

OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS DIANTE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Fernando José Villas Boas

Lígia Conceição Carneiro Pimenta

Resumo:

A Contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das Entidades (instituições públicas ou privadas, constituídas de pessoas físicas ou jurídicas) que possuam finalidade ou não de distribuição de lucros. O estudo do patrimônio será efetivado mediante a apreensão, o registro e a análise das operações ou transações internas e externas à empresa que resultarão em variações qualitativas e quantitativas dos componentes patrimoniais, num determinado período de tempo. Assim, pode-se verificar e mensurar com que nível de eficiência e eficácia foram utilizados os recursos da instituição. A depender do tipo da Entidade e dos objetivos a serem alcançados, além do enfoque que se esteja estudando o patrimônio e suas variações, observa-se a utilização de determinados ramos da Contabilidade aplicada, como, Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos e outros, porém como parte de um todo maior, estarão sujeitos às doutrinas filosóficas e científicas que regem a ciência da qual faz parte. Alguns estudiosos, devido à abrangência dos objetivos da Contabilidade de Custos desejam considerá-la como uma ciência autônoma, ou desprezam o emprego dos princípios contábeis quando da aplicação das suas técnicas.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e as novas formas de organização empresarial*

OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS DIANTE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Fernando José Villas Boas – Mestrando

Fundação Visconde de Cairu

Lígia Conceição Carneiro Pimenta – Mestranda

Fundação Visconde de Cairu

Rua do Salete 50 – Barris. 40070-200. Salvador-Bahia. ceppev@svn.com.br

RESUMO

A Contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das Entidades (instituições públicas ou privadas, constituídas de pessoas físicas ou jurídicas) que possuam finalidade ou não de distribuição de lucros. O estudo do patrimônio será efetivado mediante a apreensão, o registro e a análise das operações ou transações internas e externas à empresa que resultarão em variações qualitativas e quantitativas dos componentes patrimoniais, num determinado período de tempo. Assim, pode-se verificar e mensurar com que nível de eficiência e eficácia foram utilizados os recursos da instituição.

A depender do tipo da Entidade e dos objetivos a serem alcançados, além do enfoque que se esteja estudando o patrimônio e suas variações, observa-se a utilização de determinados ramos da Contabilidade aplicada, como, Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos e outros, porém como parte de um todo maior, estarão sujeitos às doutrinas filosóficas e científicas que regem a ciência da qual faz parte. Alguns estudiosos, devido à abrangência dos objetivos da Contabilidade de Custos desejam considerá-la como uma ciência autônoma, ou desprezam o emprego dos princípios contábeis quando da aplicação das suas técnicas.

ÁREA TEMÁTICA: Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial

OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS DIANTE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

1.0. Princípio

A palavra Princípio significa momento ou local ou trecho em que algo tem origem; filosoficamente é uma proposição que se põe no início de uma dedução, e que não é deduzida de nenhuma outra dentro do sistema considerado, sendo admitida provisoriamente, como inquestionável. No plural, Princípios, são proposições diretoras de uma ciência às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado¹.

Observa-se com frequência uma confusão entre o significado de princípios e normas; enquanto aqueles são revestidos de universalidade e generalidade, elementos que caracterizam o conhecimento científico, justamente com a certeza, o método e a busca das causas primeiras, as normas representam indicação de conduta obrigatória e emanam dos princípios². As normas dirigem a ação, são proposições com carga de ordem e comando, leis que se não forem obedecidas levam risco ao comportamento³.

A Contabilidade também possui princípios e normas que norteiam os procedimentos que devem ser adotados para atingir o seu objetivo. Este trabalho limitar-se-á ao estudo dos objetivos da Contabilidade de Custos diante dos Princípios Fundamentais de Contabilidade segundo Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, não adentrando no campo das divergências filosóficas existentes entre os diversos doutrinadores.

2.0. Princípios Fundamentais de Contabilidade

2.1. A Contabilidade

A Contabilidade, desde seu aparecimento como conjunto ordenado de conhecimentos, com objeto e finalidades definidos tem sido considerada como arte, como técnica ou como ciência, de acordo com orientação seguida pelos doutrinadores ao enquadrá-la no elenco das espécies do saber humano. Como o seu conhecimento é sistematizado, com princípios e normas próprias, ela é, na acepção ampla do conceito de ciência, uma ciência⁴.

