

# O impacto das taxas de rateio de custos indiretos na alocação dos custos de produção: estudo de caso no mercado de charqueados

Fabiano Torres Júnior

Ingrid da Silva Abreu



Este trabalho teve por objetivo principal mostrar a influência dos critérios de rateio dos custos indiretos no custeamento dos produtos. Iniciou-se a pesquisa com os principais conceitos dentro da contabilidade de custos, diferenciando o que deve ser classificado como custos e despesas. Observou-se a classificação dos custos em relação ao produto e ao volume de produção. Comentou-se sobre os insumos produtivos (matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos – Custos Indiretos de Fabricação). Foram estudados também os aspectos fiscais e societários em relação aos insumos produtivos. A finalidade maior desse ramo da contabilidade é atribuir custos aos produtos,

de acordo com a legislação societária e fiscal, além de subsidiar o processo decisório de gestão. O método utilizado para custeamento dos produtos é o custeio por absorção, que é aceito pela legislação fiscal e societária. A forma como são alocados os custos indiretos influenciam, sobremaneira, os custos de cada produto, em que a mudança do critério de rateio ocasiona variações no total de custos de cada um. Por fim, foi apresentado um estudo de caso, com dados reais, de uma empresa de charqueado, comprovando o estudo ora efetuado. Toda a pesquisa foi realizada com base na legislação em vigor de livros de renomados autores da área.

A Contabilidade de Custos é um ramo da Ciência Contábil que tem por objetivo principal o estudo da formação dos custos de produção. Até os anos 1970, a apropriação dos custos indiretos aos produtos era feita, normalmente, com base nas horas de mão-de-obra aplicada, tendo em vista que aqueles valores eram ínfimos em relação aos demais. Hoje, em face da modernização dos processos produtivos, com uso da informatização, robotização, aumento do portfólio de produtos fabricados utilizando a mesma planta fabril, os custos indiretos aumentaram e tornaram-se tão importantes quanto a aplicação da matéria-prima e da mão-de-obra. Com a globalização e a própria concorrência, faz-se necessário conhecer os custos efetivos de produção. As taxas de rateio de custos indiretos podem influenciar, sobremaneira, a composição desses custos, bem como a valorização do estoque, que comporá o Balanço Patrimonial da empresa, no recolhimento de impostos e na formação do preço de venda do produto.

### **Diferença entre custos e despesas**

É importante que se conheça o processo produtivo da empresa. O momento de separação entre custos e despesas é de difícil definição. O plano de contas deve ser bem elaborado, sendo previstas as contas relativas à produção e às despesas. Martins (2003) explica que custos são todos os gastos relacionados à área de produção. Os gastos fora da área produtiva, como administração, vendas, recursos humanos, entre outros, são classificados como despesas. Muitas são as definições de despesas; entre elas, Neves e Viceconti (2000) explicam que são gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas.

Crepaldi (1999) exemplifica a diferença entre custos e despesas: custos são gastos – ou sacrifícios econômicos – relacionados com a transformação de ativos (exemplo: consumo de matéria-prima ou pagamento de salários) en-

quanto despesas são gastos que provocam redução do patrimônio (impostos, comissões de vendas etc.); e gasto é o termo genérico que pode representar tanto um custo como uma despesa. Portanto, analisando as definições acima, são excluídos dos custos os gastos relativos a despesas financeiras, de vendas e de administração. Ainda segundo Martins (2003), na prática, nem sempre é fácil a distinção entre custos e despesas. Uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva. Segundo o autor, é comum encontrar uma única administração, sem a separação do que realmente pertence à produção, surgindo uma prática de ratear o gasto geral da administração, parte para a despesa e parte para o custo, sendo essa alocação, na maioria das vezes, arbitrária. Como tentativa de simplificação ou de minimização das distorções, o autor cita ainda algumas regras que podem ser seguidas, de acordo com a convenção da Materialidade, a qual 'desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais':

- valores irrelevantes dentro dos gastos totais da empresa não devem ser rateados;

- valores relevantes, porém repetitivos a cada período, que numa eventual divisão teriam sua parte maior considerada como despesa, não devem também ser rateados, tornando-se despesa por seu montante integral;

- valores cujo rateio é extremamente arbitrário devem ser evitados para apropriação aos custos.

### **Classificação dos custos**

Entende-se por custos diretos, conforme Martins (2003), aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, de forma economicamente viável, porque há uma medida objetiva de seu consumo. Com relação aos custos indiretos de fabricação, o autor explica que são os custos que não oferecem condição de uma média objetiva e que a alocação deve ser feita por

estimativa. Florentino (1979) explica que custos diretos são aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou a um só serviço. Já os custos indiretos são aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos produtos ou funções de custos. A forma de apropriação se dá através de uma divisão proporcional, de acordo com uma base previamente escolhida. Outra classificação, até mais importante, é a que classifica os custos em fixos, variáveis, semivariáveis ou mesmo semifixos.

Por custos fixos entendem-se aqueles em que a sua ocorrência independe da produção, enquanto os custos variáveis são aqueles em que a sua ocorrência depende necessariamente do volume de produção. Os custos semivariáveis são os que carregam uma parcela de custos fixos e outra de custos variáveis. Alguns autores chamam de custos mistos. Os semifixos têm sua característica atrelada ao nível de produção. Até certa quantidade, estão fixados num determinado valor; alterando o nível de produção, esses tipos de gastos aumentam, mas não proporcionalmente às quantidades produzidas.

### **Insumos produtivos**

Backer e Jacobsen (1978) explicam que são três as categorias de insumos produtivos: matérias-primas diretas, mão-de-obra e custos gerais indiretos.

### **Materiais diretos**

Segundo Martins (2003), as matérias-primas, os componentes adquiridos prontos, as embalagens e outros materiais que sejam identificados de forma economicamente viável ao objeto de custo classificam-se como materiais diretos. O mesmo autor explica, ainda, que integram os custos de aquisição dos materiais todos os gastos incorridos para colocação do ativo em plenas condições de uso ou consumo, incluindo transportes, seguros, beneficiamentos adicionais, impostos irre recuperáveis, estocagem, entre outros.

Os impostos previstos na aquisição de materiais diretos geralmente são: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Programa de Integração Social (PIS); e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Em alguns casos, também incide o Imposto de Importação, geralmente não recuperável pela empresa. O ICMS é regulado pelos estados, enquanto os outros impostos são da esfera federal. Os estoques são apurados conforme o previsto no art. 183 da Lei 6.404/76, que trata da avaliação dos elementos do ativo no balanço e cita, no seu inciso II:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

**O controle de estoque pode ser o Inventário Periódico ou feito através do registro permanente dos estoques. No inventário periódico, o consumo de materiais só é conhecido quando a empresa realiza a contagem física de seus estoques.**

A legislação fiscal também regula a avaliação de estoques. O Decreto 3.000/99, que trata do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em seu art. 293, orienta que as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei

nº. 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº. 6.404, de 1976, art. 183, inciso II). O controle de estoque pode ser o Inventário Periódico ou feito através do registro permanente dos estoques. No inventário periódico, o consumo de materiais só é conhecido quando a empresa realiza a contagem física de seus estoques. O art. 295 do Dec. 3.000/99 determina a utilização do método Primeiro que Entra Primeiro que Sai (PEPS) ou do Custo Médio, para fins de avaliação, ou ainda o preço de venda, subtraído da margem de lucro.

#### **Mão-de-obra**

Existem dois tipos de mão-de-obra: a daqueles funcionários que trabalham diretamente na transformação do produto, onde a alocação é feita através das horas trabalhadas multiplicadas por uma taxa horária previamente calculada. Este gasto é classificado como Mão-de-Obra Direta – MOD; e a dos funcionários que trabalham na transformação dos produtos, mas não sendo possível sua alocação aos mesmos, ou com o apontamento se tornando antieconômico para a atividade. Esse gasto é classificado como Mão-de-Obra Indireta – MOI. Segundo Crepaldi (1999), Mão-de-Obra Direta (MOD) é o custo de qualquer trabalho humano diretamente identificável e mensurável como o produto. Ainda com relação ao assunto, deve-se lembrar que os gastos com alimentação, vestuário, transportes, assistência médica, entre outros, por serem repetitivos e fixos mensalmente, não são classificados como MOD, e sim como Custos Indiretos a serem distribuídos a todos os produtos. Martins (2003) explica que em ambientes de alta tecnologia, de produção integrada por computador, com células de manufatura, robôs etc., a figura da MOD perde relevância. Nesses casos, além de representar uma pequena porcentagem dos custos totais, a MOD ganha característica de um custo repetitivo por período. Como custos de mão-de-obra são incluídos ainda as vantagens constitucionais (férias, 13º salário, licenças, entre outros) e os encargos sociais previstos sobre a Folha de Pagamento (Instituto

Nacional do Seguro Social – INSS, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, Encargos de Terceiros, Seguro-Acidente etc.).

#### **Custos indiretos de fabricação**

Os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) representam o terceiro elemento de custo. Estão aqui enquadrados os custos classificados como Indiretos, em que a alocação aos produtos só se faz de acordo com uma base ou um critério de rateio. Representam a utilização dos outros recursos da empresa: equipamentos, instalações, MOI, materiais secundários ou auxiliares, energia elétrica, alugueis, arrendamentos, outros gastos com pessoal não alocáveis, combustíveis, Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), gastos com manutenção, depreciações, entre outros, ou mesmo aqueles custos que são classificados como diretos, mas que sua identificação ao produto torna-se antieconômica (custo x benefício).

#### **Custeio por absorção**

O objetivo do método de custeio por absorção é a apropriação de todos os custos aos produtos. É o método derivado da aplicação da legislação fiscal e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Horngren, Datar e Foster (2000) explicam que o custeio por absorção é um método em que todos os custos de produção, variáveis e fixos, são incluídos como custos inventariáveis. Ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Neves e Viceconti (2000) explicam que o custeio por absorção é um processo de apuração de custos cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção. Explicam, ainda, que um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção; assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais.

O Decreto-Lei 1.598/77, no seu art. 13, determina que:

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

O RIR/99 (Decreto 3.000/99) determina que os mesmos procedimentos do Decreto-Lei 1.598/77 sejam seguidos pelas empresas, acrescentando, no § único do art. 290, que a aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Os procedimentos citados, determinados pelo RIR/99, só são válidos se a empresa mantiver um sistema de custos integrado com a contabilidade geral. Caso não tenha o sistema integrado, o RIR/99 determina que a avaliação dos estoques seja feita conforme prevê o artigo a seguir:

Art. 296 – Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

- os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II – os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração;

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS.

§ 2º O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

### **Alocação dos custos indiretos aos produtos**

Horngren, Foster e Datar (2000) explicam que os custos indiretos de um objeto de custo são aqueles relacionados a este objeto, mas que não podem ser a ele atribuídos de maneira economicamente viável. Backer e Jacobsen (1978) comentam que existem custos que por natureza são diretos, mas que, para determinadas empresas, o custo de seu controle supera os benefícios gerados pela informação, como a mão-de-obra. Muitas empresas, nos dias de hoje, não classificam a mão-de-obra como custo direto, e sim como fixo e indireto. A metodologia de utilização da taxa horária de MOD é muito dispendiosa para algumas empresas. Em outros casos, podem-se ter empregados que trabalham simultaneamente em diversos produtos, sendo difícil o apontamento das horas de MOD. Isso posto, os custos diretos do produto se resumem à matéria-prima e outros materiais diretamente identificáveis.

Conforme o entendimento de Horngren, Datar e Foster (2000) os Custos Indiretos de Fabricação compreendem uma grande porcentagem dos custos atribuídos aos objetos. A importância da correta alocação desses gastos recai na forma apropriada da atribuição dos custos de produção, evitando a subalocação ou a superalocação de custos aos produtos. Hansen e Mowen (2001) expli-

cam que a atribuição de custos é um processo-chave do sistema de contabilidade de custos. Horngren, Datar e Foster (2000) defendem quatro critérios para alocação dos custos aos produtos:

– Causa e Efeito: são identificáveis as variáveis que fazem com que os recursos sejam consumidos.

– Benefícios Recebidos: com este critério são identificados os beneficiários das produções dos objetos de custo. Os custos do objeto são alocados entre os beneficiários na proporção do benefício que cada um deles recebe.

– Justiça ou Equidade: este critério é frequentemente citado nos contratos governamentais quando as alocações de custos são as bases para estabelecer um preço satisfatório para o governo e seus fornecedores.

– Capacidade de Absorver: este critério advoga alocar os custos na proporção da capacidade do objeto de custo para carregar os custos alocados a ele.

Hansen e Mowen (2001) informam que a alocação arbitrária de custos indiretos para objetos de custos reduz a precisão total das atribuições de custos. Por isso, a alocação deve ser feita da forma mais objetiva possível, evitando ao máximo as alocações arbitrárias por bases já conceitualmente conhecidas, como quantidades fabricadas.

### **Crerios de Rateio**

Conforme determina a legislação fiscal (Decreto 3.000/99), os custos dos produtos devem ser apurados mensalmente. Os Cifs são acumulados em suas contas específicas para, ao final do período de apuração, ser atribuídos aos produtos. Cardoso Neto (1982) explica que o grande número de custos indiretos de fabricação muitas vezes complica a escolha da base de cálculo do rateio a ser adotada. Backer e Jacobsen (1987), por sua vez, informam que existem muitos métodos que podem ser empregados para atribuição de custos indiretos aos produtos. Martins (2003) afirma que todas as formas de distribuição de custos indiretos contêm, em certo grau, subjetivismo. Portanto, a arbitrariedade sempre existe nes-

## A importância da correta alocação dos gastos reais na forma apropriada da atribuição dos custos de produção, evitando a sublocação ou a superalocação de custos aos produtos.

sas alocações, às vezes ela se faz em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só é aceita por não haver opções melhores. O critério ou base de rateio é a divisão proporcional dos valores relativos aos custos indiretos pela base escolhida. Esses valores devem ser distribuídos entre os diferentes produtos dos quais se deseja apurar o custo. A melhor base de rateio para determinação do custo de um produto é aquela em que se supõe que o custo ocorra na mesma proporção dela, ou seja, o custo indireto deve guardar estrita correlação com os dados escolhidos e a base de rateio (relação de causa e efeito).

Sem esgotar o assunto, e nem criar regras rígidas, seguem alguns exemplos de custos indiretos e prováveis bases que podem ser utilizadas para distribuição aos diversos produtos, citados por Dutra (2003):

- materiais indiretos: a melhor base utilizada é o valor da matéria-prima consumida, partindo do pressuposto de que esses materiais são consumidos na mesma proporção;

- supervisão: significa a remuneração devida ao pessoal que chefia um grupo de pessoas. O que ocorre normalmente é que o Supervisor está encarregado da produção e da supervisão de diversos produtos e, neste caso, como custo indireto, a base de rateio é o valor da mão-de-obra direta apropriada a cada tipo de produto diferente ou a cada função diferente de custo;

- depreciações: o valor do imobilizado é o dado que melhor serve como base

de rateio deste custo, tendo em vista que a depreciação é consequência do valor da aquisição do imobilizado;

- energia elétrica (força): o dado mais indicado para a base de rateio é a potência das máquinas elétricas;

- energia elétrica (iluminação): a área ocupada é o dado mais adequado como base de rateio deste custo. Quanto maior a área ocupada na fabricação dos produtos, mais energia elétrica será consumida para a sua iluminação;

- alugueis: usa-se como base de rateio para este custo o dado de área ocupada, considerando-se que o valor do aluguel é por área;

- alimentação: a base de rateio será o dado referente ao número de empregados, porque se considera que quanto maior o número de empregados ocupados, maior será a parcela do custo de alimentação incidente sobre o produto ou função de custo.

Cardoso Neto (1982) explica que os auditores independentes preocupam-se mais com a consistência na utilização de critérios de rateio de custos do que com a própria escolha deles. Alerta, ainda, que um bom critério utilizado em uma empresa talvez não seja o melhor para outra. Deve-se estar atento à natureza dos custos, à tecnologia utilizada na produção e à expressividade do elemento de custo.

### Predeterminação de Custos Indiretos de Fabricação

Os CIFs geralmente não ocorrem de forma homogênea. Nem sempre todos os custos indiretos são totalizados dentro do período de apuração. Leone (2000) explica que é comum, por motivos alheios à vontade dos contadores, encerrar as contas e, conseqüentemente, a conta geral de CIF, somente 10 a 15 dias após a data de fechamento contábil, caso a empresa seja bem organizada. Martins (2003) informa que, se a empresa pretende apurar e talvez até contabilizar o custo de cada produto, à medida que vai sendo fabricado, só poderá fazê-lo se tiver bases adequadas para uma boa estimativa. A empresa deverá prever quais CIFs ocorrerão, como serão distribuídos

pelas diversas funções de custos. Precisa antecipar o que fará até o final do período para trabalhar durante ele com essa previsão. Cardoso Neto (1982) cita os elementos necessários à predeterminação dos custos indiretos:

- previsão do volume de produção;
- previsão dos custos indiretos variáveis, a partir do item anterior, e fixos para o período;
- determinação do critério de apropriação dos custos indiretos aos produtos.

A predeterminação dos CIFs consiste em efetuar uma estimativa do valor destes num determinado período de produção e utilizar este gasto pré-estimado para apurar o custo da produção do período.

A metodologia de cálculo é  $A = B/C$ , onde:

A = Taxa de Aplicação de Custo Indireto de Fabricação

B = Estimativa do Custo Indireto de Fabricação para o próximo período

C = Base de rateio escolhida ou critério para alocação do Custo Indireto.

Backer e Jacobsen (1978) explicam que uma importante vantagem da utilização decorrente do uso de taxas predeterminadas de custos indiretos é a eliminação do efeito tanto das flutuações estacionais dos custos indiretos incorridos como das mudanças dos níveis de atividades de produção sobre o custo unitário dos produtos elaborados. Ou seja, quando se usa a taxa predeterminada, os custos indiretos são normalizados. A aplicação é feita de forma gradativa, de acordo com a base previamente escolhida, de tal modo que os CIFs são distribuídos de forma equacionada durante o ano.

### Departamentalização

A departamentalização consiste em dividir a empresa em departamentos nos quais são debitados os custos de produção neles incorridos. Esses departamentos representam unidades mínimas administrativas compostas, na sua maioria, por máquinas e homens. A implantação da departamentalização tem por finalidade maior a minimização das distorções

dos critérios de rateio, em que os custos são identificados, primeiramente aos departamentos, e depois aos produtos. As distorções nas informações dos custos dos produtos podem levar a empresa a tomar decisões erradas, principalmente na formação do preço de vendas de produtos e lucratividades de unidades administrativas.

Com relação à classificação dos custos em direto ou indireto, Leone (2000) explica que:

Dependendo do objeto de apuração do custo, o item de custo que antes era direto em relação a um departamento, por exemplo, tornar-se-á indireto porque é um custo comum a todos os produtos ou serviços realizados por esse departamento, e o que se deseja apurar é o custo desses produtos ou serviços. O rateio polui o custo porque os custos comuns são muito difíceis de identificação com este ou aquele objeto.

Os departamentos são classificados como produtivos ou de serviços. Os departamentos produtivos, como o próprio nome já sugere, são todos aqueles voltados para alguma fase de elaboração da produção da fábrica. Nesses departamentos os custos serão diretamente apropriados aos produtos. Já os departamentos de serviços são aqueles que, na sua maioria, não participam do processo produtivo, mas têm a função de prestar serviços aos departamentos produtivos. Nos departamentos de serviços os custos não são diretamente apropriados, pois os produtos não transitam por eles. Os principais benefícios da departamentalização são o melhor controle dos custos e a determinação mais precisa do custo dos produtos. Ela diminui a arbitrariedade dos critérios de rateio pelo fato de tornar mais precisa a alocação aos produtos dos custos incorridos. Outra vantagem é que torna possível identificar quais departamentos são mais dispendiosos. Conseqüentemente, os produtos elaborados nesses departamentos receberão uma parcela maior dos custos do que os produtos elaborados pelos departamentos menos dispendiosos.

## **Influência das Taxas de Rateio na Formação dos Custos dos Produtos**

Outra (2003) explica que, até a década de 1960, os custos indiretos tinham pouca participação no conjunto de custos totais, além de as empresas terem pouca diversificação em sua linha de produção. Logo, o rateio por bases pouco adequadas, bem como a utilização de um número reduzido delas para ratear vários custos indiretos englobadamente, não provocavam grandes distorções no custo final de cada Unidade de Acumulação de Custos. A participação dos custos indiretos ganhou uma dimensão maior após essa época, necessitando de uma alocação racional e precisa aos objetos de custos. Essa participação maior dos Custos Indiretos ocorreu principalmente pelos seguintes fatores:

- aumento crescente de sua participação no valor total de custos;
- necessidade de diversificação da produção, pois era necessário manter o poder de competição das empresas;
- demanda pelo conhecimento dos custos das atividades auxiliares e de apoio à produção;
- utilização gerencial da apuração dos recursos aplicados nas atividades não ligadas à produção de bens e serviços, ou seja, as despesas.

O critério utilizado na escolha da melhor base de rateio para cada custo indireto não deve ter a função de mascarar o resultado ou o desempenho de um produto em detrimento de outro, mas expressar que a escolha foi justa para todos, independentemente do resultado obtido quando comparado com o preço de venda praticado. A experiência e o conhecimento profundo do processo produtivo da empresa são atributos que auxiliam sobremaneira o profissional encarregado do rateio de custos. A escolha da base de rateio deve ser mantida em todos os períodos, evitando, desta forma, critérios de rateios diferentes para cada ano. A esse procedimento chama-se de 'uniformidade' das informações geradas. Desse modo, a empresa poderá fazer comparações e verificar a evolução dos custos de produção. Martins (2003) explica que toda mudança na

base ou critério de rateio influencia no custo total de cada objeto de custo, devido às mudanças da proporcionalidade das bases.

## **Sistema de acumulação de custos**

A utilização do sistema de acumulação de custos é determinada de acordo com o processo produtivo da empresa: se ela fabrica produtos por uma encomenda prévia, ou produtos padronizados para atender a demanda de mercado. Cardoso Neto (1982) explica que a forma pela qual a empresa opera é que determina o tipo de custeio, se por ordem ou por processo. Megliorini (2001) discorre sobre o assunto informando que em um parque industrial encontram-se empresas que fabricam produtos padronizados em série e empresas que fabricam produtos mediante encomendas, de acordo com especificações estipuladas pelos clientes. Segundo Leone (2000) sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, identificados a um objeto de custeio, a organizá-los de forma que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial.

Segundo Crepaldi (1999), o sistema de acumulação de custos por Ordem de Produção é utilizado por empresas que fabricam produtos diferenciados, em pequenas quantidades, geralmente para atender a uma encomenda prévia dos clientes. Santos (2000) informa as principais características do sistema de acumulação de custos por Ordem de Produção:

- nenhum serviço é iniciado sem que seja devidamente autorizado por meio de ordem de produção com um código correspondente;
- identificação da ordem específica de produção por ordem e por cliente;
- a produção não é padronizada;
- o sistema exige maior trabalho burocrático para o registro e controle das unidades produzidas;
- não se mantém estoques regulares;

- a produção é não contínua, pois não existe um fluxo lógico de operações;
- os custos apurados por ordem são mais precisos, se comparados ao sistema de produção por processo, pelo fato de serem levantados individualmente por ordem de serviço;
- os produtos ou serviços são executados de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente;
- possibilita a análise da lucratividade dos produtos por ordem de produção concluída e entregue ao cliente.

### **Prazos de Execução das Ordens de Produção**

Megliorini (2001) explica que o prazo para execução de uma encomenda pode variar de poucos dias até vários anos, podendo ser contado também o período de tempo necessário para colocar o produto em funcionamento na planta do cliente, se esta atividade for de responsabilidade do fabricante. O motivo de fazer a distinção entre encomendas de curto e de longo prazo é a forma de reconhecimento da receita e apuração do resultado. Para encomendas de curto prazo, as receitas e os custos são reconhecidos dentro do mesmo período, em consonância com o Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência (art. 9º da Resolução CFC nº. 750/93). Entende-se por encomendas de curto prazo aquelas que iniciam e terminam no prazo de até 1 ano.

Para as encomendas de longo prazo, acima de 1 ano, existe uma metodologia específica para reconhecimento da

receita e apuração do resultado. O assunto é tratado na Resolução CFC nº. 1.011, de 21 de janeiro de 2005. Cardoso Neto (1982) explica que existem dois métodos para reconhecimento: custo total e proporcionalidade do custo de conversão.

A legislação fiscal (Decreto-Lei 1.598/77) determina, para fins de apuração do Imposto de Renda, que esta deve obedecer às seguintes orientações:

Art. 10 – Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:

I – o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;

II – parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

§ 1º – A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º – O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

### **Produção Contínua ou por Processo**

Entende-se por produção contínua ou por processo, segundo Perez Jr, Oliveira e Costa (2001), o sistema que se destina a acumular os custos nas empresas em que a fabricação de produtos ou a prestação de serviços se caracterizam

por produtos padronizados, produção contínua ou intermitente e demanda constante e bastante previsível. Nesse sistema, as empresas trabalham fabricando seus produtos para atender uma demanda de mercado e não uma encomenda prévia. Santos (2000) cita as principais características do Sistema de Produção por Processo:

- os produtos são padronizados;
- a produção é contínua, isto é, existe um fluxo lógico de operações;
- o custo unitário médio é determinado pela divisão do custo total pelas unidades produzidas;
- os custos são registrados por departamentos ou por fases de fabricação;
- exige-se menor esforço burocrático em comparação à produção por Ordem, para controle e apuração dos custos de cada unidade produzida;
- os clientes sujeitam-se aos produtos que existem no mercado;
- apontamentos simplificados de mão-de-obra em cada departamento, em razão de cada área contar com seu pessoal fixo.

Megliorini (2001) explica que, nas empresas que trabalham por processo, a produção obedece a uma seqüência de operações, geralmente constituindo os departamentos. É como se existissem várias fábricas dentro de uma mesma empresa. Leone (2000) discorre sobre o assunto explicando que uma das características básicas operacionais que indicam o emprego do sistema de custos por processo é a produção contínua, em que se fabricam produtos semelhantes, em grandes quantidades. Os custos são acumulados na conta de Produtos em Elaboração e esta nunca será encerrada, como acontece no sistema por Ordem de Produção.

Perez Jr, Oliveira e Costa (2001) informam que, na apuração de custo por processo, os gastos da produção são acumulados por período, para posterior distribuição às unidades produzidas. Ocorre que, quase sempre, existem unidades que, ao final do período, não estão acabadas e somente serão concluídas no período seguinte.

**A experiência e o conhecimento profundo do processo produtivo da empresa são atributos que auxiliam sobremaneira o profissional encarregado do rateio de custos.**

Desta forma, podem-se distinguir três situações:

- unidades iniciadas em períodos anteriores e concluídas no atual;
- unidades iniciadas e concluídas no próprio período; e
- unidades iniciadas neste período e que serão concluídas em períodos futuros.

Para que se possam somar essas unidades, e conseqüentemente calcular o custo unitário de produção do período, é necessário transformá-las em Equivalentes de Produção. Esse procedimento, segundo Martins (2003), é um artifício utilizado pelas empresas para calcular o custo unitário de produção. O autor explica que teoricamente é muito simples calcular o equivalente de produção. Consiste em determinar qual o grau de acabamento das unidades iniciadas e não-acabadas no período. Geralmente esta informação é dada pela engenharia de produção à Contabilidade de Custos que, com base nela, calcula o custo unitário e, conseqüentemente, a transferência dos produtos terminados para a conta de Produtos Acabados. O cálculo do equivalente de produção é feito da seguinte forma:

Exemplo: Unidades em processamento: 1.000 kg  
Grau de acabamento do produto: 30%  
Unidades equivalentes de produção:  $1.000 \text{ kg} \times 30\% = 300$  kg equivalentes.

## Estudo de caso

Neste tópico elabora-se o estudo de caso, voltado para a alocação dos Custos Indiretos de Fabricação e a influência das taxas no custo total do produto. A empresa é chamada de XYZ Ltda., por não ter sido autorizada a divulgação da razão social. Os dados são reais extraídos do sistema contábil da empresa.

### A empresa

A empresa XYZ Ltda. começou a funcionar em abril de 1991 tendo como atividade principal a indústria e comércio de produtos alimentícios. Na época a empresa dispunha de 50 funcionários, atuando na área de produção. Hoje, con-

ta com aproximadamente 250 colaboradores diretos, distribuídos em seus vários departamentos. Por se tratar de uma empresa industrial, está obrigada a atender a diversos dispositivos legais impositivos: legislação fiscal (âmbitos federal e estadual), vigilância sanitária e os da Fundação Estadual de Engenharia e do Meio Ambiente (FEEMA). No que diz respeito ao Estado, a empresa está enquadrada na lista de produtos de cesta básica e por esse motivo possui alíquota de ICMS diferenciada, girando em torno de 7% da operação, com o incentivo fiscal. Além disso, há na empresa, permanentemente, um fiscal do Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal (SIF), com a responsabilidade de inspecionar e testar as matérias-primas adquiridas, assim como fazer o acompanhamento do processo produtivo (higiene dos funcionários, condições de armazenamentos, instalações, entre outros). Com relação ao Imposto de Renda, está enquadrada, para fins de apuração, na modalidade de Lucro Real.

No início de suas atividades, a empresa somente atuava no estado do Rio de Janeiro. Hoje, 16 anos após a fundação, comercializa, também, com o Nordeste do País e, por este motivo, foi preciso adequar sua linha de produção a fim de atender às demandas regionais. A produção é voltada para a industrialização de carne bovina, transformando-a em um produto acabado chamado 'charque' (carne bovina salgada e curada). A empresa produz três tipos de charque: *Jerked Beef Ponta de Agulha*, *Jerked Beef Dianteira* e *Jerked Beef Lagarto*. Para ter sua linha de produção ativa e sem problemas de falta de matéria-prima, mantém parcerias com fornecedores de carne bovina espalhados por 15 estados do Brasil. A parceria se faz necessária com esses fornecedores pelo fato de o ramo de carne bovina ser inconstante e, em alguns momentos, existir a escassez no mercado interno, visto que, muitas vezes, os frigoríficos priorizam o atendimento ao mercado externo. A carne bovina tem seu preço estipulado pelo mercado e gerenciado pela Bolsa de Gêneros Alimentícios. De-

pendendo do momento, ou seja, se estiver dentro ou fora da safra do mercado bovino, o preço sofre oscilações que atingem diretamente a empresa do ramo de charqueados.

### Estrutura industrial

A empresa está dividida em departamentos. Os departamentos industriais são classificados em Produtivos e de Serviços. Seguem as divisões e as funções resumidas de cada um:

#### Departamentos Produtivos

- Balança: responsável pelo recebimento, conferência e inspeção das condições da matéria-prima.
- Desossa: retirar a ossada das diversas carnes que entram no processo produtivo.
- Salga Bovina: responsável pela injeção da salmoura e pela cura da matéria-prima.
- Varal: responsável pela secagem do produto até o ponto de embalagem.
- Embalagem: responsável pela embalagem e transferência do estoque de produtos acabados; este departamento se subdivide em três centros de custos: embalagens de 30 kg, embalagens de 5 kg e embalagens de 0,5/1 kg.

#### Departamentos de Serviços

- Abastecimento/almoxarifado: responsável pela estocagem e fornecimento da matéria-prima e dos materiais auxiliares para a produção, de acordo com a ordem da Diretoria da empresa.
- Manutenção/oficina: responsável pela manutenção das máquinas e instalações elétricas da empresa.
- Serviços Gerais: responsável pela limpeza e pequenos reparos (pinturas e obras de pequeno porte).
- Gerência Industrial: responsável pelo controle dos produtos acabados em função dos pedidos de vendas.
- Nutrição: responsável pela parte nutricional e alimentação dos funcionários.

### Processo produtivo

A matéria-prima adquirida entra pelo setor de balanço, onde é conferida com a Nota Fiscal. O veterinário, responsá-

vel pela inspeção do produto, avalia e realiza os testes necessários para liberação, de acordo com padrões previamente estabelecidos, principalmente no tocante à utilização, tendo em vista que o material é altamente perecível. Após a liberação, o produto entra na área da Desossa, se vier com osso. Existe uma diferença de preço entre a matéria-prima com osso e a sem osso. Geralmente os cortes de traseiros são desossados. Após a retirada dos ossos (se vier sem ossos, só passa pelo departamento para fins de inspeção final), entra no processo de Salga, no qual são injetados produtos químicos para o processo de transformação da matéria-prima nos diversos produtos de charque. A matéria-prima permanece nesse departamento por oito dias, dois para receber produtos químicos (submerso) e seis para ser tombada e receber sal grosso. Depois de injetados os produtos químicos, o produto semi-elaborado passa para a fase da secagem, no departamento de Varal. Nesse local, o produto permanece, em média, três dias até ficar pronto. Terminado o processo, passa-se para a fase da embalagem. O tempo de transformação do produto, desde a entrada na fábrica até sua transformação em produto acabado, é de 17 dias em média, segundo dados estatísticos da área de produção. Os produtos são comercializados a granel e embalados nas seguintes quantidades: 500 g, 1 kg, 5 kg e 30 kg. O processo de produção é controlado por lotes de fabricação, por se tratar de produto perecível, sendo enquadrado como produção contínua, tendo em vista que é voltado para atendimento de demanda do mercado.

### Classificação dos Custos

Todos os gastos que estão envolvidos na área de produção são classificados como custos: matéria-prima, materiais secundários, mão-de-obra, aluguel, energia elétrica, depreciação de equipamentos, materiais diversos (relativos à manutenção e serviços gerais). A empresa classifica como Custo Direto somente a matéria-prima. Todos os demais gastos são classificados como Custos Indiretos.

Na empresa em questão, são chamados de Gastos Gerais de Fabricação os demais custos de produção.

### Contabilização

A matéria-prima é adquirida dos fornecedores com prazo de pagamento médio de 30 dias. O frete e seguro do transporte da matéria-prima e dos produtos químicos são por conta do fornecedor. No caso do sal grosso, o frete fica a cargo da empresa (FOB - Free on Board). Como a empresa está enquadrada na modalidade de apuração do Imposto de Renda como Lucro Real, tem o direito de ter creditados o PIS (1,65%) e a COFINS (7,6%) incidentes sobre a compra. O registro pela contabilidade é a entrada no Estoque de matéria-prima, com contrapartida na conta de Fornecedores (sintética), pelo valor líquido (sem os impostos recuperáveis). Por ser indústria de produtos alimentícios, está isenta do IPI. É feito o destaque do ICMS, PIS e COFINS. O sal grosso e o sal de cura são materiais secundários utilizados no processo produtivo. O ICMS incluso nesses produtos é de 12%. O PIS e a COFINS têm a mesma alíquota de incidência da matéria-prima. O registro de entrada é feito na conta de Estoques de Materiais Auxiliares, pelo valor líquido. As embalagens têm alíquota de ICMS de 12% e a incidência de PIS e COFINS é na mesma alíquota da matéria-prima. O registro de entrada é realizado no Estoque de Materiais de Embalagens, pelo valor líquido. A folha de pagamento é elaborada pelo Departamento de Pessoal, ligado à área de Administração. Os gastos com a folha são classificados como Gastos Gerais de Fabricação. Os encargos previstos sobre a folha são: INSS, 20%; FGTS, 8%; Seguro-Acidente, 3%; Encargos de Terceiros (Código FPAS 507), 5,8%. Não se utiliza

