

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**

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
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>)

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 €.

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 €



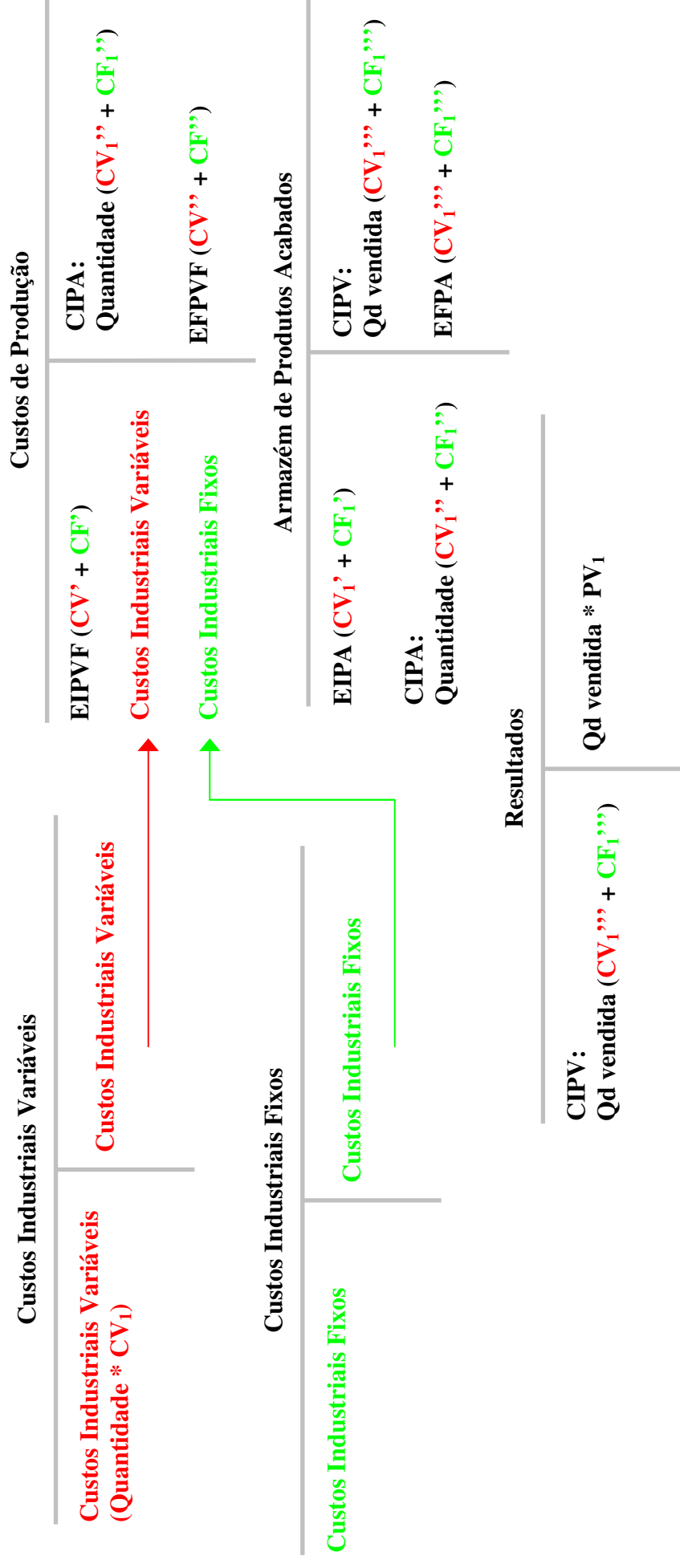
Pressupondo o exemplo anterior, teremos que:

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



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

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

Custos Industriais Variáveis

Custos Industriais Variáveis
(Quantidade * CV_1)

Custos Industriais Variáveis

Custos de Produção

EIPVF (CV')

Custos Industriais Variáveis

CIPA:
Quantidade (CV_1'')

EFPVF (CV'')

Custos Industriais Fixos

Custos Industriais Fixos

Custos Industriais Fixos

Custos Industriais não incorporados

Custos Industriais Fixos

Custos Industriais Fixos

Resultados

CIPV:
Qd venda (CV_1''')

Qd venda * PV_1

Custos Industriais Fixos

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 €



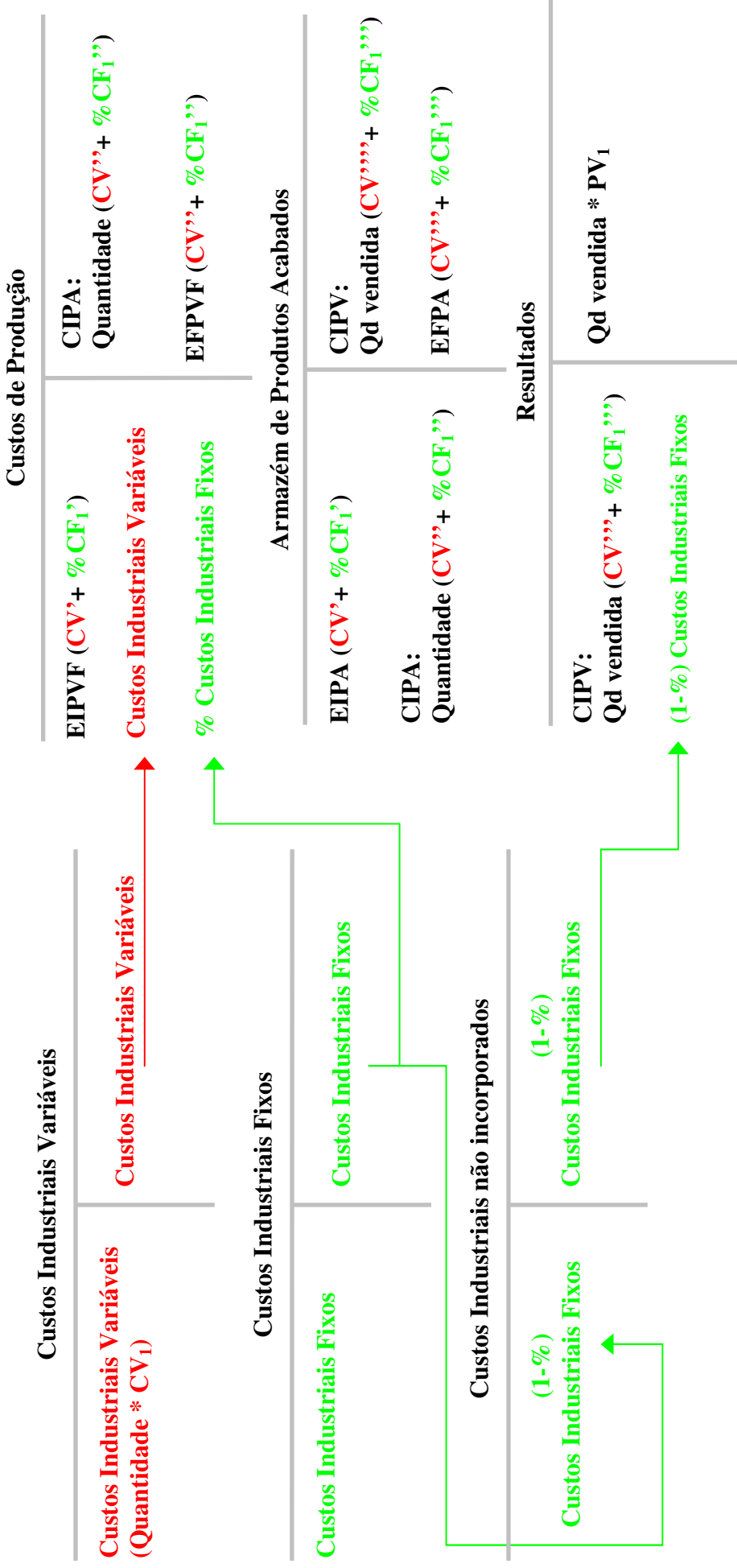
Pressupondo o exemplo anterior, teremos que:

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



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

SISTEMA DE CUSTEIO RACIONAL



5.1.4 *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		
	Custeio Total	Custeio Variável	Custeio Racional
Custos Variáveis ou Directos	450 000 €	450 000 €	450 000 €
Custos Fixos ou Indirectos	300 000 €	---	240 000 €
Custo Industrial Total	750 000 €	450 000 €	690 000 €
Produção do mês	10 000 unidades	10 000 unidades	10 000 unidades
Custo Unitário de produção	75 €	45 €	69 €
CIPA (10 000 un)	750 000 €	450 000 €	690 000 €
EFPA (2 000 un)	150 000 €	90 000 €	138 000 €

⇒ *Análise dos Resultados*

	Imputação a Custos Reais		
	Custeio Total	Custeio Variável	Custeio Racional
Vendas	1 000 000 €	1 000 000 €	1 000 000 €
CIPV	600 000 €	360 000 €	552 000 €
Dif. Inc. (CINI)	---	300 000 €	60 000 €
MARGEM BRUTA	400 000 €	340 000 €	388 000 €
Custos não industriais	100 000 €	100 000 €	100 000 €
RESULTADOS	300 000 €	240 000 €	288 000 €

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.