram o custo dos bens e serviços produzidos, devendo ser apropriadas diretamente no resultado, sem se incorporarem ao custo produto vendidos.

Para a contabilização das perdas anormais durante o processo produtivo pode-se assim proceder: Despesas com Perdas Anormais na Produção (Resultado) e Estoque de Produtos em Elaboração (Ativo Circulante). Caso já tenha concluído o período de apuração então as perdas anormais devem ser retiradas do custo e registradas nas despesas do período, isto é: Despesas com Perdas Anormais na Produção (Resultado) e Custo do Produto (Resultado).

Segundo Kumar (2012), o valor da perdas anormal pode ser calculado conforme a Equação 1:

$$\text{Perda Anormal} = \frac{\text{Custo Total}}{\text{Produção Total} - \text{Unidades Perdidas}} \times \text{Unidades Perdidas} \quad (1)$$

Assim, se, por exemplo, o custo total de produção de 100 unidades de certo produto for R\$10.000,00, tem-se custo unitário de R\$100,00. Suponha-se que, devido a perdas anormais na etapa de corte, verificou-se que foram produzidas apenas 90 unidades. Nessa situação a perda anormal:

$$\text{Perda Anormal} = \frac{10.000,00}{(100 - 10)} \times 10 = 1.111,11$$

Esse valor, por se tratar de perdas anormais, deve ser lançado diretamente no resultado do período. Ou seja, o valor das unidades perdidas devido a perdas anormais não deve ser incorporado aos custos das unidades finais, pois, aumentam enganosamente o seu custo total.

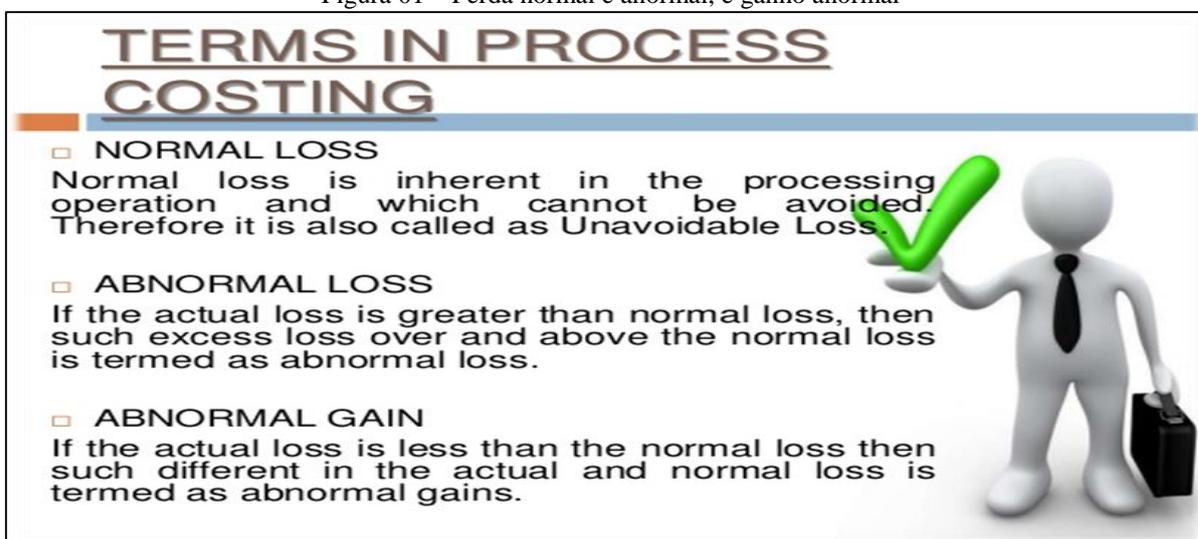
2.2.3 Reduções de Perdas Normais: Ganhos Anormais

Ganhos anormais ocorrem quando as perdas no processo de produção se situam aquém das perdas normais. Quando as perdas no processo de produção forem inferiores àquelas previstas, tidas como inerentes ao processo, é necessário reconhecer a ocorrência de ganhos anormais no período de apuração.

A análise detalhada dos ganhos anormais é da maior importância para a gestão de custos porque pode significar a possibilidade de incorporá-los ao processo produtivo e de obter redução dos custos de produção de forma permanente. Assim, a utilização de materiais de novos fornecedores; alterações no fluxo de produção, incluindo fluxos de pessoas e fluxos e estocagem de materiais; alterações no *setup* de máquinas etc. podem dar origem casual ou intencionalmente experimentada para redução das perdas normais do processo de produção.