Adotando-se como premissa a Contabilidade como ciência e os Princípios Fundamentais como expressão dos seus lineamentos doutrinários e teóricos mais importantes, desenvolver-se-á o tema proposto para este trabalho.

2.2 Os Princípios Fundamentais de Contabilidade segundo Resolução 750/93

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade – PFC representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científicos e profissional de nosso país. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades⁵.

O nível dos princípios “stricto sensu” inclui somente princípios que se revestem das condições de generalidade e universalidade, em termos de espaço e tempo, atributos caracterizadores do conhecimento científico, juntamente com a busca das causas

¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1986, p. 1393.

² CAMARGO, Ynel Alves de. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul: Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, p. 16.

³ CAMARGO. Op.cit. apud José Sá Porto. P.16

⁴ FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. 23 ed. São Paulo : Atlas, 1997, p. 19

⁵ BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 750/93, art. 2º.

primeiras, o método e a certeza. Nesta linha de raciocínio, enquadram-se necessariamente os preceitos que dizem respeito ao OBJETO da Contabilidade, o PATRIMÔNIO, nos seus aspectos quantitativos e qualitativos, bem como ao OBJETIVO primacial daquela, a apreensão das variações patrimoniais, com a conseqüente explicação das suas razões de ser⁶.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade visam a grandes objetivos, ou seja, são feitos para que seja possível alcançar⁷:

1. uniformidade terminológica, que facilitará o entendimento entre contabilistas, auditores, peritos e terceiros. O uso adequado dos termos torna mais fiéis as expressões e o entendimento.
2. imagem mais próxima da fidelidade demonstrativa do patrimônio;
3. base para a normalização contábil.

As bases lógicas encontradas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade estão elencadas a seguir⁸:

Princípio	Bases Lógicas
Entidade	A entidade é autônoma; o patrimônio da entidade é objeto da ciência contábil; o patrimônio da entidade não se confunde com aquele de seus proprietários; o patrimônio é parte da entidade e os agregados de patrimônio podem formar uma unidade para fins econômico-contábeis.
Continuidade	A existência azidental ou da entidade dita a metodologia da avaliação dos componentes patrimoniais de acordo com os estados da mesma, assim como a qualificação dos componentes da riqueza em seu devir; a observância do princípio é relevante para a determinação dos resultados das empresas; a extinção da atividade azidental é fator que deve ser considerado com relevância na informação.
Oportunidade	Preocupa-se com matéria relativa ao registro contábil e com as caracterizações precisas das dimensionalidades relativas aos diversos fatos patrimoniais (tempo, causa, qualidade, quantidade; só exclui os problemas espaciais, omitindo-se quanto a eles); registrar logo e registrar tudo é a preocupação; a abrangência vai a ponto de se sugerir escriturar-se, inclusive, as potencialidades.
Registro pelo Valor Original	A empresa está contida em um mundo socioeconômico e natural que exerce sobre a mesma inequívocas influências e onde o valor se forma; ao receber os meios que integram o patrimônio, ao produzir relações com terceiros, fixa-se aí um valor que se considera o de origem ou original; tal valor original é aquele que se deve conservar, para tanto merecendo, inclusive, ajustes monetários; nas mutações que o patrimônio realiza, os valores se agregam, se constituem em outros, mas, mesmo assim, ao se integrarem devem ter por parametria sempre o valor original ou de entrada; mesmo quando o bem desintegrar-se ou deixar de pertencer à substância patrimonial, na época dessa ocorrência deverá, ainda, conservar o valor original; o valor será sempre expresso no padrão monetário do país.
Atualização	A moeda, possuindo valor nominal, vai sofrendo modificações

⁶ KOLIVER, Olivio. A Hierarquização dos Princípios de Contabilidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, n.69, p.3-8, abr./jun. 1992 p. 5

⁷ SÁ. Antonio Lopes de. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1995, p. 20

⁸ SÁ. Op. Cit. p. 48; 71; 89; 108; 142; 163; 196;

Monetária	quanto à capacidade de tal valor para adquirir a mesma quantidade de bens; os valores originais, em razão da mudança da expressão monetária, precisam ser reajustados; o reajuste não é um novo valor, mas a busca de uma expressão que mantenha o valor original; a atualização visa uma expressão adequada do patrimônio líquido, basicamente; a adoção de indexadores ou de outros critérios deve levar a um ajuste satisfatório.
Competência	Fundamenta-se na temporalidade dos componentes patrimoniais e seus reflexos nas receitas e despesas; geminação com o Princípio da Oportunidade e da variação com seu tempo, ou temporalidade da variação.
Prudência	Baseia-se nas teorias do risco e incerteza; das reservas e reservas ocultas; do valor e quantificação das mutações patrimoniais; e a doutrina dos fatos antecedentes, concomitantes e sucedentes e Teoria do Valor.

