



XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS

ÁREA TEMÁTICA 13 – TEMA LIVRE

**ALOCÇÃO DAS CONTAS DE GASTOS COM CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO
NO PLANO DE CONTAS CONTÁBIL**

Jessé Alencar da Silva – CRCRS nº 47.585

ALOCAÇÃO DAS CONTAS DE GASTOS COM CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO NO PLANO DE CONTAS CONTÁBIL

Resumo

O presente objetiva estudar a alocação das contas de gastos com custos de transformação no plano de contas contábil e a terminologia correta após transferidos para a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, bem como a forma prática para a correta apropriação destes gastos. Com base em pesquisa bibliográfica aborda os temas sobre: a Contabilidade de Custos, terminologias de Contabilidade de Custos, definições, sobre tais terminologias, na legislação e normas contábeis, as formas práticas de alocação dos gastos em custos ao resultado, a correta nomenclatura a ser utilizada pelos gastos de custos na DRE, aplicação adequada para a alocação dos gastos em custos no Plano de Contas Contábil e, por fim, promove uma discussão sobre a pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, Alocação de Custos, Terminologia de Custos, Plano de Contas Contábil.

1. INTRODUÇÃO

As terminologias Custo e Despesas são constantemente confundidas até mesmo por profissionais e estudiosos da contabilidade e constantemente por leigos e aqueles que se utilizam da contabilidade. A confusão maior acontece quando se utiliza contas contábeis, que conceitualmente são despesas, com a nomenclatura de Custo, como é o caso das contas de Custos das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos ou dos Serviços Vendidos, classificadas na Demonstração do Resultado do Exercício. Ou ainda aumentam a confusão quando se utiliza uma prática comum na contabilidade de se registrar Gastos com Custos de Transformação em constas de resultado ao longo da apuração dos Custos dos Produtos ou Serviços Vendidos.

A questão problema que se coloca é: Qual é a melhor alocação para as contas de gastos com custos de transformação no plano de contas contábil, ou no Ativo ou no Resultado? E se as contas de Custos das Mercadorias Vendidas, Custos dos Produtos Vendidos ou Custos dos Serviços Vendidos classificadas na Demonstração do Resultado do Exercício, deveriam ter a nomenclatura de Custos ou Despesas? Assim, este objetiva estudar a alocação das contas de gastos com custos de transformação no plano de contas contábil, bem como a terminologia correta após transferidos para a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE. A pesquisa desenvolvida é de grande importância, pois poderá contribuir para a discussão dos Contadores em relação ao tema para exercício profissional. De outra forma é uma contribuição acadêmica para pensar as situações envolvidas neste problema sobre o aspecto científico, estimulando a discussão.

2. METODOLOGIA

A tipologia a ser aplicada está agrupada em três categorias de pesquisas que são: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Quanto aos objetivos: será utilizada a pesquisa exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Essa tipologia envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão. De acordo com Beuren:

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou constituir questões importantes para a condução da pesquisa. (2004, p. 80).

“Destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato.” (GIL *apud* BEUREN, 2004, p. 80). Nesse ponto, a pesquisa exploratória será determinante na busca de informações quanto à realidade das atividades em uma prefeitura. Quanto aos procedimentos serão utilizadas as pesquisas: bibliográfica, documental, de levantamento e eletrônica, através das quais se buscará compreender o referencial teórico associando com a prática. “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”. (GIL *apud* BEUREN, 2004, p. 87). E, atualmente, com material disponibilizado na *Internet*. “Pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.” (GIL *apud* BEUREN, 2004, p. 89). Nesse sentido, inserem-se a legislação pesquisada no estudo: Leis, Decretos, Resoluções e Portarias.

Para Oliveira:

Pesquisa documental é a forma de coleta de dados em relação a documentos, escritos ou não, denominados fontes primárias. Livros, revistas, jornais, publicações avulsas e teses são fontes secundárias. Assim, documento é uma fonte de dados, fixada materialmente e suscetível de ser utilizada para consulta, estudo ou prova. (2003, p. 64).

De acordo com Beuren (2004, p. 84), a pesquisa de levantamento, trata-se de uma tipologia de pesquisa importante dentro do campo contábil, visto que levanta informações que em estudos futuros podem ser de grande importância para a contabilidade. Assim, como toda pesquisa necessita de dados de diversas fontes, independentemente do método ou técnicas que emprega, nesta a obtenção de dados foi por levantamento bibliográfico, pois são encontrados os dados públicos que se tem à disposição sobre o tema escolhido, que são indicados nas bibliografias, ao final apresentadas. A coleta de dados foi feita em documentação direta por meio de técnicas de análise documental.

3. REVISÃO DE LITERATURA

3.1. A Contabilidade de Custos

A Contabilidade é uma Ciência Social aplicada. Tem como objetivos relevantes o estudo e a geração de informações sobre o patrimônio das pessoas naturais e jurídicas, o qual se quer mensurar. Leone (2009) ensina que a contabilidade de custos é semelhante a um processador de dados, acumula as informações internas, externas, monetárias e não monetárias e as organiza gerando dados relevantes a todos os níveis gerenciais. Schier (2010, p.98) cita alguns objetivos da gestão de custos “apura os custos dos produtos e dos departamentos; atende as exigências contábeis e fiscais; controla o custo de produção; melhora a eficiência de processos, elimina desperdícios e otimiza os resultados”.

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. (MARTINS, 2003, p.21). As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

3.2. Terminologias de Contabilidade de Custos

Conforme Ribeiro (2010, 1): “A terminologia é um dos desafios dos que iniciam o estudo da contabilidade, pois pode, num primeiro momento, dificultar o entendimento da matéria” e, o mesmo autor, conclui que: “A contabilidade também possui vocabulário próprio e, em muitos casos, alguns termos, palavras ou expressões também são usados na nossa linguagem comum. Contudo, nem sempre significam a mesma coisa”. Leone (2000) salienta que alguns conceitos, como por exemplo, gastos, despesas, custos e perdas, são muitas vezes

considerados como sinônimos, que gera incompreensão das informações fornecidas pelos Sistemas de Custos, dificultando o alcance dos objetivos gerenciais da Contabilidade de Custos. Assim, as terminologias usualmente utilizadas em contabilidade de Custo são Gastos, Desembolso, Investimentos, Despesas, Custos e Perdas. Assim apresenta-se um quadro a seguir com as definições, conforme os autores sobre as respectivas nomenclaturas:

Tabela 01: Terminologia de custos

Gastos	Os valores pagos para aquisição de um produto ou serviço são considerados gastos, independente da finalidade à que serão empregados (STARK, 2007). Bruni e Famá (2011) reiteram que os gastos ou dispêndios poderão ser classificados como custos ou despesas de acordo com sua importância na elaboração do produto ou serviço, ou ainda, podem inicialmente serem considerados investimentos e, ao tempo em que forem consumidos, se tornem custo ou despesa.
Desembolso	O conceito de desembolso é relativamente simples, considerando que se trata do “pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços”. (STARK, 2007, p. 24). Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto. (MARTINS, 2003).
Investimentos	De acordo com Padoveze (2009), os investimentos são os valores desembolsados para aquisição de um ativo ou pagamento despesas e/ou custos que serão imobilizados e avaliados de acordo com sua vida útil ou benefícios futuros, consecutivamente. Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s). (MARTINS, 2003).
Despesas	Despesas são os gastos diretos ou indiretos necessários para obtenção da receita, como exemplo, o salário fixo de um representante comercial que venda as peças fabricadas pela empresa, e a pessoa que emite a nota fiscal de venda, ambos os salários são considerados despesas, são itens que diminuem o patrimônio líquido (MARTINS, 2010).
Custos	Bruni e Famá (2011) colocam que custos são os gastos utilizados na produção, estão ligados aos produtos ou serviços de comercialização da entidade. Martins (2003, p. 28) afirma que “custo é o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, como matéria prima, material auxiliar e mão de obra”.
Perda	Para Viceconti e Neves (2000, p.13) que perda é o “bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária, são gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa”. Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária. (MARTINS, 2003).

Fonte: autoria própria utilizando as citações dos autores respectivos

Leone (2000) explica que, inicialmente os gastos são realizados e classificados pela contabilidade como de investimentos ou de consumo. Os gastos de consumo transformam-se imediatamente em despesas enquanto os de investimento vão beneficiar várias operações, sendo consumidos ao longo do tempo, e assim transformando-se, também, em despesas. Alguns custos e despesas vão retornar ao ativo à medida que estão sendo elaborados, tornando-se investimentos (consumo dos fatores de produção para a produção de um produto ou serviço). As demais despesas, que foram realizadas com a finalidade de produzir receitas, serão lançadas por oposição a essa última. Da mesma forma, os custos realizados serão contrapostos à receita na ocasião da venda dos produtos e serviços. Martins (2003, pag. 17) salienta que:

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos. (...) Podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados: a matéria-prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante; a máquina é um gasto que se transforma num investimento permanente; as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulantes ou permanentes, dependendo da intenção que levou a sociedade à aquisição. (MARTINS, 2003).

Martins (2003, pag. 17), assevera sobre custo:

O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

Ainda Martins (2003, pag. 18), sobre despesas, observa: “As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.”. E, Martins (2003, pag. 18), ensina que:

Todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem. Muitos gastos são automaticamente transformados em despesas, outros passam primeiro pela fase de custos e outros ainda fazem a via-sacra completa, passando por investimento, custo e despesa.

Assim fica evidente a distinção entre gastos, custos e despesas, onde gasto possui uma maior amplitude, englobando no seu conceito os custos e as despesas, os custos referem-se aos valores consumidos na produção e as despesas são direcionadas à administração e a consecução de receitas, desde que não influentes no processo de produção ou operações (serviços).

3.3. Definições, sobre tais terminologias, na Legislação, Normas Contábeis

3.3.1. Na Lei 6.404/76: dispõe sobre as Sociedades por Ações, apresenta os Critérios de Avaliação do Ativo em seu artigo 183, sendo que inciso II apresenta: “os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior”. Já o artigo 187, da referida lei, determina que o que devem discriminar a demonstração do resultado. Em seu inciso segundo apresenta: “a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;”, e no terceiro: “as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;”

3.3.2. NBC TG 16 (R2) – Estoques: Conforme CFC (2018), através da NBC TG 16 (R2) – Estoques, estabelece que: “O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas.” