



PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA

## **TERMINOLOGIAS UTILIZADAS NA ÁREA DE CUSTOS**

Inicialmente vamos conceituar a Contabilidade de Custos, como responsável pelo controle, planejamento e classificação, além da apropriação dos gastos<sup>1</sup>, com a finalidade de calcular os valores de inventário, auxiliando no estabelecimento do preço de venda e fornecendo subsídios para a gestão eficiente da empresa.

Custo é um gasto que se faz a fim de obter um rendimento. Ao estabelecer um preço, para seu produto ou serviço, deve-se saber qual é o seu custo total e o custo por unidade. É preciso também estar familiarizado com vários conceitos de custos, que são úteis na determinação da receita, na tomada de decisões a curto e a longo prazos, no planejamento, nas avaliações e nos controles. Diferentes tipos de custos são usados para diferentes propósitos, e a escolha correta poderá assegurar o uso apropriado dos recursos do departamento.

### **Aspectos históricos da teoria de custos**

Desde o surgimento da denominada Administração Científica, toda a atenção gerencial foi predominantemente concentrada para a área de produção. Toda a bibliografia da época revela essa clara preocupação com estudos de tempos e movimentos, incentivos salariais para incrementar a eficiência, organização e racionalização da produção, programação, e controle da produção, etc. Praticamente, inexistia qualquer tipo de preocupação com a área de distribuição. Dentro de um enfoque mercadológico, esse período é denominado *fase de produção*. No entanto, à medida que as técnicas de marketing foram aperfeiçoando-se, que os produtos passaram a enfrentar maior competição no mercado e os consumidores se tornaram mais exigentes em suas opções de compras, as despesas de distribuição passaram a ter maior influência na composição final dos custos dos bens e serviços, no sentido de mantê-los sempre atualizados e ajustados ao gosto dos consumidores, tanto em termos de conteúdo como de embalagem e apresentação.

Da mesma forma, o processo de comunicação e promoção de bens e serviços assumiu características bem mais sofisticadas, passando a representar uma parcela bem mais acentuada no custo dos mesmos. A colocação é também válida para o processo de vendas e distribuição. Assim, para se posicionar em um nível competitivo de vendas, é mister manter bons vendedores, bem selecionados e treinados, o que, é evidente, gera maiores despesas.

---

<sup>1</sup> Entendido como um termo genérico que pode representar tanto um custo como uma despesa. Tradicionalmente utilizamos a terminologia custos como gastos para produzir ou fabricar um produto e de forma análoga à despesa, como gasto para comercializar aquele produto fabricado.

É igualmente importante manter ampla cobertura de mercado, com um sistema de distribuição dinâmico e eficiente, o que é também, fator de acréscimo de despesas. Em função desses argumentos, pode ser facilmente constatado que as despesas de distribuição vêm aos poucos experimentando um crescimento dentro da composição final dos custos dos bens e serviços. Essa tendência deverá acentuar-se cada vez mais, nos próximos anos, à medida que a automação tende a racionalizar os processos dos produtos com conseqüentes reduções de custos, enquanto a colocação dos produtos no mercado exigirá uma estrutura mercadológica cada vez mais habilitada, o que com certeza incrementará a participação das despesas de distribuição<sup>2</sup>.

A inflação tem sido um fenômeno de crescente preocupação em muitos países, nas últimas décadas, entre os quais se situa o Brasil. Tal fenômeno passou a exigir alterações nos tradicionais critérios de cálculo de custos, especialmente em função da alta importância dos custos financeiros incidentes. O risco de descapitalização é elevado em um contexto de alta inflação. Dessa forma, o custo e a margem de contribuição dos produtos, mercadorias e serviços precisam ser encarados sob um enfoque mais dinâmico e financeiro<sup>3</sup>.

O avanço extraordinário da informatização nas últimas décadas constituiu-se em instrumento adicional de competitividade por parte das empresas, no mercado, em função do alto grau de agilidade das negociações. A rápida e ágil informação é um elemento poderoso de competição. Cada negócio passa a ser encarado como um centro específico de lucros<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> As mudanças e a evolução da teoria de custos têm alguns pontos importantes, a saber: a expressividade da mão-de-obra direta tem caído em termos de custos; custo fixo tem crescido, em termos de expressividade, nas empresas; os materiais diretos e a energia são, talvez, os únicos custos variáveis na área de produção; em face dos tópicos anteriores, ocorre uma busca para direcionar custos e despesas fixas aos produtos, mercadorias e serviços, via atividade **ABC – Activity Based Cost**; as mudanças nos custos decorrem do aumento da competitividade e da evolução tecnológica; o problema da falta de competitividade, em nível de preços, está ligado aos sistemas tradicionais de custeio; os japoneses estabelecem custos com base em preços de mercado; os japoneses adotam o sistema de custos com um instrumento de auxílio, mais para criar um futuro de crescente competitividade do que para mensurar o desempenho atual.

<sup>3</sup> Em termos de ocorrência de fluxo de caixa, em contraposição à visão tradicional o resultado como diferença entre preço e custo indicador de desempenho.