A Figura 01 resume os conceitos de perda normal, perda anormal e ganho anormal.

Figura 01 – Perda normal e anormal, e ganho anormal



Fonte: Varma (2017).

3. Procedimentos Metodológicos

Quanto aos procedimentos metodológicos, utilizou-se, inicialmente uma abordagem de ensaio teórico discutindo-se, a partir de um quadro de referência representado pelos autores revisitados e das normas legais e CPCs, os conceitos e normas envolvidos na contabilidade de custo levantando e analisando as implicações de uma prática usual e incorreta da contabilidade de custos; em um segundo momento a pesquisa toma a forma descritiva/explicativa quanto ao seu objetivo no qual são explicitados os procedimentos operacionais para o cálculo das perdas. Esta última fase é ilustrada com a apresentação de seis processos envolvendo perdas: Produção de palmito em conserva; Unidade industrial de cerâmica; Colheita florestal de *Pinus*; Produção e transporte de trigo; Farinha de trigo e Perda de validade de componentes de ração.

4. Consequências Financeiras da Contabilização Inadequada

Na gestão estratégica de custos, as empresas partem do preço de mercado para determinar seus custos e não o contrário (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Para que uma empresa alcance competitividade e se mantenha competitiva, não se admite a aplicação simples de *mark-up* sobre custos com pouco ou nenhum controle. O custo total de produção é obtido pela soma

de todos os custos, fixos e variáveis, ou diretos e indiretos e, por consequência o custo unitário da produção. Assim, o processo deve ser capaz de gerar um produto cujo custo seja inferior ao preço praticado pelo mercado. Algumas exceções podem acontecer em casos que o processo competitivo é classificado como monopólio ou oligopólio diferenciado. Entretanto, quando a contabilização das perdas anormais é incorretamente atribuída à produção corrente, infla-se indevidamente o custo total de produção e, por consequência, o custo unitário. Nessas condições, a prática automática de aplicação de *mark-up* sobre o custo unitário pode ser não atrativa segundo a percepção dos consumidores. O aumento do preço de venda, especialmente em ambientes competitivos, pode representar redução significativa de vendas e de receitas. A redução nas vendas levará à redução nas quantidades produzidas e elevação do custo unitário, devido ao aumento no custo fixo unitário. Elevação do custo unitário significa nova elevação de preço via aplicação de *mark-up*, resultando em mais redução de vendas etc. Esse processo é conhecido como ciranda ou espiral da morte (SOUZA; CLEMENTE, 2011). É claro que, dependendo da estrutura de mercado, a empresa terá maior ou menor espaço para fixar seus preços, mas, de qualquer forma, o repasse aos preços de perdas anormais sempre representará algum risco. Abaixo no quadro 01 é apresentado a abordagem contemporânea e a tradicional para a determinação do custo do produto. Para a abordagem tradicional o custo é entendido como resultado do somatório das etapas necessárias para a elaboração final do produto. Na abordagem contemporânea o custo do produto é resultado do processo somente dos produtos acabados e comercializáveis, não incorporando os outros itens decorrentes do processo.

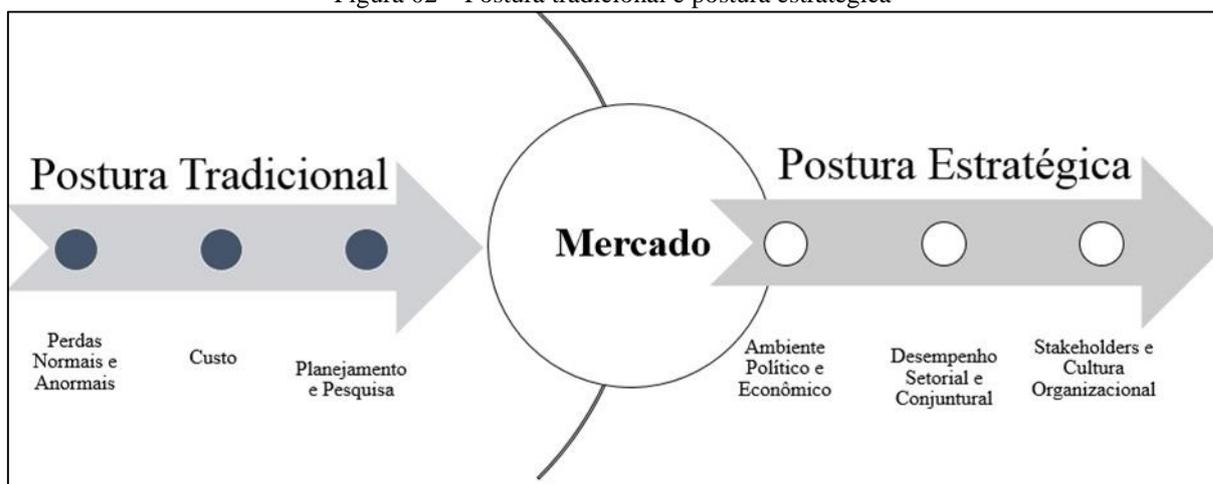
Quadro 01 – Abordagem contemporânea e tradicional

