Crterios de Rateio dos Custos Indiretos

Norma Clia Reymo

Ana Zilda Marques de Souza

Lenise Lousada Braga

Marcos Vinicius Lisboa

Renata Luiza da Silva Arajo

Vivian Pereira Reis

Jos Luis Fernandes

Resumo:

A Contabilidade de Custos surgiu na efervescncia da Revoluo Industrial e em resposta a necessidade de se controlar os custos, o que exigia, agora, o conhecimento de todo o processo produtivo e de quais recursos eram agregados a cada etapa. A expanso dos mercados de bens e servios, exigiu que a Contabilidade de Custos criasse mecanismos que pudessem alocar aos produtos e bens produzidos todos os custos identificados nos processos de produo. Assim sendo, o rateio de custos indiretos representa uma forma de efetuar sua apropriao. A proposta deste trabalho mostrar o quo distorcidas e prejudiciais podem ser as decises tomadas, com base em apurao de custos onde se utilizam critrios de rateio para alocar custos indiretos, em funo da multiplicidade de critrios possveis para ratear e da arbitrariedade que podem conter as escolhas dos mecanismos de rateio.

Palavras-chave:

rea temtica: *CUSTOS E TOMADA DE DECISES*

CRITÉRIOS DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS

Norma Célia Reymão(estudante)
Ana Zilda Marques de Souza(estudante)
Lenise Lousada Braga (estudante)
Marcos Vinicius Lisboa(estudante)
Renata Luiza da Silva Araújo(estudante)
Vivian Pereira Reis(estudante)
José Luis Fernandes (orientador)
UNAMA-Universidade da Amazônia
Av. Visconde de Inhaúma, nº 1305, aptº 702
e-mail: decon@bancoamazonia.com.br (estudante)

Área temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES
SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO

CRITÉRIOS DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS

Área temática: (4) CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO

RESUMO:

A Contabilidade de Custos surgiu na efervescência da Revolução Industrial e em resposta a necessidade de se controlar os custos, o que exigia, agora, o conhecimento de todo o processo produtivo e de quais recursos eram agregados a cada etapa.

A expansão dos mercados de bens e serviços, exigiu que a Contabilidade de Custos criasse mecanismos que pudessem alocar aos produtos e bens produzidos todos os custos identificados nos processos de produção. Assim sendo, o rateio de custos indiretos representa uma forma de efetuar sua apropriação.

A proposta deste trabalho é mostrar o quão distorcidas e prejudiciais podem ser as decisões tomadas, com base em apuração de custos onde se utilizam critérios de rateio para alocar custos indiretos, em função da multiplicidade de critérios possíveis para ratear e da arbitrariedade que podem conter as escolhas dos mecanismos de rateio.

1.INTRODUÇÃO

No início da história da Contabilidade o seu papel era de servir ao mercantilismo como forma de controlar os estoques físicos, levantar o balanço, expressando-os, posteriormente em números. A comercialização era a atividade primordial, existindo poucas empresas juridicamente constituídas explorando atividades.

A Revolução Industrial possibilitou o avanço da função da Contabilidade (e do Contador), considerando que os dados para mensuração dos estoques, agora, já não se obtinham tão facilmente, havendo necessidade do conhecimento do processo produtivo. O conhecimento contábil dessa área passou a ser delimitação da Contabilidade de Custos.

São funções básicas da Contabilidade de Custos o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões, produzindo informações gerenciais para os diferentes usuários. Para executar suas funções utiliza-se a Contabilidade de Custos de terminologia própria e instrumental apropriadamente desenvolvido para cada finalidade a que se destina, desde a

tipificação dos custos, até os sistemas de custeamento, passando pela aplicabilidade de princípios contábeis.

Dos estudos da contabilidade extrai-se que, de forma genérica, existem custos que podem ser fácil e objetivamente identificados com os produtos (Custos Diretos) e custos para os quais critérios nem sempre tão objetivos são criados para fazê-los agregar-se aos produtos (Custos Indiretos), sendo que essas transferências necessitam de parâmetros para serem alocadas.

