

V - SISTEMAS DE CUSTEIO NA IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS

5.1 Sistemas de Custeio Reais e Sistemas de Custeio Teóricos

Nos domínios da Contabilidade Analítica existem distintos métodos para o **cálculo do custo final do produto**. Os sistemas de custeio mais utilizados são:

- SISTEMA DE CUSTEIO TOTAL
- SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL
- SISTEMA DE CUSTEIO RACIONAL
- SISTEMA DE CUSTEIO DIRECTO OU "DIRECT COSTING"

Cada um destes sistemas de custeio poderá ser utilizado recorrendo a **custos reais/históricos** ou recorrendo a **custos teóricos**, conforme, se utilizem os custos nos quais a empresa realmente incorreu (informação contabilística *a posteriori*) ou se utilizem custos pré-estabelecidos (informação contabilística *a priori*), respectivamente.

TOTAL	VARIÁVEL	RACIONAL	DIRECTO
Real (<i>a posteriori</i>)	Real (<i>a posteriori</i>)	Real (<i>a posteriori</i>)	Real (<i>a posteriori</i>)
Teórico (<i>a priori</i>)	Teórico (<i>a priori</i>)	Teórico (<i>a priori</i>)	Teórico (<i>a priori</i>)

EXEMPLO:

A Empresa Ramos, Lda. dedica-se à produção de esferográficas de alta qualidade. A sua produção normal é de 150 000 unidades por ano.

Durante o mês de Outubro de 2002 produziram-se 10 000 unidades.

Para tal, incorreu nos seguintes custos:

CUSTOS VARIÁVEIS INDUSTRIAIS	
• Matérias	200 000 €
• MOD ¹	175 000 €
• GGF (25 000 € são custos directos aos produtos)	75 000 €
CUSTOS FIXOS INDUSTRIAIS (GIF)	300 000 €
CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS VARIÁVEIS	50 000 €
CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS FIXOS	50 000 €

Sabe-se ainda que:

- a variação de existências de produtos em vias de fabrico é nula.
- a existência inicial de produtos acabados é nula.
- das 10 000 unidades produzidas este mês, foram vendidas 8 000 unidades a um preço unitário de 125 €.
- Prevêem-se para o próximo ano Custos Fixos Industriais no valor de 3 750 000 €.

PEDIDO

Avaliar o custo dos produtos acabados, o custo dos produtos vendidos e o valor das existências finais de produtos acabados pelos vários sistemas de custeio que conhece.

¹ Vamos considerar que os 175 000 € correspondentes à MOD se tratam de custos com horas extraordinárias ou prémios de produtividade sendo, por isso, classificados como um custo variável.

5.1.1 Sistemas de Custeio Total

São considerados **custos do produto** todos os custos industriais - **Fixos e Variáveis**.

De acordo com este sistema, as existências de produtos acabados são avaliadas pelo custo total da produção.

Tanto os custos variáveis industriais, como os custos fixos industriais são **custos do produto** e só se tornam **custos do período** à medida que os produtos vão sendo vendidos.

Utilizando o exemplo acima indicado:

	Custeio Total
Custos Variáveis	450 000 €
Custos Fixos	300 000 €
Custo Industrial Total	750 000 €
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	75 €
CIPA (10 000 un)	750 000 €
EFPA (2 000 un)	150 000 €

Vendas	1 000 000 €
CIPV	600 000 €
Dif. Inc. (CF não incorporados)	---
MARGEM BRUTA	400 000 €
Custos não industriais	100 000 €
RESULTADOS	300 000 €



Pressupondo o exemplo anterior, teremos que:

$$\text{CIPA} = 300\,000\,€ + 45\,€ * 10\,000 = 750\,000\,€$$



Cada unidade que permanece em armazém no final do período é avaliada a 75€.