<sup>4</sup> Em princípio, centros de custo são departamentos da área de produção diferenciados segundo a função de cada um no processo produtivo. Por vezes, essa diferença está mais ligada ao ponto de vista econômico, em vista da maior ou menor uniformidade de custos incorridos nas várias funções, do que ao ponto de vista tecnológico, pois este está mais ligado à natureza das fases do processo. Distinguem-se fundamentalmente duas espécies de centros de custos: CC auxiliares e CC produtivos.



PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA

## **Custos, despesas e gastos**

A obtenção e a compreensão das informações sobre custos são essenciais para o sucesso de seu negócio. Em primeiro lugar, os custos determinam o preço de venda; se os custos forem maiores do que o preço de venda, terá prejuízo. Todos os custos aplicáveis ao produto ou serviço precisam ser considerados (incluindo fabricação, venda e outras despesas) quando se for determinar o preço de venda. A contabilidade de custos, qualquer que seja o sistema, necessita da distinção entre custos e despesas. Teoricamente, a distinção é fácil: *custos* são gastos (ou sacrifícios econômicos) relacionados com a transformação de ativos (exemplo: consumo de matéria-prima ou pagamento de salários) e *despesas* são gastos que provocam redução do patrimônio (exemplo: impostos, comissões de vendas, etc.) Alguns autores enfatizam que todos os custos que estão incorporados nos produtos acabados que são fabricados pela empresa industrial são reconhecidos como *despesas* no momento em que os produtos são vendidos.

## **CUSTO POR FACILIDADE DE RASTREAMENTO**

### **Custos diretos**<sup>5</sup>

São os que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida, etc.). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida. São aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação.

### **Custos indiretos**

São os que, para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Na prática, a separação de custos em diretos e indiretos, além de sua natureza, leva em conta, a relevância e o grau de dificuldade de medição. Por exemplo, o gasto de energia elétrica (força) é, por sua natureza, um custo direto, porém, devido às dificuldades de medição do consumo por produto e ao fato de que o valor obtido por rateio<sup>6</sup>, em geral, pouco difere daquele que seria obtido com uma medição rigorosa, quase sempre é considerado como custo indireto de fabricação.

---

<sup>5</sup> Os materiais diretos representam custos relacionados com pessoal que trabalha diretamente na elaboração dos produtos, por exemplo, o empregado que opera um torno mecânico. A mão-de-obra direta não deve ser confundida com a de um operário que supervisiona um grupo de torneiros mecânicos. Como regra prática, podemos adotar o seguinte critério: sempre que for possível medir a quantidade de mão-de-obra aplicada a determinado produto é mão-de-obra direta, caso contrário, havendo necessidade de rateio, é mão-de-obra indireta.

<sup>6</sup> Chamamos de rateio a maneira de alocar os custos indiretos ou os gastos gerais de fabricação aos produtos em fabricação, segundo critérios racionais. Exemplo: depreciação de máquinas rateada segundo o tempo de utilização (h/m) por produto etc. Contudo, dada a dificuldade de fixação de critérios de rateio, tais alocações carregam consigo certo grau de arbitrariedade. A importância do critério de rateio está intimamente ligada à manutenção ou uniformidade em sua aplicação. Devemos lembrar que a simples mudança de um critério de rateio afeta o custo de produção e conseqüentemente afetará o resultado da empresa.



PROF. ARIEVALDO ALVES DE LIMA

### **Custos Fixos**

São aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. Por exemplo: aluguel, seguro da fábrica, etc. Um aspecto importante a ressaltar é que os custos fixos são fixos dentro de determinada faixa de produção e, em geral, não são eternamente fixos, podendo variar em função de grandes oscilações no volume de produção<sup>7</sup>.

### **Custos variáveis**

São os que variam proporcionalmente ao volume produzido. Exemplos matéria-prima, embalagem. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção. Outros exemplos: materiais indiretos consumidos, depreciação dos equipamentos quando esta for feita em função das horas/máquinas trabalhadas, gastos com horas extras na produção, etc.

### **Custos semivariáveis**

São custos que variam com o nível de produção, mas que, entretanto, têm uma parcela fixa que existe mesmo que não haja produção. É o caso, por exemplo, da conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto no período, embora o valor total da conta dependa do número de quilowatts consumidos e, portanto do volume de produção da empresa. Outros exemplos: aluguel de uma copiadora no qual se cobra uma parcela fixa mesmo que nenhuma cópia seja tirada; gasto com combustível para aquecimento de uma caldeira, que varia de acordo com o nível de atividade, mas que existirá, mesmo que seja num valor mínimo, quando nada produza, já que a caldeira não pode esfriar.

### **Custos de transformação**

Representam o esforço empregado pela empresa no processo de fabricação de determinado item (mão-de-obra direta e indireta, energia, horas de máquinas, etc.). Não incluem matéria-prima e outros produtos adquiridos prontos para consumo.

### **Custos primários**

É a soma simples de matéria-prima e mão-de-obra direta. Não é o mesmo que custo direto, que é mais amplo, incluindo, por exemplo: materiais auxiliares, energia elétrica, etc.

---

<sup>7</sup> Observe que os custos fixos não se modificam em relação ao volume de produção. Exemplifico o gasto para pagamento de uma auditoria com escopo limitado ao almoxarifado. Os produtos estocados são diferenciados por centros de custo. Podemos, por exemplo, dividir o valor em cada divisão da produção em processo e acabada.