	Resultados do Processo	Abordagem
<i>a</i>	<i>Produtos Acabados e Comercializáveis</i>	Contemporânea → <i>Custo do Produto (a)</i>
<i>b</i>	<i>Produtos Acabados e Não-comercializáveis</i>	Tradicional → <i>Custo do Produto (a+b+c+ ... + g + h)</i>
<i>c</i>	<i>Sobras de Material</i>	
<i>d</i>	<i>Refugos</i>	
<i>e</i>	<i>Retrabalhos</i>	
<i>f</i>	<i>Ociosidade</i>	
<i>g</i>	<i>Ineficiência</i>	
<i>h</i>	<i>Perdas inesperadas</i>	

Fonte: Autores (2018).

As posturas podem também ser visualizadas na figura 02 em que a postura tradicional a empresa está voltada para o mercado enquanto na postura estratégica o ponto de partida é o mercado.

Figura 02 – Postura tradicional e postura estratégica



Fonte: Autores (2018).

Em síntese, as consequências financeiras da informação incorreta originada pela contabilização inadequada de perdas anormais representam elevado risco de perda de Market-Share e de embarque na denominada espiral da morte.

4.2 Consequências Gerenciais

As consequências gerenciais da informação distorcida, gerada pela contabilização incorreta de perdas anormais não são menos graves. Uma consequência óbvia advém do fato de a contabilização incorreta mascarar eventos que poderiam ser mitigados ou eliminados. Do ponto de vista gerencial, é importante ter presente que a ocorrência de perdas anormais possivelmente indica que não se conhecem bem todos os condicionantes do processo de produção e de logística. Daí, a análise a ser criteriosamente realizada diz respeito à eventualidade, à aleatoriedade e à imprevisibilidade das perdas ocorridas. Afinal, se tais perdas estão completamente fora do alcance gerencial, efetivamente há pouco a fazer. A contabilização incorreta de perdas anormais é torná-las usuais, sem que as correções necessárias e possíveis sejam efetivadas. Na prática, as perdas anormais estariam sendo contabilizadas e tratadas como perdas normais! Se, por exemplo, tiverem ocorrido perdas anormais devido à deterioração de materiais indevidamente armazenados ou armazenados por prazo superior ao período de validade, ao incorporar esses valores aos custos de produção, a gestão não perceberá a necessidade das medidas corretivas adequadas ao caso. Ainda, se por exemplo, a preparação de equipamentos (*setup*) tiver demorado mais do que o planejado, tiver consumido mais materiais e mão de obra do que o planejado, tiver sido mais frequente do que o planejado etc. (FOGLIATTO; FAGUNDES, 2003), do ponto de vista gerencial é indispensável que haja o alerta relativo a perdas anormais e que todo o processo de *setup* passe por cuidadosa análise. Se no período de apuração se obteve um volume de unidades defeituosas superior ao previsto esses valores, se registrados como custo, ocultam o real valor empregado durante o processo produtivo. O simples registro desses gastos superiores aos planejados como custos de produção subtrai da gerência a oportunidade de analisá-los e tomar as medidas necessárias para que sejam mitigados ou eliminados. Por fim, segundo Russo (2017), tem-se a possibilidade de que a prática contumaz de contabilizar inadequadamente perdas anormais como se fossem normais crie hábitos e até mesmo uma subcultura, configurando uma situação em que as mencionadas perdas anormais acabem se incorporando ao dia-a-dia da empresa, constituindo os denominados *sticky costs* ou custos pegajosos.