a metodologia da alocação de MOD por taxa horária, por serem muito pulverizadas as funções dos empregados, exercendo diversas atividades durante o processo. Os demais gastos são registrados e controlados em planilhas para distribuição aos produtos. No caso de serviços prestados ou aquisição de materiais para consumo na fábrica (manutenção, serviços gerais, alimentação, entre outros), os impostos não são recuperáveis e fazem parte do preço de entrada do produto, exceto a energia elétrica, tributada à alíquota de 30%, que é recuperável. A depreciação dos equipamentos segue a tabela de durabilidade dos bens autorizada pela Receita Federal. A água utilizada no processo industrial é proveniente de um poço artesiano, com análises periódicas. A empresa trabalha com custos reais, e não com taxas predeterminadas.

### Atribuição de Custos aos Produtos

Os CIFs são atribuídos aos produtos através de taxas de rateio. O custo unitário é calculado dividindo o total de custos pela quantidade fabricada. Está sendo considerado um lapso temporal de 30 dias. Seguem os dados referentes ao mês de setembro de 2007, conforme registro no Livro Razão, na Tabela 1.

É normal a perda de matéria-prima dentro do processo produtivo, principalmente nos produtos Ponta de Agulha e Dianteiro, cuja matéria-prima é adquirida com osso. Segundo dados já colhidos de processos anteriores (estatística da área de produção), as perdas por produto são: Ponta de Agulha: 45%; Dianteiro: 55%; Lagarto: 20%.

Quantidade de Produtos acabados ao final do processo produtivo: Ponta de Agulha: 447.438 kg; Dianteiro: 183.043 kg; Lagarto: 108.469 kg. (Tabela 2)

TABELA 1 – Consumo de Matéria-prima

Produtos	Quantidade (kg)	Custo Unitário	Custo Total
Ponta de Agulha	813.524	R\$ 1,5075	R\$ 1.226.387,43
Dianteiro	406.762	R\$ 1,675	R\$ 681.326,35
Lagarto (traseiro)	135.587	R\$ 4,69	R\$ 635.903,03

Fonte: autores.

### Rateio dos Custos Indiretos

A empresa utiliza, basicamente, taxa de rateio baseada em volume. Segue o rateio feito pela empresa, que normalmente se baseia no consumo de matéria-prima por cada produto, conforme Tabela 3.

Os percentuais de proporcionalidade do consumo total de matéria-prima são: Ponta de agulha: 48,2143154%; Dianteiro: 26,7857308%; e Lagarto: 25%.

As próximas bases são utilizadas para evidenciar que, a cada troca de base, o total de custos de cada produto sofre modificações que podem comprometer a gestão da empresa, de acordo com a Tabela 4.

Os percentuais de proporcionalidade da totalização do material acabado são os que se seguem e os critérios usados estão listados nas Tabelas.

Ponta de agulha: 60,5505109 %

Dianteiro: 24,7706881 %

Lagarto: 14,6788010 %.

(Veja Tabela 5).

Seguem as análises dos tipos de gastos e da forma de rateio aos produtos:

- Mão-de-obra: distribuição aos produtos conforme o consumo de matéria-prima, partindo do pressuposto de que o produto que tem a maior quantidade em processo de fabricação consome maior volume de mão-de-obra;

- Embalagens: distribuição aos produtos conforme a quantidade de produtos acabados;

- Materiais Secundários: distribuição aos produtos conforme o consumo de matéria-prima;

- Energia Elétrica: distribuição aos produtos em função do consumo de matéria-prima;

- Materiais Diversos: não existe uma relação causal, com distribuição em função da quantidade de produtos acabados;

- Depreciação: não existe um relacionamento causal, com distribuição, neste caso, pelo consumo de matéria-prima;

- Aluguel: não existe um relacionamento causal, com distribuição em função das quantidades de produtos acabados;

TABELA 2 - Demais gastos envolvidos na área de produção

Tipo de Gasto	R\$
Mão-de-obra	302.813,98
Embalagens	99.730,71
Materiais Secundários	45.639,47
Energia Elétrica	29.938,27
Materiais Diversos (manutenção e serviços gerais)	45.912,11
Depreciação de Equipamentos	25.074,60
Aluguel da Fábrica	6.012,93
Alimentação	2.380,45
Total	557.502,52

Fonte: autores.

TABELA 3 - Rateio com base no consumo de matéria-prima

	Ponta de Agulha	Dianteiro	Lagarto	Total
MP	R\$ 1.226.387,43	R\$ 681.326,35	R\$ 635.903,03	R\$ 2.543.616,81
GGF	<b>R\$ 268.796,02</b>	<b>R\$ 149.331,12</b>	<b>R\$ 139.375,38</b>	R\$ 557.502,52
Total	R\$ 1.495.183,45	R\$ 830.657,47	R\$ 775.278,41	R\$ 3.101.119,33
Produto Acabado	447.438 kg	183.043 kg	108.469 kg	738.950 kg
Custo Unitário	<b>R\$ 3,341655045</b>	<b>R\$ 4,53804554</b>	<b>R\$ 7,14746526</b>	-

Fonte: autores.

- Alimentação: não existe um relacionamento causal, com distribuição em função das quantidades de produtos acabados.

### Resultado do estudo de caso

Ao analisar os resultados apresentados pelo estudo de caso, nota-se que, para cada base escolhida, existe um custo unitário diferente. Podemos considerar que, apesar de o critério sobre as quantidades produzidas não ser bem visto por muitos autores, neste caso é o que melhor atende a empresa.

No estudo ora elaborado, constatou-se que a empresa utiliza a estrutura organizacional de departamentos, dividindo-os em Produtivos e de Serviços. Verificou-se também que, para fins de custeamento dos produtos, não se explora essa estrutura. O plano de contas também não contempla a divisão departamental.

Com os conceitos da departamentalização, aliados à utilização do sistema

contábil adotado pela empresa, poderia se estudar a ocorrência dos Custos Indiretos de Fabricação e aloca-los de forma mais equacionada aos produtos. Com isso, a empresa teria o custo do seu produto mais próximo da realidade. O que se faz na empresa são alocações que sempre carregam certo grau de arbitrariedade: produtos sendo superavaliados ou subavaliados.

### Considerações finais

A contabilidade de custos tem por atribuição principal custear a produção, através das técnicas ora existentes, subsidiando o processo decisório de gestão. A complexidade da distinção entre custos e despesas e a identificação dos insumos produtivos são fundamentais para começar a traçar um plano para o custeio dos produtos. Os custos indiretos são vistos, muitas vezes, como os grandes 'fantasmas' da contabilidade de

TABELA 4 – Rateio com base na quantidade de produtos acabados

	Ponto de Agulha	Dianteiro	Logarto	Total
MP	R\$ 1.226.387,43	R\$ 681.326,35	R\$ 635.903,03	R\$ 2.543.616,81
GGF	R\$ 337.570,62	R\$ 138.097,21	R\$ 81.834,69	R\$ 557.502,52
Total	R\$ 1.563.958,05	R\$ 819.423,56	R\$ 717.737,72	R\$ 3.101.119,33
Produto Acabado	447.438 kg	183.043 kg	108.469 kg	738.950 kg
Custo Unitário	R\$ 3,495362598	R\$ 4,47667247	R\$ 6,61698476	-

Fonte: autores.

TABELA 5 – Utilização de critérios diferenciados para cada tipo de gasto

	Ponto de Agulha	Dianteiro	Logarto	Total
MP	R\$ 1.226.387,43	R\$ 681.326,35	R\$ 635.903,03	R\$ 2.543.616,81
		<b>GGF</b>		
Mão-de-Obra	R\$ 145.999,69	R\$ 81.110,94	R\$ 75.703,35	R\$ 302.813,98
Embalagens	R\$ 60.387,45	R\$ 24.703,98	R\$ 14.639,28	R\$ 99.730,71
Materiais Secundários	R\$ 22.004,76	R\$ 11.305,21	R\$ 12.329,50	R\$ 45.639,47
Energia Elétrica	R\$ 14.434,53	R\$ 8.019,18	R\$ 7.484,56	R\$ 29.938,27
Mat. Diversos	R\$ 27.800,02	R\$ 11.372,74	R\$ 6.739,35	R\$ 45.912,11
Depreciação	R\$ 12.089,55	R\$ 6.716,41	R\$ 6.268,64	R\$ 25.074,60
Aluguel	R\$ 3.640,86	R\$ 1.489,44	R\$ 882,63	R\$ 6.012,93
Alimentação	R\$ 1.441,37	R\$ 589,65	R\$ 349,43	R\$ 2.380,45
Total	R\$ 1.514.185,66	R\$ 826.633,90	R\$ 760.299,77	R\$ 3.101.119,33
Produto Acabado	447.438 kg	183.043 kg	108.469 kg	738.950 kg
Custo Unitário	R\$ 3,384123968	R\$ 4,51606398	R\$ 7,0093738	-

Fonte: autores.

custos. A dificuldade da identificação desses custos muitas vezes se torna bastante difícil e, conseqüentemente, a sua alocação aos produtos.

Este trabalho teve por finalidade mostrar as influências dos critérios de rateio na alocação dos custos indiretos de produção aos produtos. Iniciou-se com a diferenciação dos custos e despesas, evidenciando os custos de produção. Explicou o método de custeio que é aceito pela Legislação do Imposto de Renda (custeio por absorção), cuja fundamentação teórica baseia-se na apropriação de todos os custos aos produtos. Foi explicada, ainda, a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, apresentando os melhores critérios de rateio para distribuição dos Custos Indi-

retos. Ao final, foi feito um estudo de caso, com dados reais de uma empresa de charqueados, onde, para cada critério de rateio escolhido, a empresa apurou custos totais diferenciados.

Custos unitários servem para atribuir valores aos inventários, na apuração dos custos dos produtos vendidos e ainda evidenciados no Balanço Patrimonial da empresa. Critérios escolhidos de forma inconsistente podem fazer a empresa atribuir valores errôneos aos seus produtos, levando a decisões incongruentes e até mesmo comprometendo sua continuidade. O assunto não se esgota com esta pesquisa. É necessário que se façam outros estudos e que seja evidenciada a importância do custeamento correto dos produtos.



**Fabiano Torres Júnior** – Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, com área de concentração em Contabilidade Gerencial. Professor do Centro Universitário Augusto Motta – UNISUAM (RJ).



**Ingrid da Silva Abreu** – Contadora.

## REFERÊNCIAS

- BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de Custos: um enfoque de administração de empresas*. Traduzido por Pierre Louis Laporte. Rio de Janeiro: McGraw-Hill, v. 1, 1978.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto de Renda. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 08 out. 2007.
- BRASIL. Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 08 out. 2007.
- BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Previdentes de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 08 out. 2007.
- CARDOSO NETO, Felismino. *Contabilidade de Custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1982.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 04 nov. 2006.
- CREPALDI, Sílvia Aparecida. *Curso Básico de Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.
- DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FLORENTINO, Américo M. *Custos: princípios, cálculos e contabilização*. 6. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1979.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. Traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2001.
- NEVES, Sílvia das; WICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.
- PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão Estratégica de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SANTOS, Joel J. *Análise de Custos: remodelado com ênfase para custo marginal, relações e estudos de caso*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.