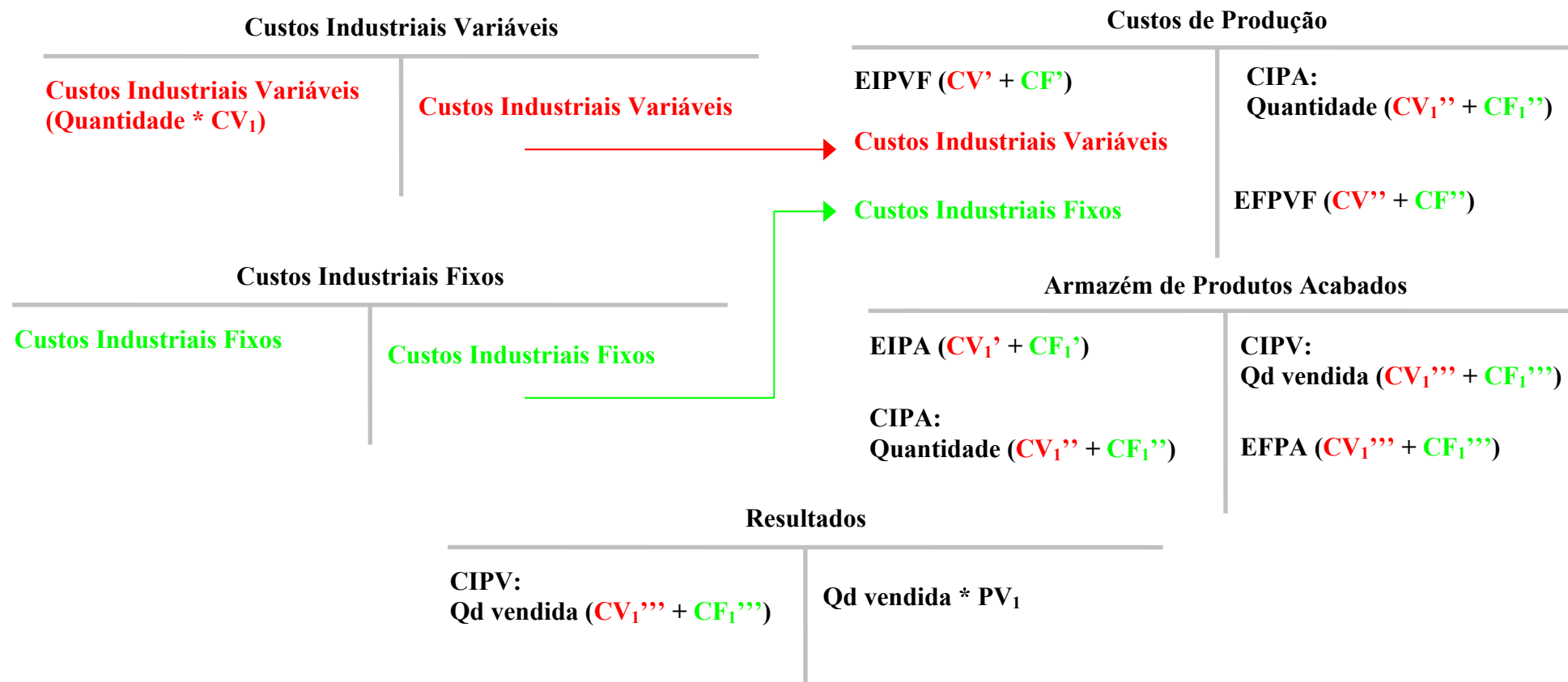
VANTAGENS:

1. Não minimiza a importância e indispensabilidade dos custos fixos;
2. Evita perdas fictícias;
3. Consistência com a informação externa.

DESvantagens:

- Arbitrariedade das repartições dos gastos indirectos;
- Instabilidade dos custos ao longo do exercício, a qual pode ser corrigida através da imputação dos custos fixos industriais à produção do mês com base em quotas teóricas ou ainda através da imputação racional dos custos fixos;
- Um aumento das vendas pode ser acompanhado por uma diminuição do lucro ou mesmo acontecer o contrário.