5. Alguns Exemplos de Contabilização das Perdas

Para ilustrar os reflexos da contabilização incorreta, podem ser considerados alguns exemplos, a saber: Produção de palmito em conserva; Unidade industrial de cerâmica; Colheita florestal de *Pinus Serpes*; Produção e transporte de trigo e Farinha de trigo e Perda de validade de componentes de ração.

5.1 Produção de palmito em conserva.

O processo de produção de palmito em conserva é bastante simples tal como apresentado na Figura 03.

Figura 03 – Etapas do processamento de palmito em conserva



Fonte: Resende (et al., 2009)

Dentre as etapas mostradas na Figura 3, o envase se caracteriza por apresentar cerca de 5% de perdas normais, porque quando os pedaços de palmito estão sendo arranjados dentro dos potes de vidro, ocorrem rupturas e deformações. Assim, mesmo sendo tomados todos os cuidados para não forçar a entrada dos toletes de palmito nos potes, ocorrem perdas normais de 5%. Se durante certo período, por exemplo, as perdas no processo de envase alcançaram 7%, deve-se reconhecer perdas anormais equivalentes a 2% da produção, levadas diretamente à apuração do resultado.

5.2 Unidade industrial de cerâmica

Bianchet (et al., 2016) estudaram uma unidade industrial de cerâmica, com 23 funcionários, que produzia tijolos de barro cozido. A produção alcançava entre 300.000 e 350.000 peças por mês, com revenda mensal de 250 mil unidades. Conforme relatam, a produção passa por sete etapas, começando pela mistura das matérias-primas (argila, serragem e pó de brita). Na sequência a mistura vai para as formas de moldagem. Daí é realizada a secagem natural, seguida da secagem em estufa. A etapa seguinte é o cozimento em forno a 780 graus Celsius. Quando o produto está pronto, é feita a classificação em tipo 1 (ótima qualidade) e tipo 2 (qualidade inferior). O percentual médio de perdas no processo produtivo, principalmente na secagem e no cozimento, alcança 5% do total de produção. Os registros da empresa apontaram os níveis mostrados no Quadro 01.

Quadro 02 – Quebras e refugos da unidade industrial de cerâmica em porcentagem

	Quebras Normais	Refugos Normais	Quebras Anormais	Refugos Anormais
Fevereiro	4,58	1,82	0,09	0,05
Março	4,59	1,84	0,10	0,04

Fonte: Bianchet (et al., 2016)

Nesse caso, cabe à contabilidade registrar as perdas normais no custo e as anormais, diretamente no resultado do período.

5.3 Perdas na colheita florestal de Pinus

Serpe, Figueiredo Filho, Arce (2018) analisaram as perdas volumétricas relacionadas à colheita de *Pinus* Serpe. Do corte resultam subprodutos que compreendem: resíduos; toco conforme; serragem de derrubada; serragem de processamento; toco não conforme e quebra do fuste. As perdas anormais se referem ao toco não conforme e à quebra do fuste. A Figura 04 apresenta os dados coletados pelos autores.

Tabela 01: Percentual de volume comercial e perdas volumétricas na colheita florestal

	Classe	m ³ . ha ⁻¹	%	Σ %
Comercial	Serraria 1	142,64	53,52	88,08
	Serraria 2	79,03	29,65	
	Celulose	13,07	4,90	
Perdas inerentes ao processo	Resíduo	17,37	6,52	8,37
	Toco conforme	3,59	1,35	
	Serragem de derrubada	0,50	0,19	
Perdas de colheita florestal	Serragem de processamento	0,84	0,32	3,56
	Toco não conforme	0,25	0,09	
	Quebra de fuste	9,23	3,46	
	Σ	266,52	100,00	100,00

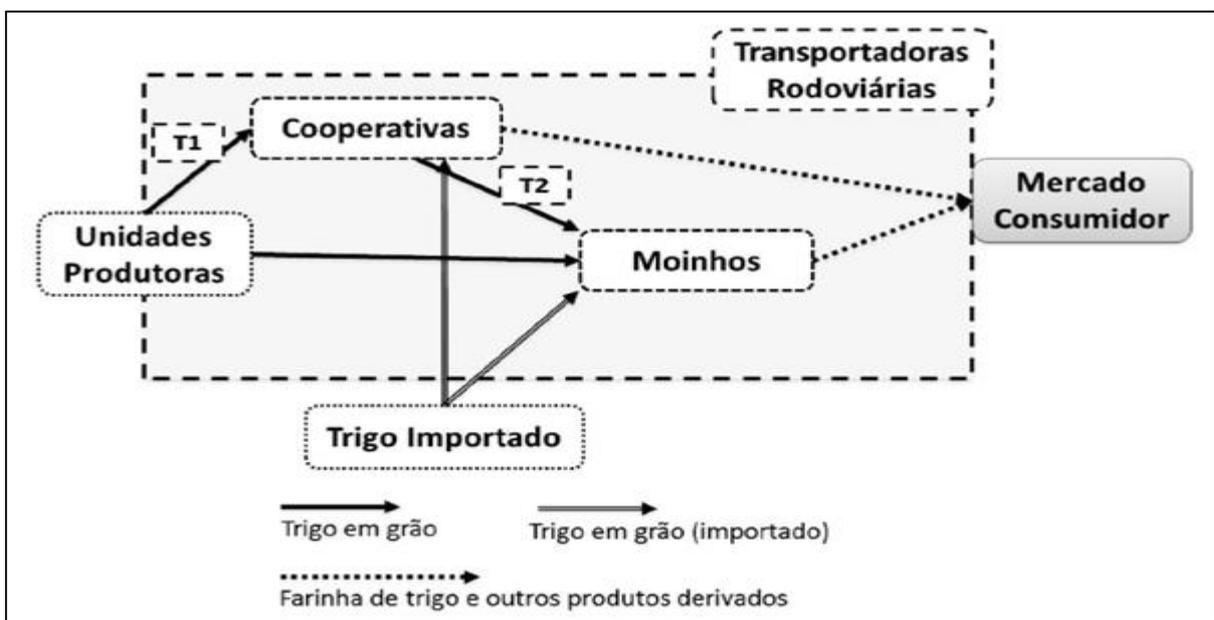
Fonte: Serpe, Figueiredo Filho, Arce (2018)

No caso, as perdas volumétricas na colheita florestal totalizaram 11,92%. “A perda econômica na atividade de colheita foi de 1,38% e representou R\$ 330,85.ha⁻¹. Considerando o volume retido no toco acima do padrão (acima de 0 cm), a perda econômica foi de R\$ 30,60.ha⁻¹ e a perda por quebra de fuste foi de R\$ 300,25.ha⁻¹ (SERPE; FIGUEIREDO FILHO; ARCE, 2018). Como nos outros casos, as perdas normais devem integrar o custo do produto, enquanto as anormais devem ser contabilizadas como despesa, diretamente no resultado.

5.4 Perdas na produção e no transporte de trigo

Rocha (et al., 2017) levantaram o fluxos de movimentação do trigo, conforme Figura 05.

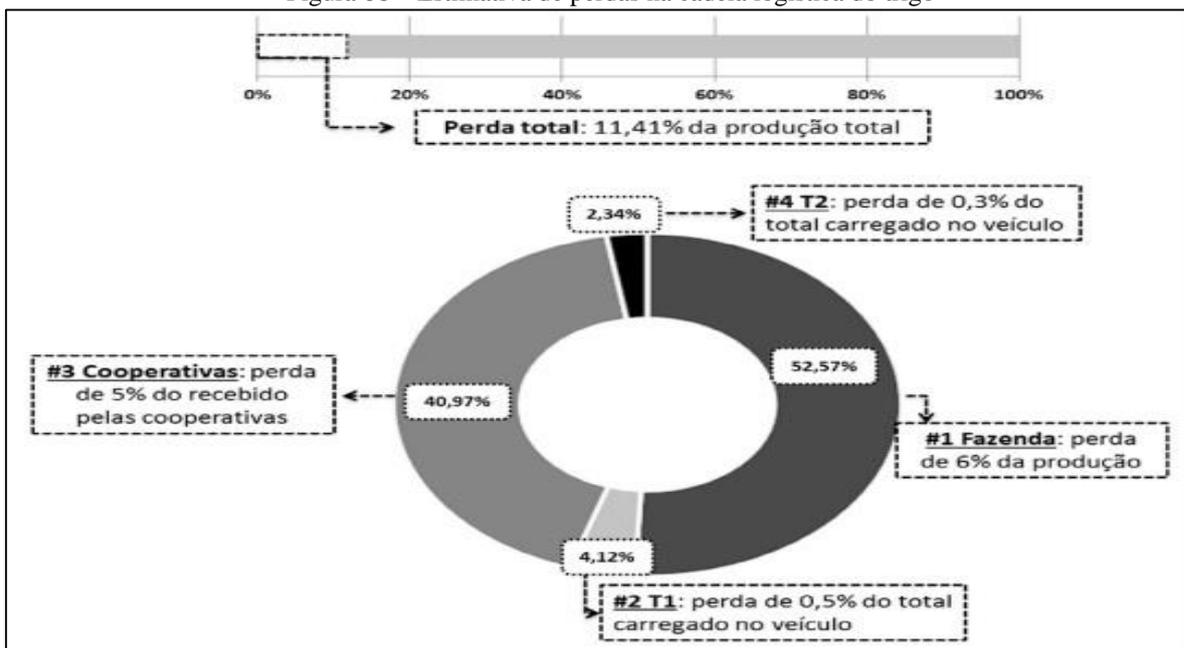
Figura 05 – Fluxos de movimentação do trigo



Fonte: Rocha (et al., 2017).

Conforme a Figura 05, o trigo sai das unidades produtoras agrícolas e chega às cooperativas (T1) e diretamente aos moinhos. Das cooperativas segue para os moinhos (T2). Nos moinhos, o trigo é processado e transformado em farinha e farelo de trigo. Os autores estimaram as perdas nesse fluxo conforme a Figura 06.

Figura 06 – Estimativa de perdas na cadeia logística do trigo



Fonte: Rocha (et al., 2017).

As perdas totais na cadeia produtiva do trigo correspondem a 11,41% do trigo em grão produzido. Destacam-se nesse contexto, as perdas na colheita e na armazenagem junto às cooperativas (que respondem por 93,55% das perdas totais). As operações de transporte (T1 e T2) representam 6,45% das perdas totais (ROCHA et al., 2017). Ao longo de toda a cadeia, as perdas normais, consideradas inerentes ao processo, devem ser reconhecidas como custo, enquanto todas as perdas anormais que eventualmente ocorram devem ser apropriadas como despesas, gravando diretamente o resultado das empresas envolvidas.

5.5 Farinha de trigo deteriorada por umidade

Certo moinho produz farinha e farelo de trigo. No último mês houve exposição acidental de 30 toneladas de farinha a umidade no sistema logístico de distribuição, tornando-a imprópria para consumo humano e animal. Nesse caso, a produção danificada deve ser vendida para produção de cola, com deságio de cerca de R\$60,00 por tonelada. Essa perda de valor da farinha exposta acidentalmente à umidade, igual a R\$1.800,00, deve ser contabilizada diretamente no resultado do período, enquanto o custo de produção das 30 toneladas deve integrar o custo de produção do mês, bem como elas devem ser consideradas produção do período.

5.6 Perda de validade de componentes de ração

Em certa fábrica de ração, alguns componentes, por falha no controle de estoque, perderam a validade, devendo ser descartados. A perda correspondente deve ser reconhecida diretamente no resultado, não afetando os custos das rações produzidas no período.

Essas ilustrações mostram como as perdas normais e anormais que podem ocorrer no processo de produção deveriam ser corretamente contabilizadas para que a informação contábil seja adequada à tomada de decisões. Quando as perdas anormais são equivocadamente reconhecidas como custo e não como despesa do período de apuração, a gerência recebe sinalização enganosa e expondo a empresa a riscos desnecessários, como visto antes.

6 Conclusão

Procurou-se com este artigo mostrar a inconveniência da prática usual de contabilizar perdas anormais como custo de produção. Essa prática, embora contraditória, é antiquada porque não valoriza a contabilidade de custos como fonte de informação relevante para a gestão.

Do ponto de vista financeiro, a contabilização inadequada de perdas anormais induz à prática de repasse dessas perdas via *Mark-up*. A perda de vendas e de participação no mercado representam o início de um processo de difícil reversão em que a empresa sofrerá dificuldades crescentes para se manter rentável. Do ponto de vista gerencial, as implicações também são danosas. Seja porque a contabilização inadequada das perdas anormais esconde a situação real e retira a possibilidade de ações corretivas, seja porque, deixando de atuar nas causas das perdas anormais, elas podem se tornar frequentes e, finalmente, serem encaradas como normais. Em particular, é valioso reconhecer que quando as perdas anormais são corretamente contabilizadas como despesas do período, a empresa não corre o risco de tentar passar aos seus clientes valores que não integram o custo de produção, via *Mark-up*. Além disso, e não menos importante, a contabilização correta abre a possibilidade de ações corretivas para que se evitem perdas anormais.