O objeto deste estudo é discutir, introdutoriamente sobre os critérios de rateio (parâmetros de alocação) dos custos indiretos, iniciando pela origem da Contabilidade de Custos, seus objetivos e objetos, e quais tipos de custo são possíveis de encontrar.

Discute-se, ainda, o significado de custos indiretos e de rateio, e, qual a finalidade desse procedimento. Pretende-se apresentar exemplos de possibilidades aplicativas desses critérios, inclusive a departamentalização e, conclusivamente, destacar, as implicações da utilização das metodologias de rateio na apuração dos custos para tomada de decisões.

2. PROBLEMATIZAÇÃO

Até que ponto, as decisões empresariais tomadas com base em apuração de custos, através sistemas de custeio, que se utilizam de critérios de rateios, podem estar distorcidas e prejudicadas?

3. ORIGEM, DEFINIÇÃO, OBJETO e OBJETIVO

A origem da Contabilidade de Custos coincide com a “chegada” da Revolução Industrial. Até então a Contabilidade Geral (Financeira) dava conta de atender aos anseios da atividade mercantil.

A necessidade de apurar o custo de produtos sugere a identificação dos processos intermediários da produção. Agora, os bens passam por um processo de transformação onde um ou mais materiais são adquiridos e para modificá-los adiciona-se o valor da mão-de-obra utilizada e os gastos adicionais (diretos e indiretos) a ele relacionados. Assim emerge a contabilidade de Custos, como ramo da contabilidade destinado a produzir informações aos diversos níveis gerenciais da empresas, auxiliando as funções de desempenho, planejamento e controle de operações e a de tomada de decisões.

Uma **definição** para a Contabilidade de Custos pode assim ser obtida: a Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que classifica, registra, aloca, organiza e relata custos correntes e futuros que se destinam a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às *funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões*.

Os **objetos** da contabilidade de custo são muitos, não há quantidade determinada. Os objetos formam o campo de atuação da contabilidade de custos, sendo que os mais conhecidos são: a entidade, como um todo, seus componentes organizacionais (administrativos e operacionais), os produtos e bens que fabrica para si própria e para venda e os serviços que executa para si e para venda, os estoques, as atividades especiais, os planos e alternativas operacionais, etc...

Os **objetivos** da Contabilidade de Custos visam três pontos básicos:

a) a determinação do lucro (rentabilidade), utilizando os dados da Contabilidade Financeira, ou apurando-os de forma diferente, considerando ainda o desempenho da atividade como um todo;

b) o controle dos custos das operações de cada atividade no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados previamente estabelecidos (como orçamentos, estimações e padrões) e os dados que realmente ocorreram;

c) fornecer informações, normalmente, aos diversos níveis gerenciais que as solicitam para atender a suas funções de planejamento e de tomada de decisões, especialmente quanto a formação de preços, quantidades a ser produzida, que produto produzir, cortes de produtos, etc.

4. CLASSIFICAÇÃO E SISTEMAS DE CUSTEAMENTO

O estudo da contabilidade de custos evidenciou a necessidade de classificação de custos de acordo com as suas finalidades, funcionalidades, e as informações a que se destinam.

No universo da classificação contábil, os custos diretos, juntamente com os custos indiretos fazem parte dos custos definidos em relação ao objeto que se está estudando. Ou seja, se pretendemos estudar (conhecer) custos de produtos, serviços, componentes organizacionais, alternativas, campanhas promocionais, atividades operacionais, então encontraremos custos diretos e indiretos.

Para o estudo (ou conhecimento ou apuração) dos custos existem dois tipos de produção: por encomenda ou em série (contínua, para atender demanda existente). Atendendo esses dois grupos de empresas, a contabilidade criou dois sistemas de custeamento, diferentes, para produções distintas: o Sistema de Custeamento por Ordem de Produção serve ao sistema de produção por encomenda; o Sistema de Custeamento por Processo serve a produção realizada sob o regime de operações em série.

