

ASPECTOS RELEVANTES DO CUSTO COORDENADO E INTEGRADO¹

RELEVANT ASPECTS OF COORDINATED AND INTEGRATED COST

**Tâmara Linhares², Ana Paula Meneghetti³, Sílvia Schramm⁴
e Otilia Denise Jesus Ribeiro⁵**

RESUMO

A integração e coordenação da contabilidade de custos permitem que as empresas controlem os produtos elaborados ou em elaboração, por meio de apuração permanente de estoques, com base nos custos de produção. Trata-se de um sistema de escrituração contábil, em que a escrita analítica conjuga-se à sintética. A integração entre custos e contabilidade ocorre quando os valores atribuídos aos produtos elaborados ou em elaboração estão calçados nos princípios de contabilidade e são extraídos da própria contabilidade geral e as atribuições estão objetivamente evidenciadas em documentação hábil e devidamente arquivadas. Esses valores atribuídos aos produtos são os elementos que formam o estoque das empresas e dividem-se, basicamente, em matéria-prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação. Todos esses elementos que compõem a produção devem encontrar correspondência nos valores apropriados pela contabilidade geral. Dessa forma, neste trabalho, objetivou-se analisar, por meio de uma pesquisa bibliográfica, os procedimentos e dados necessários envolvidos na formação do sistema de integração do custo dos produtos das indústrias de forma integrada com o restante da escrituração contábil. A indústria que não mantiver contabilidade de custo integrada e coordenada com a contabilidade comercial deverá avaliar os estoques de produtos acabados e em elaboração com base no custo arbitrado, o que pode causar distorções de resultado contábil, além do conseqüente aumento da carga tributária da empresa, visto que a

¹ Trabalho de Iniciação Científica - UFSM/UNIFRA.

² Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis - UFSM.

³ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis - UNIFRA.

⁴ Orientadora - UNIFRA.

⁵ Coorientadora - UFSM.

base de avaliação dos estoques estar calcada nos preços de venda, ocasionando aumento dos estoques, que culminará no aumento do resultado contábil.

Palavras-chave: custos, integração, contabilidade.

ABSTRACT

The integration and coordination of cost countability allow companies to control the products they make, also the products that they are making, by a constant selection of stocks based on production costs. It is an accountancy bookkeeping system where the analytical style of writing conjugates together with the synthetic style of writing. The integration between costs and countability happens when the attributed cost of elaborated products or the cost of products that they have been elaborating are shod in the countability principles and they are extracted from general countability, the attributions are objectively evidenced in intelligent documentation and they are properly filed. These attributed costs of products are the elements that form the companies stocks and they are divided in, basically, raw material, direct labour and indirect costs of production. All these elements that compose this production must correspond to the appropriated value at general countability. In this way, this work objected to analyze by a bibliographic research the procedures and the necessary data involved in the training of the system from the costs of industries products in an integrated way with the remains of the accountancy bookkeeping. The industry that will not maintain the integrated and coordinated cost countability will have to evaluate the stock of finished products and the stock of products that they are making, based on the arbitrated cost, this may cause distortion of countability results, besides the consequent increase of tributary charge of the company, in as much as the base of evaluation of stocks that are shod in selling prices, causing an increase of stocks that will culminate a growth of countability result.

Keywords: costs, integration, countability.

INTRODUÇÃO

A contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais das entidades. Na condição de ciência social, tem como o objeto patrimônio e suas

mutações em termos físicos e monetários. Nessa ciência, o objetivo é a permissão e o controle dos fatos decorrentes da gestão do patrimônio das entidades econômico-administrativas, permitindo, assim, a obtenção das informações econômicas e financeiras das entidades.

A contabilidade divide-se em segmentos, conforme a finalidade a que se propõe, entre eles: a contabilidade financeira, a gerencial, a de custos, entre outras, cada uma com suas especificidades e particularidades, muitas vezes se complementando, afirma Martins (2003).