Por fim, o custo de produção é uma informação contábil fundamental à gestão de toda empresa porque esta deve sobreviver e crescer e, para tanto, há de ser lucrativa. Quando tal informação não se apresenta com qualidade, em particular quando não é tempestiva e real, as decisões gerenciais provavelmente não estarão na direção certa ou restarão defasadas.

Rererências

BHARGAVA, Rohit. **Normal Loss, Abnormal Loss and Abnormal Gain**. 2018. Disponível em: <<http://www.yourarticlelibrary.com/accounting/normal-loss-abnormal-loss-and-abnormal-gain/76703>>. Acesso em: 23 jul. 2018.

BIANCHET, Taís Daiane Soares Assumpção et al. Mensuração do valor das perdas normais e anormais no processo produtivo de uma indústria cerâmica. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.

BORNIA, Antonio Cezar. A utilização do método da unidade de esforço de produção na quantificação das perdas internas da empresa. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1995.

BRASIL, RECEITA FEDERAL. **Regulamento do imposto de renda RIR/99**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1999.

BRASIL. Constituição (1977). **Decreto-lei nº 1.598**, de 1977 Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, 1977.

COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS–CPC; BÁSICO, Pronunciamento Conceitual. **CPC-16: Estoques**. Brasília, maio, 2009.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. Measure costs right: make the right decisions. **Harvard business review**, v. 66, n. 5, p. 96-103, 1988.

ESTRELA, George Queiroga; DA CRUZ, Cláudia Lúcia Ribeiro; SEVERIANO FILHO, Cosmo. Identificação e mensuração das perdas internas do processo produtivo de uma

indústria de curtume utilizando o método ABC. In: **Anais** do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 1999.

FOGLIATTO, Flávio Sanson; FAGUNDES, Paulo Ricardo Motta. Troca rápida de ferramentas: proposta metodológica e estudo de caso. **Gestão e produção**. São Carlos, SP. vol. 10, n. 2 (2003), p. 163-181, 2003.

GOULART, Marselle; ROSA, Luciano. O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS PERDAS OCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO COMO ELEMENTO DE QUALIDADE. In: **Anais** do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2004.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. V. 1. Tradução por Robert Brian Taylor e revisão técnica por Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia. 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. 1993.

KUMAR, Vinod. **Treatment of Normal and Abnormal Loss in Process Costing**. 2012. Disponível em: <http://www.svtuition.org/2012/10/treatment-of-normal-and-abnormal-loss_29.html>. Acesso em: 25 jul. 2018.

LOPES, Luis Felipe Dias; DE BRUM, Danielli Vacari; DE GREGORI, Roberto. As perdas do processo produtivo na fabricação de massas alimentícias. In: **Anais** do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2008.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

RESENDE, Josane Maria et al. **Palmito de pupunha in natura e em conserva**. Brasília: Embrapa Informação Tecnológica, 2009.

ROCHA, Fernando Vinícius et al. Mensuração de perdas de pós-colheita na cadeia de suprimento de moageiras do trigo no Rio Grande do Sul. **Revista Teoria e Evidência Econômica**, v. 23, n. 48, 2017.

RUSSO, Caio Ponara. Sticky costs: uma análise crítica da teoria e metodologia utilizada em trabalhos publicados sobre o comportamento de custos. **Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo**.

SERPE, Edson Luis; FIGUEIREDO FILHO, Afonso; ARCE, Julio Eduardo. PERDAS VOLUMÉTRICAS RELATIVAS À COLHEITA FLORESTAL E SEUS REFLEXOS ECONÔMICOS. **BIOFIX Scientific Journal**, v. 1, n. 1, p. 172-176, 2018.

SHINGO, S. Sistema toyota de produção: do ponto-de-vista de engenharia de produção. Porto

Alegre: Bookmann, 1996.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos**: aplicações operacionais e estratégicas. São Paulo: Atlas, 2007.

TAGUCHI, Genichi. "Quality Engineering in Production Systems", 1988

VARMA, Kalpita. **Process Costing**. Available at:

<https://image.slidesharecdn.com/processcosting-170220162121/95/process-costing-9-638.jpg?cb=1487607699>. Access: 24/07/2018.