SISTEMA DE CUSTEIO TOTAL



5.1.2 Sistemas de Custeio Variável

Utilizando este sistema de custeio consideram-se **custos do produto**, única e exclusivamente, os **custos variáveis industriais**, e só estes serão considerados para efeitos de valorização das Existências Finais de Produtos Acabados (EFPA).

Como tal, os **custos fixos** são, na sua totalidade, **custos do período**.

⇒ Não esquecer que as existências de matérias são igualmente avaliadas apenas pelos custos variáveis. Os custos fixos com elas relacionados - custos de armazenagem, por exemplo - são custos do período.

	Custeio Variável
Custos Variáveis	450 000 €
Custos Fixos	---
Custo Industrial Total	450 000 €
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	45 €
CIPA (10 000 un)	450 000 €
EFPA (2 000 un)	90 000 €

Vendas	1 000 000 €
CIPV	360 000 €
Dif. Inc. (CF não incorporados)	300 000 €
MARGEM BRUTA	340 000 €
Custos não industriais	100 000 €
RESULTADOS	240 000 €



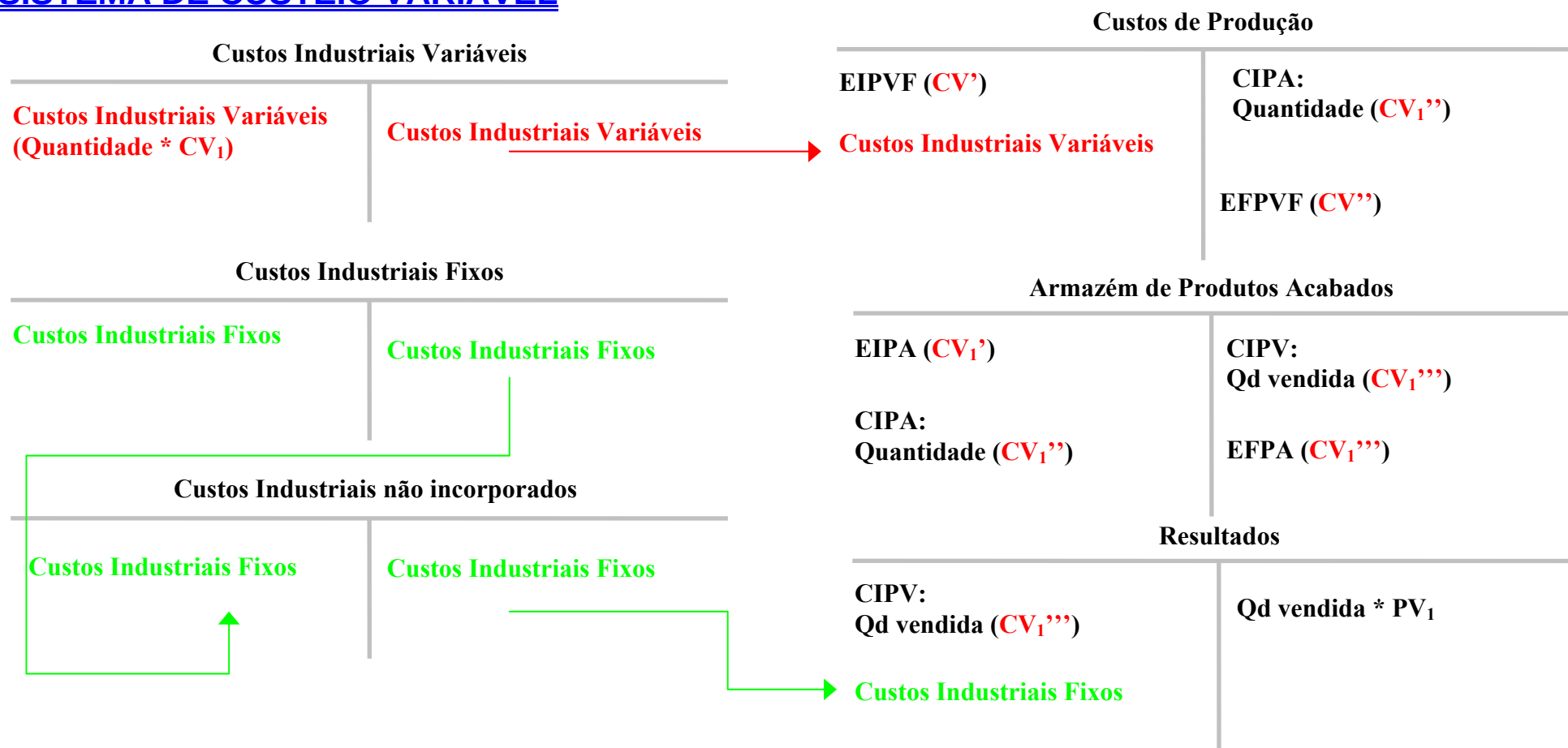
Pressupondo o exemplo anterior, teremos que:

$$\text{CIPA} = 45 \text{ €} * 10\,000 = 450\,000 \text{ €}$$



Cada unidade que permanece em armazém, no final do período, é avaliada apenas a 45 €.

SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL



VANTAGENS:

1. Possibilita a elaboração de resultados evidenciando a variabilidade dos lucros com as quantidades vendidas;
2. Evidencia a existência de custos fixos e não os considera numa base unitária;
3. Apresenta maior interesse para análise da situação económica da empresa, evidenciando o volume de vendas e não o volume de produção. Note-se que o volume de vendas será um indicador mais eficaz para medir a *performance* da empresa;
4. Simplifica o trabalho contabilístico e fornece maior exactidão no apuramento dos custos, uma vez que não é necessário repartir os custos fixos;
5. Utilizando este sistema de custeio, os resultados do período não são influenciados pelas variações no volume de produção;
6. Evita que os custos fixos sejam capitalizados em existências com poucas probabilidades de serem vendidas.



Não permite que um aumento das vendas seja acompanhado por uma diminuição dos lucros, o que poderá acontecer no sistema de custeio total, devido a um possível desfasamento entre a produção e as vendas.

DESVANTAGENS:

- Dificuldade na separação dos custos em fixos e variáveis;
- Poderá determinar um custo incompleto dos produtos.

5.1.3 Sistemas de Custeio Racional

O método de imputação racional dos custos fixos é um método de cálculo dos custos de produção que tem por objectivo eliminar ou isolar a variação do volume de produção sobre os custos.

Para tal, este sistema de custeio, considera como **custos do produto** não só, a **totalidade dos custos variáveis**, como também uma **percentagem dos custos fixos**. Essa percentagem será a que resulta do quociente entre a produção/actividade real e a produção/actividade normal (instalada).

Como tal:

$$\text{Custos Fixos Industriais a Imputar à Produção} = CF * \frac{\text{Produção real}}{\text{Produção normal}}$$

$$\text{Custos Fixos Ind. Não Incorporados} = CF * \left(100\% - \frac{\text{Produção real}}{\text{Produção normal}} \right)$$

Ou seja,

⇒ Imputam-se aos produtos os custos fixos respeitantes à percentagem da capacidade realmente utilizada.

⇒ A parte respeitante ao não aproveitamento da capacidade instalada, ou seja, os custos de **sub - actividade**, será custo do período e não do produto.

Esse saldo será levado a uma conta de "**DIFERENÇAS DE INCORPORAÇÃO – diferenças relativas a níveis de actividade**".

Repare-se que o sistema de custeio racional parte do pressuposto de que não deverá ser imputada aos produtos fabricados em certo período uma quota de custos fixos industriais **superior à que esteja na proporção do volume de produção real relativamente àquele que é considerado normal**.

A utilização deste sistema é preconizada pela NIC 2 que estabelece as regras para o reconhecimento e valorização das existências, uma vez que esclarece que a imputação dos custos fixos industriais deve ser feita atendendo à capacidade normal de produção.

Qual será o custo industrial da produção acabada utilizando o sistema de custeio racional?

Produção normal / mês = 150 000 unidades / 12* = 12 500 unidades/mês

*Ou 11 meses (depende dos meses de trabalho da empresa).

	Custeio Racional
Custos Variáveis	450 000 €
Custos Fixos	240 000 €
Custo Industrial Total	690 000 €
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	69 €
CIPA (10 000 un)	690 000 €
EFPA (2 000 un)	138 000 €

Vendas	1 000 000 €
CIPV	552 000 €
Dif. Inc. (CF não incorporados)	60 000 €
MARGEM BRUTA	388 000 €
Custos não industriais	100 000 €
RESULTADOS	288 000 €



Pressupondo o exemplo anterior, teremos que:

$$\text{CIPA} = 45 * 10\,000 + \left(\frac{300\,000 * 10\,000}{12\,500} \right) = 690\,000 \text{ €}$$



Cada unidade que permanece em armazém no final do período é avaliada a 69€.

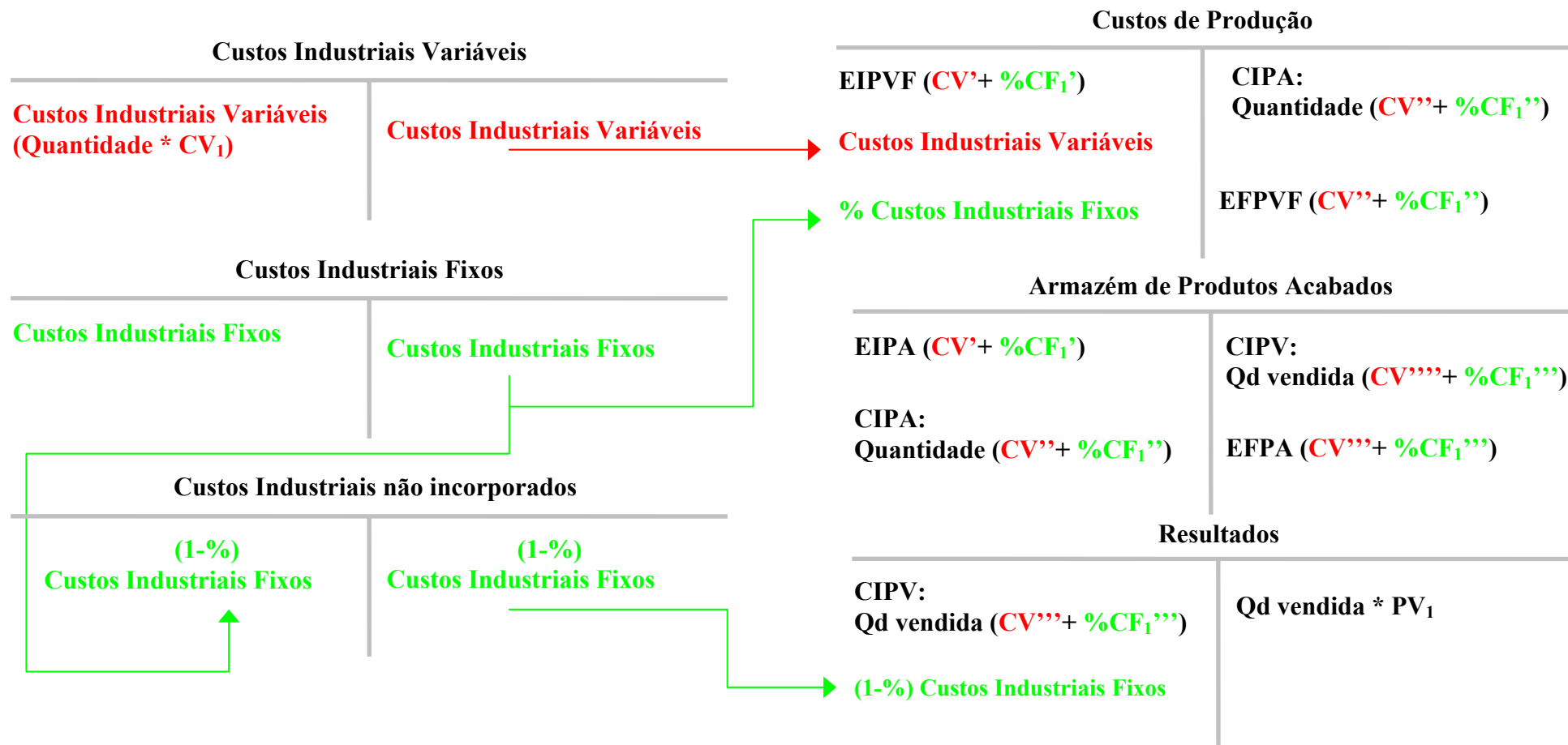
VANTAGENS:

1. Neutraliza, no custo total do produto (ou encomenda), os efeitos das variações da actividade;
2. O custo de produção unitário é um bom instrumento de orientação da política de vendas;
3. Repartição racional dos custos fixos pelo número de unidades produzidas.

DESVANTAGENS:

- A dificuldade em definir a capacidade normal ou actividade normal;
- Arbitrariedade das repartições dos gastos indirectos.

SISTEMA DE CUSTEIO RACIONAL



5.1.4 Sistemas de Custeio Directo – “Direct Costing”

O Sistema de Custeio Directo “é um método que consiste em não considerar qualquer repartição dos custos comuns ou indirectos pelos produtos, obras, encomendas, actividades, etc. Neste sistema, o **custo dos produtos** incorpora os **custos variáveis e os custos fixos específicos (custos directos)**, pelo que os produtos em curso de fabrico e em armazém não incorporam todos os custos da produção”.

Significa que:



Os custos indirectos de fabrico serão custos do período.

VANTAGENS:

- Elimina a subjectividade e arbitrariedade utilizada na repartição dos custos comuns;
- Torna possível a aplicação de diferentes margens de vendas conforme a fase de vida do produto e das estratégias adoptadas.

DESVANTAGENS:

- A dificuldade em definir e separar os custos directos dos custos indirectos.

Qual será o custo industrial da produção acabada utilizando o sistema de custeio directo?

$$\text{Custos directos à fabricação} = 200\,000\,€ + 175\,000\,€ + 25\,000\,€ = 400\,000\,€$$

$$\text{Custos indirectos à fabricação} = 50\,000\,€ + 300\,000\,€ = 350\,000\,€$$

	Custeio Directo
Custos Directos	400 000 €
Custos Indirectos	----
Custo Industrial Total	400 000 €
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	40 €
CIPA (10 000 un)	400 000 €
EFPA (2 000 un)	80 000 €
Vendas	1 000 000 €
CIPV	320 000 €
Dif. Inc. (GIF não incorporados)	350 000 €
MARGEM BRUTA	330 000 €
Custos não industriais	100 000 €
RESULTADOS	230 000 €



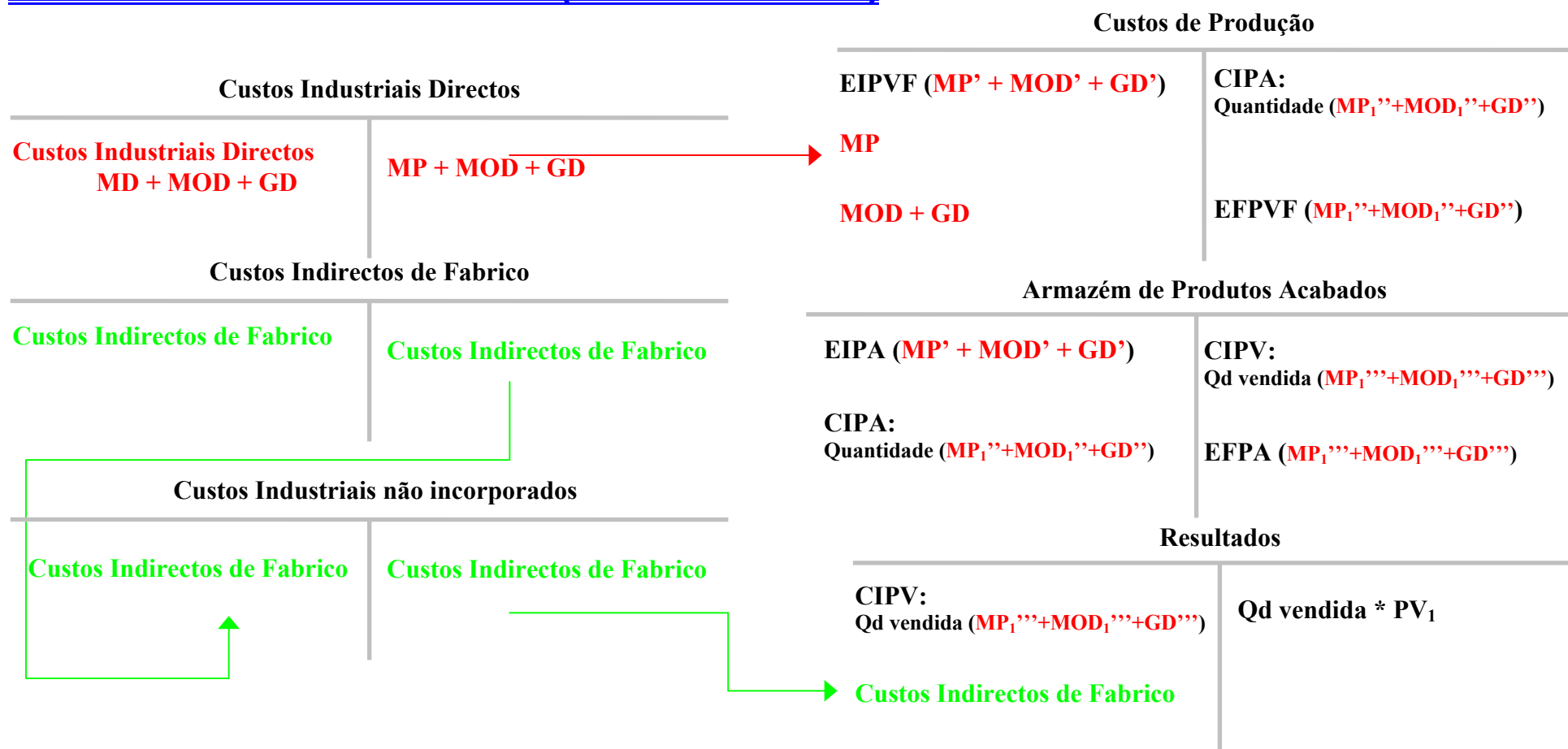
Pressupondo o exemplo anterior, teremos que:

$$\text{CIPA} = 40\,€ * 10\,000 = 400\,000\,€$$



Cada unidade que permanece em armazém no final do período é avaliada a 40 €.

SISTEMA DE CUSTEIO DIRECTO (DIRECT COSTING)



5.1.5 Sistemas de Custeio Teóricos

⇒ Imputação dos Custos Fixos por Quotas Teóricas

Os níveis de actividade de uma organização nem sempre se desenvolvem de forma regular ao longo do ano, existindo por vezes factores diversos que determinam a sazonalidade quer das vendas, quer da produção. Nestes casos, coloca-se a necessidade de repartir os custos fixos industriais anuais uniformemente pelos vários meses do ano, independentemente do volume de produção efectivamente registado nesse mês, para que os efeitos da sazonalidade não afectem, positiva ou negativamente, os custos dos produtos nos meses de maior actividade ou de actividade mais baixa, respectivamente. A imputação dos custos fixos industriais aos produtos é efectuada, então, através de uma **quota teórica**, que se multiplica pelas quantidades produzidas no mês.

Seguindo o nosso exemplo, a empresa tem uma produção normal de 150 000 unidades ao ano.

Prevêem-se para o próximo ano Custos Fixos Industriais no valor de 3 750 000 €.