Definidas as bases lógicas dos princípios pode-se analisar algumas características da Contabilidade de Custos e a relação existente com tais princípios.

3.0. Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos é a parte da Contabilidade que trata da fundamentação teórico-doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades, com vista à correta delimitação dos agregados de valores relativos a bens ou serviços produzidos e às funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo, gerando informações que propiciem decisões racionais na gestão das entidades e que resultem numa operação eficaz⁹.

3.1. O Campo da Contabilidade de Custos

A apreensão das variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno das entidades são funções tradicionalmente reconhecidas como de natureza contábil, pois dizem respeito à apuração do rédito da entidade e à correta representação quantitativa e qualitativa do patrimônio. Do correto exercício desta tarefa dependerá a acurácia da apuração do resultado, tanto da entidade como um todo, quanto dos produtos ou serviços isoladamente considerados. Por mais profundas que sejam as perquirições a que se refiram, sempre serão indissociáveis da apreensão da realidade, tanto na fase de estabelecimento de parâmetros, quanto principalmente, na posterior análise das variações havidas entre o simulado, pretendido ou orçado, e a efetiva realidade¹⁰.

3.2. A Contabilidade de Custos e as Variações Patrimoniais

Para mensuração das variações patrimoniais ocorridas na entidade, a contabilidade de custos trata, no seu cerne, antes de mais nada, dos processos de agregação de valores decorrentes da redistribuição de componentes do ativo da entidade, em função de operações que visam à obtenção de determinados bens ou serviços. Até o momento em que um ativo deixa sua condição intrínseca e se transforma em despesa, a contabilidade de custos lida com variações patrimoniais qualitativas, donde se conclui que serão deste tipo a maioria das mutações por ela processadas. Na figura 1 procura-se ilustrar, de forma esquemática, os movimentos básicos do ciclo

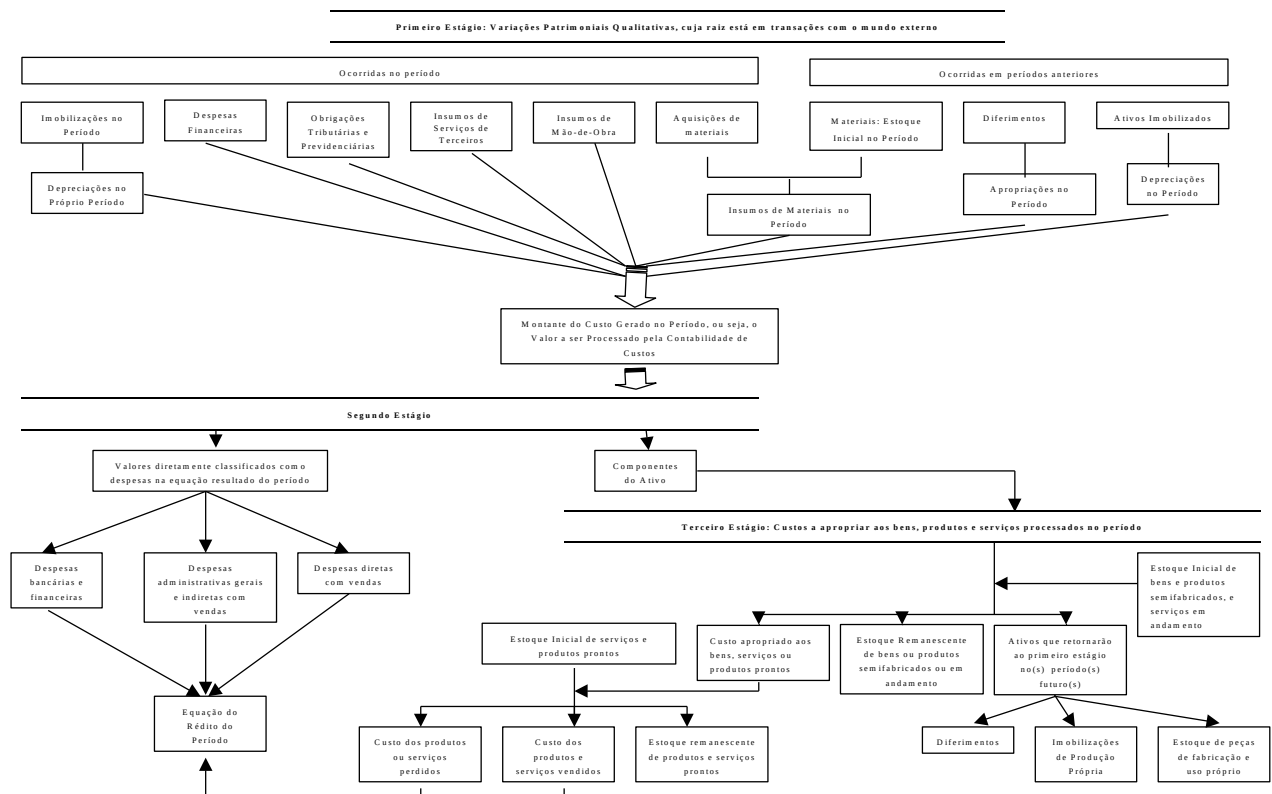
⁹ KOLIVER, *Apostamentos de sala de aula*. Mestrado em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu. Salavador : BA, 1997, p.15

¹⁰ KOLIVER, A Contabilidade de Custos e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, n.70, p.3-11, jul./set. 1992, p. 5.

operacional interno, evidenciando outrossim, os estágios considerados fundamentais no processo¹¹, e embora a figura refira-se a uma indústria manufatureira, outras instituições com atividades diferentes podem enquadrar-se no esquema apresentado, alterando apenas as denominações das contas para as correspondentes que sofreram variações no ciclo operacional interno:

- 1º estágio: delimitação dos valores a serem processados pela contabilidade de custos, denomináveis de primários, uma vez que ainda não configuram aglomerados de valores;
- 2º estágio: diferenciação entre os valores diretamente classificados como componentes negativos do réditto do período e aqueles que mantêm sua condição de ativos, base para novas variações patrimoniais qualitativas, as de maior interesse da contabilidade de custos;
- 3º estágio: alocação dos efeitos das variações patrimoniais qualitativas aos portadores finais dos custos, os produtos ou serviços individualmente considerados, computados os aglomerados remanescentes de períodos passados, os estoques de produtos semi fabricados e prontos ou serviços em andamento. Neste estágio ocorre a destinação final da massa dos valores, com a distinção entre aqueles integrados à equação do réditto do exercício, na condição de despesas, e os demais, mantidos na condição de ativos (estoques de produtos semifabricados prontos, serviços em andamento, imobilizações, diferimentos e estoques de insumos primários).

Figura 1 - Representação Esquemática do Fluxo de Valores nos Estágios do Ciclo Operacional Interno em Indústria Manufatureira



3.3. Os Objetivos da Contabilidade de Custos

¹¹ KOLIVER, idem, 1992 p. 6.

A Contabilidade de Custos, possui como objetivo a apreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais - ocorridas, projetadas ou simuladas - pertencentes ao ciclo operacional interno, com vista à tomada de decisões de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade. Partindo desta premissa são destacadas quatro ordens de objetivos¹²:

1ª a apreensão das variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno da entidade, com vista à sua correta avaliação e, conseqüentemente, dos ativos e despesas a elas concernentes;

Na prática concretiza-se pela apreensão e valoração das mutações sofridas pelo patrimônio, no ciclo operacional interno, com obediência plena aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, especialmente os da Oportunidade, Competência e Avaliação pelo Custo ou Valor Original.

Busca o conhecimento dos valores agregados formados no interior da entidade, o que inclui aquelas remanescentes no seu Ativo, num determinado momento, que podem assumir variadas denominações, segundo suas naturezas, estágios de processamento ou destinações previstas.

As técnicas e procedimentos de contabilidade de custos –integradas e coordenadas, de forma a constituírem um sistema – deverão propiciar o máximo respeito ao princípio da causação, de maneira que os agregados sejam debitados pelos valores das variações patrimoniais que efetivamente causaram.

2ª a apuração dos resultados por portador final dos custos, diante dos seus preços de venda.

Está ligado diretamente a um processo decisório, porquanto o conhecimento do resultado ou da margem de contribuição aportado pelos diferentes produtos ou serviços à formação do réditto da entidade, normalmente conduz a medidas concretas que vão desde alterações nos preços de venda até mudanças nas concepções dos produtos ou mesmo a eliminação de alguns destes.

Qualquer que seja a situação, a empresa terá sempre a necessidade de conhecer o resultado gerado pelos seus produtos, serviços ou linhas de produtos, diante dos preços possibilitados pelo mercado, com vista à sua avaliação crítica diante dos seus objetivos econômicos gerais, que pode conduzir a mudanças no rol de seus produtos ou serviços, com o incentivo a alguns e a eliminação de outros ou alterações nos respectivos preços de venda ou nas suas concepções.

3ª a avaliação da eficácia das operações, diante de parâmetros estabelecidos, ou seja, o controle de economicidade operacional;

O cerne do objetivo em referência está no controle e no aumento da eficácia das operações, mediante o uso de paradigmas na apreciação crítica da realidade e análise das variâncias havidas. Seu campo de abrangência é, praticamente, ilimitado, alcançando a quaisquer aspectos das operações, tanto em termos físicos quanto monetários.

O sucesso na realização deste objetivo depende da expressividade dos paradigmas utilizados, que, na sua forma mais simples, devem ser, pelo menos, valores normais ou, em modalidade superior, padrões que incluam metas desejadas.

A modalidade sistemática e institucional das análises em exame é a chamada contabilidade por custos-padrões, também conhecida por custeio standard, cuja essência reside no cotejo permanente entre os valores alçados à condição de padrões e os valores efetivamente ocorridos, nos terrenos físico e monetário.

As análises de economicidade concernem, com freqüência, aos custos fixos e variáveis, interagindo diretamente com a segunda ordem de objetivos.

¹² KOLIVER, idem, 1997, p.74

4ª a análise de alternativas, reais, possíveis ou simuladas, que busquem alterações no todo ou em parte, nas operações da entidade

Diz respeito à preparação de decisões, mediante o equacionamento de alternativas, reais, possíveis ou simuladas, sobre quaisquer dos elementos quantitativos da entidade, sempre presentes seus objetivos estratégicos.

Ferramenta indispensável na avaliação crítica da realidade existente e de procedimentos alternativos, que contribuam para a otimização econômico-financeira da entidade.

3.4. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Contabilidade de Custos

Se os princípios refletem a essência da Contabilidade como ciência, e se a Contabilidade de Custos é um ramo desta ciência, logo para atingir os objetivos propostos deverá aplicar os mesmos princípios, pois a parte não pode estar dissociada do todo. Poucos autores brasileiros comentam detalhadamente a aplicabilidade dos princípios neste segmento do conhecimento, embora reconheçam a obrigatoriedade da aplicabilidade. Desta forma tomou-se como parâmetro para o desenvolvimento deste tópico algumas publicações do Prof. Koliver.

Princípio da Entidade

A existência do patrimônio autônomo como objeto da Contabilidade, definida no princípio da entidade, é, propriamente, o mais importante dos PFC, porquanto ausente a autonomia patrimonial, perdem sentido os demais princípios. Na Contabilidade de Custos isto é particularmente perceptível, pois não havendo um Ativo determinado e circunscrito, de propriedade de uma entidade em particular, integrando, portanto, seu patrimônio, carecerá de sentido sua ação de acompanhamento das variações patrimoniais sofridas pelo dito Ativo. A contabilidade de custos somente poderá processar as mutações dos ativos pertencentes ao ente. Em qualquer dos três estágios classificados na figura 1 é condição subjacente a presença do princípio da entidade¹³.

