## A Contabilidade de Custos e Suas Funções

A contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Dessa forma, com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.

O nascimento da contabilidade de custos decorreu da necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisão correta após o advento da Revolução Industrial. Anteriormente à Revolução Industrial, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias. Nessa época, os estoques eram registrados e avaliados por seu custo real de aquisição.

Com a Revolução Industrial, as empresas passaram a adquirir matéria-prima para transformar em novos produtos. O novo bem criado era resultante da agregação de diferentes materiais e esforços de produção, constituindo o que se convencionou chamar de custo de produção ou fabricação. As funções básicas da contabilidade de custos devem buscar atender a três razões primárias:

1. **determinação do lucro:** empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
2. **controle das operações:** e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado;
3. **tomada de decisões:** o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

##

## Definiçoes e Conceitos

Para poder discutir o processo de formação dos custos e preços, alguns termos técnicos são empregados. Muitos desses termos mais comuns são empregados na contabilidade geral e desta última são trazidos para a contabilidade de custos. Alguns dos principais termos são:

* **gastos ou dispêndios:** consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Segundo a contabilidade, serão em última instância classificados como ***custos ou despesas***, a depender de sua importância na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas;
* **investimentos:** representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Ficam temporariamente "congelados" no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, são "descongelados" e incorporados aos custos e despesas;
* **custos:** representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Como exemplos de custos podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão-de-obra fabril, aluguéis e seguros de instalações fabris, etc.;
* **despesas:** correspondem a bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associadas à produção de um produto ou serviço. Como exemplos de despesas podem ser citados gastos com salários de vendedores, gastos com funcionários administrativos, etc.;
* **desembolsos:** consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. É importante ressaltar que a contabilidade registra os fatos de acordo com o princípio da competência. **Por competência entende-se que o registro de receitas e despesas deve ser feito de acordo com a real ocorrência, independentemente de sua quitação**. Por exemplo, se foram empregadas 40 horas de mão-de-obra no mês de março que somente foram quitadas em abril, o lançamento contábil do gasto deve ser feito em março. Já o registro financeiro do desembolso será registrado no mês de abril. Logo, não se deve confundir despesa com desembolso;
* **perdas:** representam bens ou serviços consumidos de forma anormal. Consiste em: **(i)** um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários ou **(ii)** atividade produtiva normal da empresa. Na primeira situação, devem ser considerados como despesas e lançados diretamente contra o resultado do período. Na segunda situação, devem ser classificados como custo de produção do período.

Outro conjunto de definições que, a princípio, podem confundir o estudante de finanças refere-se à definição de **desembolsos** e **recebimentos**. Segundo o princípio contábil da competência, receitas, despesas e custos são registrados no momento em que são realizados ou incorridos. Por exemplo, se uma fábrica contrata um novo funcionário, os gastos relativos a sua remuneração são provisionados e apropriados aos custos industriais a partir do momento de sua contratação, independentemente da quitação desses gastos. Da mesma forma, se uma empresa comercial efetua uma venda com prazo longo, o registro e a contabilização da receita ocorrem no momento da venda - independentemente de quando ocorrerá o efetivo recebimento.

Todavia, recebimentos e desembolsos devem ser contabilizados segundo o regime de caixa - ou seja, quando, de fato, ingressarem ou saírem da conta Caixa do Balanço Patrimonial:

* **recebimentos:** correspondem aos ingressos de recursos no Caixa da empresa;
* **desembolsos:** representam a saída de recursos financeiros do Caixa da entidade.

## Diferença Contábil Entre Custos e Despesas

Possivelmente, a primeira polêmica na terminologia da contabilidade de custos refere-se à distinção entre **custos** e **despesas**. De modo geral, **os custos** "vão para as prateleiras", sendo armazenados nos estoques - são consumidos pelos produtos ou serviços durante seu processo de elaboração. Já **as despesas** estão associadas ao período - não repercutem, diretamente, na elaboração dos produtos ou serviços prestados.

**Custos** podem ser diferenciados de despesas conforme a Figura 1.1. Os Gastos incorridos para a elaboração do produto são contabilmente classificados como custos. Gastos incorridos após a disponibilização do produto devem ser classificados como despesa. **Custos** estão diretamente relacionados ao processo de produção de bens ou serviços. Diz-se que os custos vão para as prateleiras: enquanto os produtos ficam estocados, os custos são ativados, destacados na conta Estoques do Balanço Patrimonial, e não na Demonstração de Resultado. Somente farão parte do cálculo do lucro ou prejuízo quando de sua venda, sendo incorporados, então, à Demonstração do Resultado e confrontados com as receitas de vendas.

**Figura 1.1 Diferenciação entre custo e despesa**

**Despesas** estão associadas a gastos administrativos e/ou com vendas e incidência de juros (despesas financeiras). Possuem natureza não fabril, integrando a Demonstração do Resultado do período em que incorrem. Diz-se que as despesas estão associadas ao momento de seu consumo ou ocorrência. São, portanto, temporais.

Conforme mostrou a Figura 1.1, gastos incorridos até o momento em que o produto esteja pronto para a venda são custos; a partir daí, devem ser considerados como despesas.

Em situações específicas, pode ocorrer alguma pequena confusão ou dúvida na separação clara entre custos e despesas. Nessas ocasiões, algumas regras podem ser seguidas:

1. valores irrelevantes devem ser considerados como despesas (princípios do conservadorismo e materialidade);
2. valores relevantes que têm sua maior parte considerada como despesa, com a característica de se repetirem a cada período, devem ser considerados em sua íntegra (princípio do conservadorismo);
3. valores com rateio extremamente arbitrário também devem ser considerados como despesa do período;
4. gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos podem ter dois tratamentos: como despesas do período em que incorrem ou como investimento para amortização na forma de custo dos produtos a serem elaborados futuramente.