Qual será a quota teórica normal de custos fixos a imputar à produção deste mês?

	Custeio Teórico
Custos Variáveis	450 000 €
Custos Fixos	250 000 €
Custo Industrial Total	700 000 €
Produção do mês	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	70 €
CIPA (10 000 un)	700 000 €
EFPA (2 000 un)	140 000 €

Vendas	1 000 000 €
CIPV	560 000 €
Dif. Inc. (CF não incorporados)	50 000 €
MARGEM BRUTA	390 000 €
Custos não industriais	100 000 €
RESULTADOS	290 000 €



CIPA unitário = 45 € + 25 € = 70 € ⇒ Custo Teórico

$$\text{Custo Fixo Unitário (teórico)} = \frac{3750000}{150000 \text{ unidades}} = 25 \text{ € por unidade}$$



Cada unidade que permanece em armazém, no final do período, é avaliada a 70€.



Custos Industriais Não Incorporados (Diferenças de Incorporação):

$$300\,000 - 25 \text{ €} * 10\,000 = 50\,000 \text{ €}$$

5.1.6 Análise das diferenças nos custos industriais e nos resultados resultantes da aplicação dos diferentes sistemas de custeio

Em certas situações, o resultado que apuramos por certo sistema de custeio que adoptamos difere do que seria encontrado por outro que seria tomado como alternativo. Tal facto, deve-se aos custos fixos industriais cuja consideração como custos dos produtos varia com os sistemas de custeio. Na análise desta problemática devem distinguir-se as seguintes situações:

- Produção = Vendas
- Produção > Vendas
- Produção < Vendas

Devido ao sistema de custeio racional devem ter-se em conta as situações que derivam da relação produção/actividade real e produção/actividade normal:

- Produção real = Produção normal
- Produção real < Produção normal
- Produção real > Produção normal

Vejamos mais uma vez o nosso exemplo prático:

⇒ *Análise dos Custos Industriais*

	Imputação a Custos Reais				Imputação a
	Custeio Total	Custeio Variável	Custeio Racional	Custeio Directo	Custos Teóricos
Custos Variáveis ou Directos	450 000 €	450 000 €	450 000 €	400 000 €	450 000 €
Custos Fixos ou Indirectos	300 000 €	---	240 000 €	---	250 000 €
Custo Industrial Total	750 000 €	450 000 €	690 000 €	400 000 €	700 000 €
Produção do mês	10 000 unidades	10 000 unidades	10 000 unidades	10 000 unidades	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	75 €	45 €	69 €	40 €	70 €
CIPA (10 000 un)	750 000 €	450 000 €	690 000 €	400 000 €	700 000 €
EFPA (2 000 un)	150 000 €	90 000 €	138 000 €	80 000 €	140 000 €

⇒ *Análise dos Resultados*

	Imputação a Custos Reais				Imputação a
	Custeio Total	Custeio Variável	Custeio Racional	Custeio Directo	Custos Teóricos
Vendas	1 000 000 €	1 000 000 €	1 000 000 €	1 000 000 €	1 000 000 €
CIPV	600 000 €	360 000 €	552 000 €	320 000 €	560 000 €
Dif. Inc. (CINI)	---	300 000 €	60 000 €	350 000 €	50 000 €
MARGEM BRUTA	400 000 €	340 000 €	388 000 €	330 000 €	390 000 €
Custos não industriais	100 000 €	100 000 €	100 000 €	100 000 €	100 000 €
RESULTADOS	300 000 €	240 000 €	288 000 €	230 000 €	290 000 €

De salientar que todas as conclusões que relacionam resultados com sistemas de custeio têm por base a utilização do **LIFO** como critério para valorizar as saídas. No caso de ser adoptado o **FIFO**, como as existências iniciais são as primeiras a ser vendidas, os custos fixos industriais nelas incorporados podem ser diferentes dos ocorridos no mês pelo que não é possível estabelecer uma relação entre resultados e custos fixos industriais considerados como custos do período ou incorporados nas existências finais.