Princípio da Oportunidade

O princípio da Oportunidade está presente nos três estágios, pois determina que todas as mutações sofridas pelo patrimônio da entidade, quantitativas e qualitativas, sejam integralmente reconhecidas nos registros contábeis, tão logo tenham ocorrido ou exista razoável certeza da sua ocorrência. Ora, se as variações havidas no ativo de uma entidade, num determinado período de tempo, não forem integralmente apreendidas já no primeiro estágio, revelar-se-ão baldados a priori os esforços no sentido da correta divisão dos valores no segundo estágio e, conseqüentemente, a apropriação aos portadores finais dos custos, no terceiro estágio, com prejuízo irremediável à apuração do rédito do período¹⁴.

A incorreta apreensão das variações no segundo estágio provocará danos irremediáveis à evidenciação das despesas do período, por resultar na sub ou na superquantificação destas, com os conseqüentes erros de expressão qualitativa. No terceiro estágio, pois qualquer erro na apropriação de valores entre os diversos portadores finais dos custos resultará, fatalmente, na atribuição de valores maiores ou menores que os corretos aos portadores finais, e quaisquer decisões fundadas nos custos dos produtos ou serviços mostrar-se-ão afetadas pela incorreção deles.

Princípio do Registro pelo Valor Original

A contabilidade de custos não cria valores, promove a redistribuição de valores já existentes. Enquanto trabalha com valores reais, não pode modificar os preços

¹³ KOLIVER, op. Cit. 1997, p.21

¹⁴ KOLIVER, op. Cit. 1992, p.7

praticados pela entidade nas suas relações com o mundo exterior. O trabalho com estimativas de qualquer natureza em nada altera essa posição, pois o emprego de valores não reais exige, sempre, o concomitante uso dos valores originários, ou seja, reais¹⁵.

Princípio da Atualização Monetária

Está centrado na idéia da conservação do valor, consiste na manutenção da substância da transação original. Pelas mesmas razões apresentadas no item anterior, justifica-se a obrigatoriedade do respeito do princípio em análise, pela contabilidade de custos¹⁵.

Princípio da Competência

O princípio da Competência é vital para a contabilidade de custos, por preceituar quando um determinado ativo deixa de ostentar esta condição e se transforma em despesa, ou seja, em elemento redutor do patrimônio líquido, com a geração concomitante, ou não, de valor diferencial positivo do patrimônio líquido, cuja contrapartida será um novo ativo, representado pelo recebimento de moeda ou bens de terceiros, ou a formação de direito perante estes. A concretização do segundo estágio do esquema constante da figura 1 somente é viável com a aplicação do Princípio da Competência¹⁶.

A competência determina a primeira grande partição do universo das variações patrimoniais que são objeto da contabilidade e custos, diferenciando a parte que integra diretamente a equação do resultado do período, sob títulos como “despesas administrativas gerais”, “despesas indiretas com vendas”, “despesas financeiras”, “despesas não-operacionais” e outras, daquela que permanecerá integrando o ativo da entidade, sendo destinada aos produtos ou serviços, no terceiro estágio.

Definidas pela aplicação do princípio da Competência as variações qualitativas que devem ser localizadas no portadores finais dos custos, chega-se ao terceiro estágio do processamento. Este, o verdadeiro âmago da contabilidade de custos, concerne à apropriação dos custos aos bens, produtos ou serviços que estiverem em processamento no período considerado, ou, sob outro enfoque, aos agentes das variações patrimoniais e receptores dos seus reflexos econômicos, independentemente do destino final¹⁷.

Na Contabilidade de Custos usa-se freqüentemente a expressão Princípio da Causação, oriunda desde a década de vinte, da literatura contábil germânica que afirma o “Verursachungsprinzip” - como pedra angular de qualquer sistema de apropriação de custos. Porém não se trata de “princípio” na verdadeira acepção da palavra, mas de corolário, prolongamento ou faceta – voltado à aplicação concreta do princípio da competência, que ordena que os custos sejam alocados a quem competem, o que nada mais é do que a afirmação do cerne da competência¹⁷.

Princípio da Continuidade

Na decisão sobre a transformação de um ativo em despesa é indispensável tomar-se em conta se a vida da entidade será, provavelmente normal ou se existe risco visível de solução de continuidade nas suas atividades, no todo ou em parte, porquanto essa última hipótese, o valor econômico de muitos ativos –como diferimentos e estoques, mas até mesmo imobilizações com finalidades específicas e valores a receber – poderá ser influenciado significativamente. Isto implicará em expansão dos valores considerados como despesa durante certo espaço de tempo¹⁸.

Princípio da Prudência

¹⁵ KOLIVER. Op. Cit. 1997, p. 21

¹⁶ KOLIVER. Op. Cit. 1992, p. 7

¹⁷ KOLIVER. Op. Cit. 1992, p. 9

¹⁸ KOLIVER. Op. Cit. 1997, p. 21

Afirma a obrigatoriedade da adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para aqueles do passivo, sempre que se apresentarem igualmente válidas na quantificação das mutações patrimoniais quantitativas¹⁸.

3.5. Os Objetivos da Contabilidade de Custos e os Princípios Fundamentais de Contabilidade

A 1ª ordem dos objetivos compreende as apreensões realizadas nos 1º e 2º estágios do ciclo operacional interno; as apreensões realizadas no 1º estágio são consideradas pela Contabilidade de Custos o universo cuja completude demanda a rigorosa observação do princípio da Oportunidade, presente, evidentemente, o princípio da Entidade. De outro lado, é indispensável que o conjunto em causa esteja corretamente quantificado, ou seja, que tenha sido avaliado na obediência dos princípios contábeis concernentes à matéria para que não provoque distorções nas apreensões seguintes; no 2º estágio ocorre a primeira separação entre valores diferenciais negativos –despesas– e elementos ativos, desiderato somente colimável através da plena observância dos princípios já nominados e dos três princípios que presidem a diferenciação em causa: o princípio da Competência e seus complementos, a prudência e a continuidade.

As três últimas ordens de objetivos estão relacionadas com as apreensões que ocorrem no terceiro estágio. No terceiro estágio, a maior atividade concentra-se na alocação dos efeitos das variações qualitativas decorrentes dos atos de transformação aos portadores finais dos custos, os bens ou serviços individualmente considerados e, ao final, no destino final dos agregados de valores, onde tem-se, novamente, a distinção entre os integrantes da equação do resultado do período e os que permanecerão como ativos, parte futura da citada equação. O conjunto das operações em tela somente será possível com a observação rigorosa dos sete princípios fundamentais já mencionados, inclusive com a utilização de um verdadeiro prolongamento do princípio da Competência, o chamado “princípio” da causação, que afirma dever o fator da variação patrimonial arcar com seus efeitos.

No que diz respeito à 2ª ordem de objetivos os diferentes resultados que se obtém por portador final de custos dá-se em função do menor ou maior grau de respeito à causação, o que conseqüentemente determinará diferentes valores nos elementos patrimoniais (estoques) e nas contas de resultado (custo, despesa e lucro do período). Se optar-se pela apropriação apenas dos custos diretos, tem-se o respeito direto aos PFC por estar obedecendo rigorosamente o “princípio” da causação. Quando se apropria também os custos indiretos de fabricação o respeito ao princípio da competência dá-se em um menor grau, pois os procedimentos adotados para alocação dos custos indiretos aos portadores finais de custos são oriundos de convenções, já que não existe uma relação clara com o fator responsável pela consumação dos recursos, ou às vezes o custo/benefício para sua mensuração não justifica a adoção de um procedimento para tal mensuração. Porém apesar das dificuldades, deve-se na medida do possível empregar uma convenção que respeite ao máximo a causação para evitar distorções nos resultados obtidos com a realidade operacional. Neste pensamento é que contadores estão sempre buscando inovações de critérios que possam refletir mais adequadamente esta relação, porém não podem esquecer até que ponto a precisão terá utilidade, pois poderá estar em busca da causação e esquecendo-se das outras particularidades do Princípio da Competência que é a Continuidade e a Prudência.

A 3ª ordem de objetivos diz respeito a avaliação da eficácia das operações mediante o emprego de classes de valores. Assim toma-se como parâmetro os valores apurados em conformidade com os consumos reais, ou seja, valores apreendidos

baseados nos Princípios do Registro pelo Valor Original e Atualização Monetária obedecendo os preceitos da Prudência, comparando-os com valores que representam o que deveria ter sido, isto é, padrões baseados em fatos passados ou estabelecidos em conformidade com as especificações técnicas dos recursos materiais, capacidade instalada entre outros parâmetros. Os padrões podem referir-se a unidades físicas ou monetárias, e devem ser estabelecidos com base em análises criteriosas, para que possam ser utilizados na análise do desempenho da empresa.