Os Sistemas de Custeamento por Ordem de Produção e por Processo objetivam a determinação do custo da produção. Para a produção por encomenda, o objetivo é o custo total da produção, para a produção em série, o custo unitário por fase do processo (inclusive o total) é a informação desejada.

A determinação dos custos unitários é importante: para a apuração dos estoques para fins de apresentação nas demonstrações financeiras, para a determinação da rentabilidade, no estabelecimento do preço unitário de venda, na eliminação de produtos, na escolha da ampliação da atividade ou não, etc...

Existem ainda outros Sistemas de Custeamento (acumulação de custos) com finalidades específicas, representando variações dos sistemas citados, os quais não serão aqui tratados.

Os Sistemas de Custeamento (ou acumulação de custos) utilizam-se de critérios de custeio para obter as informações desejadas, dentre eles temos o critério do custeio direto, do custeio por absorção e o ABC (Custeio Baseado em Atividades). Esses três critérios têm um ponto em comum: preocupam-se com a administração dos custos indiretos, entretanto fornecem informações diferenciadas

O critério do custeio direto (ou variável) é aquele que só inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades os custos diretos e variáveis.

O critério de custeio por absorção é aquele que inclui todos os custos da produção, sejam esses custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis de um certo período. O procedimento é fazer com que cada produção absorva parcela dos custos diretos e indiretos a ela relacionados.

O critério ABC (Custeio Baseado em Atividades) é uma forma mais sofisticada de apropriar os custos indiretos. Sua idéia básica é mostrar que as operações de produção podem ser subdivididas em atividades, pois estas é que consomem os recursos disponíveis que são definidos pelos custos e despesas gerais. Os produtos e serviços consomem essas atividades. Desse modo, os custos indiretos chegariam a seus portadores com mais exatidão.

5. O QUE É E QUAIS SÃO OS CUSTOS INDIRETOS ?

Os custos indiretos constituem-se consumo de fatores de produção **não identificáveis diretamente aos produtos**.

De maneira geral, todo o custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e alocado ao produto ou objeto de custeio é um custo indireto, pois não podemos relacioná-lo diretamente e exclusivamente a um único objeto.

Podemos destacar como custos indiretos: os salários do pessoal, mas que não são considerados como mão-de-obra direta, seus respectivos encargos, os custos de manutenção, de transporte, de supervisão, de planejamento, e controle, de comunicações e amortizações, entre muitos outros.

6.0 QUE SIGNIFICA RATEIO DE CUSTOS INDIRETOS?

Significa apropriar os custos indiretos de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, previsão de comportamento de custos, etc.

Entretanto, as formas de distribuição contém, em menor ou maior grau, subjetivismos, o que as torna arbitrárias, sendo que, às vezes, essas arbitrariedades acontecerão em níveis elevados, porém por falta de outras alternativas elas serão empregadas.

Há recursos matemáticos e estatísticos que podem ajudar a evitar esses problemas, mas nem sempre é possível sua utilização.

7.PORQUE RATEAR?

Por definição, os custos indiretos só podem ser apropriados de forma indireta aos produtos.

Em que pese discussões acerca da relatividade de custos diretos e indiretos, o processo de rateio de Custos Indiretos Fixos tem se tornado um passo cada vez mais importante em todo o ciclo de custos, tanto para fins de avaliação de estoques pela Contabilidade Financeira, quanto para fins gerenciais e de controle, pois os custos indiretos tornaram-se uma parcela representativa dos custos de fabricação de muitas organizações e de segmentos de indústria tomados como um todo.