Martins (2003) ainda ressalva que a contabilidade financeira ou geral é uma expressão adotada para evidenciar a aplicação da contabilidade às contas do sistema financeiro do patrimônio aziendal, produzindo informações aos seus usuários através das demonstrações financeiras: ela está atrelada à obediência aos princípios de contabilidade, pois esses são entendidos como a base de sustentação da ciência contábil, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.

Em relação à contabilidade gerencial, definida por Padoveze (2004) como o ramo da contabilidade, que se servindo dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da empresa, pode informar orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo mais conveniente. Essa identifica, mensura, analisa, prepara e interpreta a contabilidade financeira, gerando informações úteis no processo decisório. Tem como objetivo facilitar o planejamento, controlar e avaliar o desempenho e a tomada de decisão internamente, baseia-se em relatórios de desempenho, de custos, especiais para a tomada de decisão.

A contabilidade de custos é a parte da contabilidade que estuda os fenômenos dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir ou adquirir um bem de venda ou um serviço, fornecendo aos administradores as informações quantitativas (físicas e monetárias) necessárias ao conhecimento do custo de produção, destaca Santos (2000).

Dessa forma, neste trabalho, o objetivo foi analisarem-se os procedimentos necessários envolvidos na formação do sistema de integração do custo dos produtos das indústrias de forma integrada com o restante da escrituração contábil.

A metodologia utilizada para o cumprimento dos objetivos propostos, inicialmente, foi a elaboração de uma revisão da literatura, através dos textos adequados aos procedimentos e objetivos propostos. Após a elaboração da revisão bibliográfica, o estudo preocupou-se com a sistematização dos procedimentos e as rotinas necessárias à formação do sistema de integração dos custos

coordenados e integrados, focalizando os aspectos práticos e os benefícios para as indústrias que dele desejam utilizar-se. Ao final, realizou-se uma compilação dos procedimentos e rotinas definidas e as considerações finais.

CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é uma técnica que tem como função principal o estudo, controle e avaliação dos custos de produção nas atividades industriais cuja característica é a transformação em produtos para a venda, a partir da aquisição de insumos, como as matérias-primas.

Dentre os principais objetivos da contabilidade de custos, está o de produzir informações que auxiliem a administração na organização e controle da unidade de produção, permitindo uma correta valorização dos estoques de produtos em elaboração e acabados, destinados à apuração dos resultados obtidos em cada processo produtivo.

A composição do custo de produção dos bens ou serviços varia de acordo com o produto fabricado e os serviços prestados, entretanto, a matéria-prima, a mão de obra e os demais gastos gerais de fabricação são indispensáveis para a realização do objeto da sociedade que é a produção, industrialização e a comercialização de seus produtos.

A matéria-prima é o primeiro elemento concorrente para a formação dos custos, constitui o objeto principal da produção.

Em alguns segmentos, deve-se substituir o termo matéria-prima por insumos de produção. A palavra insumos é definida por Baleeiro (1999) “como uma algavaria de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matéria-prima, energia, trabalho, amortização de capital entre outros, empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou o produto final”.

A mão de obra é considerada como todo esforço humano aplicado à produção, tendo relação direta com o fator de produção trabalho. A sua avaliação, em dinheiro, traduz os salários e encargos que devem ser pagos aos trabalhadores. Exemplos de gastos com mão de obra: salário pago aos funcionários, aos técnicos, aos engenheiros.

Existem outros custos suportados pela empresa em decorrência da contratação e utilização da mão de obra: vestuário, equipamentos de segurança, transporte, alimentação, assistência médica, entre outros, que deverão compor o custo da produção (MARTINS, 1998).

Os gastos gerais de fabricação são todos os custos despendidos, não classificados nos conceitos anteriores (insumos e mão de obra). Podem ser classificados em: depreciação, gastos com máquinas e equipamentos, gastos com seguros e gastos com melhorias.

CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

O estudo dos custos componentes do processo produtivo de forma isolada não é suficiente para o conhecimento do custo de produção. Faz-se necessário fazer a classificação que permitirá a correta apropriação desses custos a um objeto ou tarefa definida.