Quando se utiliza o padrão como medida para apropriação dos custos e depois ocorre os ajustes contábeis em função das variações identificadas, pode-se dizer que esta ordem de objetivo mede a eficiência das operações e registra as variações patrimoniais em conformidade com os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Porém os resultados obtidos pelos padrões mesmo sendo definidos no maior rigor técnico não obedecem aos Princípios do Registro pelo Valor Original e sua Atualização Monetária, os demais podem, a depender dos parâmetros adotados como padrão, ser obedecidos.

A última ordem de objetivos que é destinada para decisões mais estratégicas, também é definida em função das classes de valores, e nesta situação podem empregar valores reais, projetados ou simulados. Quando a informação for baseada em valores reais estará em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, porém tratando-se de valores projetados estarão representando a expressão futura dos custos sob determinadas condições, não atendendo aos PFC, pois está tomando-se como base valores que não representam o custo histórico e situações em que não há certeza de sua ocorrência, então o Princípio da Prudência pode não está sendo empregado adequadamente. No caso de valores simulados onde se examina situações que poderiam tornar-se realidade sob determinadas condições modificativas da realidade existente, entende-se ocorrer o mesmo problema da classe de valor anterior, sendo que nesta situação a desobediência aos PFC é mais marcante em virtude de se estar adotando novas características para entidade que podem não corresponder em nada com a existente na atualidade.

Conclusão

A contabilidade de custos, sendo um ramo da Contabilidade, obedece aos Princípios Fundamentais da Contabilidade para definição da doutrina dos procedimentos técnicos que deverão ser empregados para atender os objetivos a que se propõe. Com a apuração das variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno das entidades a contabilidade de custos oferece aos usuários internos informações a respeito dos recursos consumidos em um determinado período de tempo e por portador final de custos possibilitando a definição do seu preço de venda para o mercado. Em ambas situações a Contabilidade de Custos utiliza-se de valores reais obedecendo quase que rigorosamente aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, excetuando-se quando da empregabilidade de convenções para rateio dos custos indiretos.

Quando deseja medir o grau de eficácia compara-se valores reais com padrões. A definição dos padrões se foram baseados em mensurações do ciclo operacional interno ocorridos em períodos anteriores terá tido obediência aos PFC porém se foi adotado como parâmetro a capacidade instalada ou outros aspectos técnicos que não condizem com a realidade política-econômica da entidade não se estará obedecendo as bases lógicas dos referidos princípios. Embora este objetivo seja para medição da economicidade, a contabilização das variações ocorridas no período estará obedecendo aos PFC porque as variações ocorridas entre o real e o padrão serão ajustadas contabilmente, o que ficará

representando a realidade daquele determinado período. A comparação serviu para adoção de medidas que eliminam as variações apresentadas, ou até mesmo para modificação dos padrões.

A última ordem de objetivos da contabilidade de custos também diz respeito a classe de valores, porém reais, projetadas ou simuladas para subsidiar decisões estratégicas. Quando tratar-se de decisões baseadas nas classes de valores reais tem-se o respeito aos PFC, porém valores projetados de custos não respeitam os Princípios Fundamentais de Contabilidade pelas mesmas razões citadas nos parágrafos anteriores, sendo que as classes simuladas é entendida como maior complexidade porque podem ser utilizados valores ou adotadas possíveis estruturas que não condizem em nada com a atual realidade da entidade, e como se estivesse analisando outra entidade.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 750/93.

CAMARGO, Ynel Alves de. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul: Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.

_____. Princípios, Normas, Padrões e a Ciência Contábil. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, n. 87, p. 10-11, jun./1994

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1986.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. 23 ed. São Paulo : Atlas, 1997

_____. Distinção entre Princípios Contábeis e Normas Contábeis. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, n. 87, p. 48-54, jun./1994

KOLIVER, Olivio. Apontamentos de sala de aula. Mestrado de Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu. Salvador (BA), 1997, p. 74-82

_____. A Contabilidade de Custos e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, n.70, p.3-11, jul./set. 1992.

_____. A Hierarquização dos Princípios de Contabilidade. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, n.69, p.3-8, abr./jun. 1992.

SÁ. Antonio Lopes de. Princípios Fundamentais de Contabilidade. São Paulo : Atlas, 1995.