## Custos, Despesas, Preços e Lucros

Genericamente a influência dos custos nos resultados de uma empresa pode ser vista na Figura 1.2. Custos, classificados como diretos ou indiretos a depender de sua relação com a unidade de produto ou serviço elaborado, são incorporados aos estoques até o momento da venda, quando passam a ser representados na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) com a denominação de:

1. **Custo dos Produtos Vendidos** (**CPV)** geralmente em operações fabris ou industriais;
2. **Custo das Mercadorias Vendidas** (**CMV)** geralmente em operações mercantis;
3. **Custo dos Serviços Prestados ou Vendidos** (**CSP**) ou (**CSV**) em operações de serviços.

Já as despesas são confrontadas, segundo a contabilidade, diretamente com o resultado do período. Não devem ser ativadas nos estoques. Gerencialmente, porém, podem ser atribuídas aos produtos como forma de analisar o gasto e a lucratividade individual de um *portfólio* de produtos ou serviços. Nessas situações, quando custos e despesas são alocados aos produtos ou serviços, diz-se tratar de um sistema de custos plenos ou integrais.

#####  Figura 1.2 Efeitos de custos e despesas no resultado

Da Figura 1.2 pode ser destacado que a equação do resultado (ou lucro) pode ser apresentada como o resultado das receitas, subtraídas de custos e despesas, ou:

###### L = R – C – D

Onde:

**L =** lucro; **R =** receita; **C =** custo; e **D =** despesa

O lucro é genericamente expresso por meio das margens de lucro - que podem ser apresentadas em unidades monetárias, conforme estabelecido na equação anterior para valores unitários, ou em percentual sobre o preço de venda.

A obtenção de preços e cálculos com margens de lucro serão abordados com maior profundidade no decorrer deste curso, especialmente ao ser discutida a formação dos preços.

## Classificações de Custos

A depender do interesse e da metodologia empregada, diferentes classificações são empregadas na contabilidade de custos.

Os sistemas, formas e metodologias aplicados no controle e gestão de custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento em relação ao volume), em relação aos controles exercidos sobre os custos (controlabilidade), em relação a alguma situação específica (decisões especiais) e em função da análise do comportamento passado (base monetária).

Em relação à forma de associação dos custos com os produtos fabricados, os primeiros podem ser classificados de diferentes formas quanto à aplicabilidade em:

* **diretos ou primários:** são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Exemplos: aço para fabricar chapas, salários dos operários, etc.;
* **indiretos:** necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos: seguros e aluguéis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção;
* **de transformação:** igualmente denominados custos de conversão ou custos de agregação. Consistem no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto. Exemplos: mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

É importante destacar que algumas classificações de custos podem variar de empresa para empresa. Por exemplo, ***gastos com energia***são quase sempre classificados como variáveis - aumentos dos volumes de produção estão associados a aumentos nos níveis consumidos de energia elétrica. Os ***custos com energia***, porém, podem ser classificados como ***custos diretos de produção*** de produtos intensivos em energia, como lâminas de alumínio, produtos metálicos em geral e vidros, como custos indiretos nos demais produtos - que geralmente consideram como custos diretos apenas os gastos com matérias-primas, embalagens e materiais diretos.

O comportamento dos custos em relação ao volume permite analisar as variações nos custos totais e unitários em relação a diferentes volumes de produção.

Os custos podem ser genericamente classificados quanto à variabilidade em:

* **fixos:** são custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção. São agrupados em: ***custo fixo de capacidade*** - custo relativo às instalações da empresa, refletindo a capacidade instalada da empresa, como depreciação, amortização, etc.; ***custo fixo operacional*** - relativo à operação das instalações da empresa, como seguro, imposto predial, etc.

Exemplos clássicos de custos fixos podem ser apresentados por meio dos gastos com aluguéis e depreciação - independentemente dos volumes produzidos, os valores registrados com ambos os gastos serão os mesmos. É importante destacar que a natureza de custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo. Assim, se uma conta de telefone apresenta valores diferentes todos os meses, porém não correlacionados com a produção, esses gastos devem ser classificados como fixos - independentemente de suas variações mensais. ***Os custos fixos possuem uma característica interessante: são variáveis quando calculados unitariamente em função das economias de escala***;

* **variáveis:** seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis. Exemplos óbvios de custos variáveis podem ser expressos por meio dos gastos com matérias-primas e embalagens. Quanto maior a produção, maior o consumo de ambos. Assim como os custos fixos, ***os custos variáveis possuem uma interessante característica: são genericamente tratados como fixos em sua forma unitária;***
* **semifixos:** correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido. O gráfico seguinte ilustra um custo fixo, representado pela conta mensal do abastecimento de água. Quando o consumo é inferior a um patamar definido pela empresa fornecedora do serviço, a conta é faturada de acordo com o patamar (por exemplo, 10 m3.). Quando o consumo excede o valor do patamar, o valor cobrado torna-se variável de acordo com o consumo;
* **semivariáveis:** correspondem a custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Exemplo de custos semivariáveis podem ser apresentados por meio dos gastos com contratação e pagamento de supervisores ou referentes ao aluguel de máquinas copiadoras. Dentro de certos limites, como o número de funcionários sob supervisão ou quantidade de cópias realizadas, os gastos são fixos. Quando o patamar é excedido, porém, os gastos variam, assumindo um novo patamar.

## Bibliografia

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

ASSEF, R**. Guia Prático de**  **formação de preços.** 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.