Na apuração dos custos, existem duas classificações que se destacam: uma quando se leva em consideração o relacionamento direto ou indireto do custo de produção/serviço com o objeto de custo, que podem ser chamados de custos diretos ou custos indiretos; outra, quando se leva em consideração o padrão de comportamento dos custos e a relação entre os custos e o volume de atividade numa unidade de tempo, que podem ser chamados de custo fixo ou custo variável.

A classificação em custos diretos será direcionada a um determinado produto ou produção que irá receber. Para Horngren (2000), são “todos aqueles que estão relacionados a um determinado objeto de custos e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável”. Já Martins (1998) afirma que “os custos diretos são aqueles que guardam relações com os produtos”.

A classificação em custos indiretos está direcionada a um determinado produto ou produção objeto de custeamento. Esses custos somente serão atribuídos através de apropriações baseadas em critério de rateio, o que significa, para Sá (1993), como “ato ou efeito de distribuir através de quotas que se imputam a determinadas contas ou centro de cargas de custo, dividir um valor proporcionalmente”.

Os custos indiretos não oferecem uma condição de medida objetiva, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária, guardando relações indiretas com os produtos (MARTINS, 1998).

A classificação dos custos como direto ou indireto é afetada por alguns fatores, tais como: a materialidade do custo em questão, o que significa dizer que sempre deverá ser levado em conta que, quanto maior o custo em questão, maior a viabilidade econômica de identificação desse custo com um objeto de custo específico; e a tecnologia disponível para a coleta de informações. O desenvolvimento nessa área tecnológica, especificamente na área de informática, está proporcionando a classificação de um grande volume de custos de produção como custos diretos.

Os custos fixos, no entendimento de Marion (1996), “são aqueles que permanecem inalterados em termos físicos e de valor, independente do volume de produção e dentro de um intervalo de tempo relevante. Geralmente são oriundos da posse de ativos e de capacidade ou estado de prontidão para produzir”.

Eles não têm eternamente o mesmo valor, podendo se alterar em função de variações de preços, de expansão da empresa ou de mudança de tecnologia.

Com relação ao custo variável, são aqueles que variam em proporção direta com o volume de produção. Para Horngren, (2000, p. 280), “o custo variável é um custo que se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo”. Quanto maior for a quantidade fabricada maior será o consumo dos custos variáveis (MARTINS, 1998).

SISTEMAS DE CUSTEIO

Os sistemas de custeio são utilizados com a finalidade de fornecer informações que auxiliem a administração na tomada de decisões e controle da situação da empresa. Sua implementação depende de um conjunto de normas, fluxos, rotinas, tecnologia, papéis e, principalmente, das pessoas envolvidas no processo. Para Sá e Sá (1993, p. 108), custeio significa o “ato de apropriar despesas, controlar custos ou registrar gastos feitos para manter alguma coisa”.

A empresa, ao decidir implantar um sistema de custeio, deverá avaliar a relação custo-benefício das informações que serão geradas, porque essas causam sacrifícios financeiros que deverão ter razão para existir.

Um sistema ideal é aquele que tem capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários internos das empresas possam avaliar os desempenhos tanto da empresa como de seus diversos setores, controlar os próprios custos, detectar falhas, desequilíbrios, desperdícios e que possa ser implantado e operacionalizado com o emprego mínimo de recursos.

Nesse sentido, a departamentalização da empresa pode ser uma grande aliada dos usuários e dos contadores de custos. Segundo Martins (1998, p. 70), os departamentos são entendidos como “a unidade mínima administrativa constituída, na maioria das vezes, por homens e máquinas desenvolvendo atividades homogêneas”.

Os principais objetivos da departamentalização da empresa visam à melhoria do controle dos custos, obtendo a determinação mais precisa do custo dos produtos, que também é a finalidade dos sistemas de custeio. Isso se torna possível porque alguns componentes do custo de produção são considerados custos indiretos, se relacionados aos produtos. No entanto, esses poderão ser

custos diretos em relação ao departamento em que incorrem e, portanto, alocáveis facilmente a esses, afirma Martins (2003).