A evolução tecnológica acelerou o ritmo de mudanças dos processos industriais e conduziu as atividades econômicas a estágios cada vez mais capital-intensivos, o que proporcionou a substituição de elementos de custo outrora diretos por recursos automatizados de produção, cujos custos só podem ser atribuídos indiretamente aos produtos fabricados. Nos países mais desenvolvidos, a mão-de-obra direta, recurso relativamente caro e até escasso em alguns casos, tem sido substituída por processos industriais fortemente automatizados e robotizados. A capacidade tecnológica e a sofisticação crescente das demandas têm resultado em maior diversidade de produtos e de suas características de desempenho; não só um mesmo produto básico pode hoje apresentar diferentes versões e modelos em termos de desempenho e outras características (estéticas, por exemplo), como cada vez mais são desenvolvidos novos produtos e novas formas de desempenhar uma função ou de atender uma necessidade, sem falar na própria “criação” de necessidades e, portanto, de produtos até então desconhecidos.

Assim percebemos a importância dos processos de alocação de custo indiretos de produção, tanto no que se refere a demonstração de resultados, a posição financeira e as decisões empresariais.

8. CRITÉRIOS DE RATEIO

A determinação dos critérios de rateio a serem utilizados em cada organização tem influência, primeiramente, da complexidade de sua própria estrutura produtiva. Temos situações simples, quando a empresa produz apenas um produto final ou alguns poucos produtos pouco diferenciados ou com pequenas variações de custo variável, sendo a alocação do custo indireto semelhante entre eles e o custo variável representativo (especialmente mão-de-obra e matéria prima), com limitado uso de automação e sofisticação de equipamentos. Outras situações existem em que variadas são as quantidades de produtos produzidos e o volume de recursos aplicados na sua produção, com utilização intensiva de automação, o custo da matéria-prima pouco representativo (quer pela sua disponibilidade - que reduz preços, quer pelo melhor aproveitamento), a mão-de-obra é mais representativa de forma indireta (Supervisão e suporte).

Os custos comuns a vários produtos, normalmente, são rateados em função de sua própria natureza, tais como a aluguel, a depreciação, a energia, o seguro, materiais indiretos, mão-de-obra indireta, etc...

Exemplo:

DISCRIMINAÇÃO	VALOR
Depreciação Equipamentos	R\$ 200.000
Manutenção Equipamentos	R\$ 350.000
Energia Elétrica	R\$ 300.000
Supervisão da Fábrica	R\$ 100.000
Outros Custos Indiretos	R\$ 200.000
TOTAL	R\$ 1.150.000

Rateio efetuado em função do tempo de horas-máquina que cada um leva para ser feito:

PRODUTO	HORA/MÁQUINA/%
---------	----------------

Produto A	400 horas-máquina - 40%
Produto B	200 horas-máquina - 20%
Produto C	400 horas-máquina - 40%
Total	1.000 horas-máquina -100%

R\$ 1,00

PRODUTOS	CUSTOS INDIRETOS	CUSTOS DIRETOS	CUSTOS TOTAIS
Produto A	R\$ 460.000	R\$ 500.000	R\$ 960.000
Produto B	R\$ 230.000	R\$ 300.000	R\$ 530.000
Produto C	R\$ 460.000	R\$ 450.000	R\$ 910.000
Total	R\$ 1.150.000	R\$ 1.250.000	R\$ 2.400.000

Se mudássemos o critério do rateio, definindo unidades diferenciadas para os diversos itens, os produtos do exemplo anterior poderiam ter os seguintes custos:

R\$1.00

Produtos	Depreciação homem- máquina	Manutenção homem- máquina	Energia kW/h	Supervisão nº horas	Out. Custos horas-máquinas
Produto A	40% 80.000	40% 140.000	30% 90.000	40% 40.000	40% 80.000
Produto B	20% 40.000	20% 70.000	30% 90.000	40% 40.000	20% 40.000
Produto c	40% 80.000	40% 140.000	40% 120.000	20% 20.000	40% 80.000
Total	100% 200.000	100% 350.000	100% 300.000	100% 100.000	100% 200.000

R\$1.00

Produtos	C. Indireto		Variação
	Atual	Anterior	
Produto A	430.000	460.000	-30.000
Produto B	280.000	230.000	50.000
Produto C	440.000	460.000	-20.000
Total	1.150.000	1.150.000	

8.1.DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas, que desenvolvem atividades administrativas homogêneas. São divididos em dois grupos: os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente e os que nem recebem o produto. Os primeiros são os de Produção e os segundos conhecidos como de Serviços. Os primeiros tem seus custos apropriados aos produtos, já que estes por eles passam. Os segundos tem seus custos transferidos para os departamentos que deles se beneficiam.

Os Custos Comuns a vários departamentos são rateados em função de sua natureza mas, depois que os Custos Indiretos já estiverem totalmente atribuídos aos departamentos e precisarmos ratear os existentes nos de Serviços, utilizamo-nos de algum critério e fazemos a alocação a partir do bolo todo. Assim necessário se faz verificar quais são as bases mais adequadas.

A departamentalização de custos é realizada por vários motivos, um deles é o desejo de eliminar o maior número possível de custos indiretos. Outro motivo é o desejo de apurar o custo de cada componente (produtos ou serviços).

Quando analisamos o processo de produção do exercício anterior, verificamos que podem existir algumas disparidades entre os produtos, por exemplo: o produto **A** gasta um total de 400 hm, mas distribuídas nos setores de Corte, Montagem e Acabamento, enquanto o produto **B** só passa Corte e o produto **C** pelos departamentos de Montagem e Acabamento. Observe-se a composição atual.

	CORTE hm	MONTAGEM hm	ACABAMENTO hm	TOTAL hm
PRODUTO A	100	50	250	400
PRODUTO B	200	-	-	200
PRODUTO C	-	250	150	400
TOTAL	300	300	400	1.000

Além do mais, os custos indiretos não possuem distribuição uniforme, como segue:

	CORTE	MONTAGEM	ACABAMENTO	TOTAL
Depreciação	\$100.000	\$30.000	\$70.000	\$200.000
Manutenção	\$200.000	\$30.000	\$120.000	\$350.000
Energia	\$60.000	\$40.000	\$200.000	\$300.000
Supervisão	\$50.000	\$20.000	\$30.000	\$100.000
Outros C.I	\$40.000	\$30.000	\$130.000	\$200.000
Total	\$450.000	\$150.000	\$550.000	\$1.150.000

	CORTE	MONTAGEM	ACABAMENTO	TOTAL
PRODUTO A	100hm x \$1.500/hm = \$150.000	50hm x \$500/hm = \$25.000	250hm x \$1.375/hm = \$343.750	\$518.750
PRODUTO B	200hm x \$1.500/hm = \$300.000	-	-	\$300.000
PRODUTO C	-	250hm x \$500/hm = \$125.000	150hm x \$1.375/hm = \$206.250	\$331.250
TOTAL	\$450.000	\$150.000	\$550.000	\$1.150.000

Como resultado da nova alocação de custos observa-se que o custo indireto total é o mesmo, porém os custos dos produtos, individualmente, apresentaram variações significativas, conforme quadro a seguir. A escolha deste outro critério de alocação, a departamentalização, talvez, modificassem a tomada de decisão.

CUSTOS INDIRETOS				
	Sem	Com	Diferença	
	Departamentalização	Departamentalização	Em R\$	Em %
PRODUTO A	\$460.000	\$518.750	\$58.750	12,8%
PRODUTO B	\$230.000	\$300.000	\$70.000	30,4%
PRODUTO C	\$460.000	\$331.250	(\$128.750)	(28,0%)
TOTAL	\$1.150.000	\$1.150.000	-	-

Os critérios de rateio devem ser escolhidos após uma minuciosa análise da empresa sobre o elemento que melhor identifique-se com o item de custo a ser rateado. O conhecimento dos processos produtivos é fundamental para o desenvolvimento dos métodos. Vários critérios existem em utilização, conforme exposto no quadro a seguir:

CUSTOS INDIRETOS	MÉTODOS DE RATEIO
Depreciação do Edifício	Espaço Ocupado

Seguro do Edifício	Espaço Ocupado
Impostos sobre Edifício	Espaço Ocupado
Administração da Fábrica	Número de empregados ou custo da produção
Luz	Espaço ocupado, pontos de luz ou KW-horas
Energia	Horas de máquinas
Recepção de Mercadorias	Custos dos materiais comprados ou número de itens recebidos
Compras	Custos dos materiais comprados ou números de ordens colocadas
Almoxarifado	Custo dos materiais utilizados ou número de requisições atendidas
Contabilidade de Custos	Número de empregados, horas trabalhadas
Salários Indiretos	Número de empregados, horas trabalhadas
Oficina de manutenção	Custos das tarefas, horas de máquinas, horas de mão-de-obra
Manutenção do edifício	Espaço ocupado

CONCLUSÃO

Do ponto de vista gerencial, a apuração de custos utilizando critérios de rateios geram informações distorcidas e podem prejudicar a tomada de decisão, pois as

metodologias de rateio são baseadas em critérios variados(multiplicidade), o que evidenciará custos diferenciados, levando a decisões que podem não ser as mais acertadas.

Portanto, a definição do critério implica na distribuição do custo indireto, que por sua vez implica no custo final do produto.

Nos exemplos apresentados identifica-se que os custos dos produtos variaram de tal forma que se as decisões sobre retirar ou não de linha determinado produto (C, por exemplo) ou diminuir sua produção, fossem tomadas poderiam Ter sido adotadas de forma inadequada, causando prejuízos à empresa ou não. Como certificar-se?

Parece inequívoco que se a forma de alocar custos indiretos através de rateio, cujas bases podem ser diferenciadas, possibilita a apuração de custos diferentes para cada produto, dependendo do critério utilizado. A informação que ele produz gera, no mínimo dúvida.

Claro, a exemplificação(de caráter ilustrativo) não esgota o universo da análise para fins da tomada de decisões tão importantes, pois outras informações devem ser levadas em conta, até mesmo o questionamento sobre os critérios empregados para apuração do próprio custo. Um outro aspecto que pode ser destacado sobre os efeitos das metodologias de rateio é que distorcem demonstrações de resultado, quando consideramos fluxo de produção é continuidade (produz-se, estoca-se, vende-se parcialmente, produz-se, estoca-se,....)

Dessa forma, se a mudança de critério de rateio beneficiou os itens estocados num período, pela falta de atribuição de custos indiretos, esses custos provavelmente terão sido repassados aos produtos vendidos anteriormente, ou jogados como despesas do período.

Do ponto de vista da operacionalização, é um trabalho meticuloso que requer conhecimento dos processos de produção (de bens e serviços) para que os critérios espelhem coerência. Exige esforço na distribuição e controle de execução. À medida em que cresce a empresa, vasto se torna o universo a ser pesquisado. Se a empresa especializar-se (departamentalizar-se) isto, também, ampliará a exigência de recursos tecnológicos e, provavelmente, humanos(para análises), com intuito de viabilizar a obtenção de critérios mais apropriados.

Essa necessidade de minúcias, com a finalidade de fornecer informações gerenciais sugere a criação de novas metodologias que possam minimizar os efeitos dessa distribuição com menores relações custo/benefício.

BIBLIOGRAFIA

IBRACON e Conselho Regional do Estado de São Paulo. *Curso sobre Contabilidade de Custos..* São Paulo: Atlas, 1992.v. 5.

- LEONE, George S. Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. *Custos: Planejamento, Implantação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas., 1996.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- Revista Brasileira de Contabilidade*. Conselho Federal de Contabilidade:
- LEONE, George S. Guerra. *A Contabilidade de Custos no Final do Segundo Milênio*.
Nov./dez. 1999.