Atualmente, existem vários sistemas de custeio, todos com suas vantagens e desvantagens. Entre eles, o sistema de custeio por absorção, o custeio direto e o custeio ABC (*Activity Based Costing*) – custeamento baseado em atividades.

SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Historicamente, o custeio por absorção surgiu com a contabilidade financeira, com o objetivo de relatar a situação patrimonial da empresa, bem como medir as mudanças do capital, demonstrando o resultado apresentado.

O custeio por absorção, para Sá e Sá (1993, p. 109), é “o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”. Aqui, os custos de produção são apropriados aos bens elaborados, sejam eles custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, sendo levados para o ativo na forma de produto e transformando-se em despesa somente quando da venda dos produtos. Segundo Horngren (2000, p. 211), “os estoques absorvem todos os custos de fabricação”.

O custo de produção inclui os gastos com administração de produção, departamento de programação e controle, almoxarifado de matérias-primas e demais materiais, além do pessoal aplicado na produção, das depreciações dos equipamentos e de outras amortizações de investimentos, destacam Viceconti e Neves (1998).

Viceconti e Neves (1998), por outro lado, não compõem o custo de produção, neste sistema, tudo o que a empresa estiver sacrificando e que estiver relacionado com a administração geral da empresa, como esforço de vendas, que deve ser tratado diretamente como despesa, não incorporando o custo do produto. O sistema de custeio por absorção adia os custos fixos de produção para períodos futuros, analisados sob o aspecto de resultado do período. Esse sistema poderá utilizar-se da departamentalização tratada anteriormente.

Martins (2003) indica que tal sistema é o único aceito pela Lei da Sociedade por Ações que rege a escrituração contábil. Por isso, pode-se dizer que é muito utilizado para divulgação das demonstrações financeiras para os usuários externos. Também é o único sistema de custeio aceito pela legislação do Imposto de Renda (RIR/3000), para a apuração da demonstração do resultado da empresa e dos custos dos estoques. A escrituração dos custos dos estoques exige que o sistema de custos esteja integrado e coordenado à escrituração contábil, como prevê o artigo 294, do referido diploma legal.

Algumas críticas à adoção desse sistema de custeio devem-se ao fato de que ele não atende, adequadamente, às necessidades informativas no atual ambiente de negócios como: distorções no custeio dos produtos, provocados por rateios arbitrários dos custos indiretos; não mensuração dos custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas; e a falta de segregação dos custos de atividades que não agregam valor.

SISTEMA DE CUSTEIO DIRETO

Apenas os custos variáveis serão atribuídos aos produtos elaborados. Já para Horngren (2000, p. 211), custeio direto é o

método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis, e todos os custos fixos de fabricação são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.

A adoção desse conceito veio representar alguma melhora no fornecimento de dados para fins de controle e determinação de preços, mas causa certa deformação na apuração do resultado, quando o volume de produção e as vendas se desviam, substancialmente, do nível normal de operações, e todos os custos fixos incorridos são considerados despesas e deduzidos do resultado.

No âmbito da teoria contábil, a adoção desse sistema fere os princípios contábeis da realização da receita, competência e confrontação, porque os custos fixos são reconhecidos no resultado, mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.

Baseado nas conceituações dos diversos autores, pode-se afirmar que esse sistema traz como vantagem a não aplicação dos rateios, por vezes errôneos, evita manipulações e arbitrariedade nos resultados, conhecimento da margem de contribuição efetiva de cada produto, simplificação dos trabalhos de custos em face à eliminação das operações de rateio. Como desvantagens, traz a não aceitação, por parte da Receita Federal, para fins de cálculo do imposto de renda devido pela empresa; da Lei da Sociedade por Ações; da auditoria externa, pois não recebe nenhum conhecimento técnico do ponto de vista contábil; dificuldade quanto à definição dos custos de comportamento efetivamente variáveis; apuração de resultados não coincidentes com aqueles de natureza contábil apresentados aos acionistas, e o valor dos estoques não mantém relação com o custo total.

SISTEMA DE CUSTEIO POR ATIVIDADE (ABC)

A utilização do ABC é o custeio dos produtos, através do qual são alocados aos produtos os custos das atividades relevantes de produção.

Para Brimson (1996, p. 27), “a abordagem do sistema ABC para gerenciamento de custos divide a empresa em atividades, e estas descrevem o que a empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A função de uma atividade é converter recursos em produtos”.

Da crescente complexidade dos sistemas de produção, decorrente do avanço tecnológico e da diversidade de produtos e modelos de uma mesma planta, surge a justificativa da utilização desse sistema de custeio devido à redução das distorções do critério de rateio arbitrário dos custos indiretos.

Os autores que escrevem sobre “custeamento por atividades” destacam que, para se utilizar desse sistema, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos da empresa.

O desempenho dessas atividades desencadeia o consumo de recursos, e aí merecem ser observadas as atividades que adicionam valores aos produtos e aquelas que não desempenham o mesmo papel (NAKAGAWA, 1993).

CONTABILIDADE COORDENADA E INTEGRADA

A contabilidade de custos coordenada e integrada, permite que as empresas controlem os produtos elaborados e os em elaboração por meio de apuração permanente de estoques com base nos custos de produção.

Trata-se de um sistema de trabalho em escrituração contábil, em que a escrita analítica conjuga-se à sintética. Essa conjugação ocorre com a escrita analítica de produção (custos) com a escrita geral ou financeira.

Existe a integração entre custos e contabilidade, quando os valores atribuídos aos produtos elaborados ou em elaboração estão calçados nos princípios de contabilidade e são extraídos da própria contabilidade geral, e as atribuições estão objetivamente evidenciadas em documentação hábil e devidamente arquivadas.

O regulamento do imposto de renda, atualmente em vigor, estabelece em seu art. 294, § 2º que o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração é aquele:

- a) apoiado em valores originados da escrituração contábil, matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação;
- b) que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor

dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

c) apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

d) que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados, segundo os custos efetivamente incorridos.

Segundo Bertó e Beulke (2005, p. 165), “é imprescindível que os valores atribuídos às contas de produção, pela contabilidade geral, encontrem correspondência nos valores apropriados pela contabilidade de custos aos diversos setores da área industrial”.

Por outro lado, dentro dos princípios de contabilidade, só se admite, para o caso das indústrias, a avaliação dos produtos elaborados e em elaboração dentro do custeio por absorção. Ainda a contabilidade deve estar de acordo com a legislação societária (Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, mesmo que sejam Limitadas) e também dentro das regras fiscais pertinentes.

Em relação à documentação, não se exige registrar, na contabilidade, todos os detalhes relativos a cada apropriação dos custos aos produtos, nas suas diversas fases, item por item. Basta uma contabilização, mesmo que sintética, lastreada em documentos bem elaborados e guardados. Os registros contábeis devem ser sintéticos e simples, suportados na documentação.

ASPECTOS FISCAIS DOS ESTOQUES

Os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das pessoas jurídicas industriais e comerciais. Sua correta determinação, no início e no fim do período contábil, é essencial para uma apuração adequada do resultado do exercício e adequação qualitativa e quantitativa no balanço patrimonial da empresa.

O produto acabado deve representar aqueles já terminados e oriundos da própria produção da empresa e disponível para venda, estando estocados na agroindústria ou com terceiros em consignação.

Por outro lado, o produto em elaboração representa a totalidade das matérias-primas já requisitadas que estão em processo de transformação e todas as cargas de custos diretos e indiretos relativos à produção não concluída no balanço patrimonial.

O item II, do art. 183, da Lei nº. 6.404, de 1976 (BRASIL, 1976), das sociedades anônimas trata do critério básico de avaliação dos estoques, como segue:

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

Esse dispositivo determina que o valor dos estoques seja deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for menor que o custo de aquisição ou produção. O valor da provisão debitado ao resultado do exercício, em contrapartida ao valor do estoque, para atendimento ao disposto na lei societária, deve ser adicionado a esse resultado, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda em vigor atualmente.

De acordo com a Lei nº. 3000 de 26 de março de 1999, em seu art. 292, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques ao final de cada período de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Em regra, o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoque ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, ao final do período de apuração. O valor dos bens existentes, no encerramento do período de apuração, poderá ser pelo custo médio ou dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitindo-se a avaliação com base no preço de venda subtraída a margem de lucro nos termos do art. 295. (BRASIL, 1999).

ASPECTOS FISCAIS DA AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES PELO CUSTO REAL

A indústria que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, durante o período de apuração, poderá utilizar os custos assim obtidos para avaliar os estoques. Nesse caso, o custo de produção compreenderá obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e outros bens consumidos na produção;
- b) o custo de pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparos e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados à produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

O inciso II, do art. 183, da Lei nº. 6.404/76 (BRASIL, 1976), matriz legal dos arts. 293 e 294, do RIR/1999 (BRASIL, 1999) estabelece que as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição e os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção.

O custo integrado poderá ser apurado por uma das duas formas, isto é, apoiado em valores originados da escrituração contábil ou apoiado em livros auxiliares, fichas, formulários contínuos, mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal.

Assim, poucas indústrias possuem o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a contabilidade geral ou comercial. Muitas têm contabilidade de custo, mas não é integrada e coordenada com a escrituração principal. O custo é, na maioria das vezes, apurado extracontabilmente.

ASPECTOS FISCAIS DA AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES PELO ARBITRAMENTO

A indústria que não mantiver contabilidade de custo integrada e coordenada com a contabilidade mercantil deverá avaliar os estoques de produtos acabados e em elaboração com base no custo arbitrado. De acordo com o art. 296, do RIR/1999 (BRASIL, 1999), os produtos acabados deverão ser avaliados em 70% do maior preço de vendas desse produto no período de apuração, e os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período, ou 80% do valor dos produtos acabados.

Assim, se no encerramento do período de apuração, a indústria não mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da contabilidade, será utilizado o critério do arbitramento, observando que o maior preço de venda deve ser considerado o constante da nota fiscal – preço de venda – sem a exclusão do ICMS, conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999).

No período de apuração em que ocorrer a venda dos estoques atualizados, a receita operacional deverá ser adicionada ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

CONCLUSÃO

Os estoques representam, conforme o exposto, um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das pessoas jurídicas industriais e comerciais.

Sua correta determinação, no início e no fim do período contábil, é essencial para uma apuração adequada do resultado do exercício e adequação qualitativa e quantitativa no balanço patrimonial da empresa.

A indústria que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração durante o período de apuração poderá utilizar os custos assim obtidos para avaliar os estoques, o que facilitará na apuração dos seus resultados contábeis e fiscais, condição indispensável para análise da situação econômica das indústrias.

A indústria que não mantiver contabilidade de custo integrada e coordenada com a contabilidade mercantil deverá avaliar os estoques de produtos acabados e em elaboração com base no custo arbitrado, o que pode causar distorções de resultado contábil, além do conseqüente aumento da carga tributária da empresa, visto que a base de avaliação dos estoques está calcada nos preços de venda, ocasionando aumento dos estoques, que culminará no aumento do resultado contábil. Se a indústria foi tributada pelo sistema de lucro real, a conseqüência do aumento do resultado contábil é o aumento da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, pelo aumento do lucro real e da base de cálculo do imposto de renda da contribuição social sobre o lucro líquido.

Por fim, recomenda-se a correta compreensão e implementação da sistemática de integração de custos com a contabilidade financeira nas indústrias, primeiro por exigência da legislação tributária e, em segundo, porém não menos importante, para fins de apuração correta do resultado contábil na forma do lucro líquido.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 1999.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. Lei nº. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, dez. de 1976.

_____. Decreto Lei nº. 3000 de 26 de março de 1999. **Regulamenta o imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, mar. de 1999.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. Tradução Antônio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, Luís Clóvis. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, A. Lopes de; SÁ, A. M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.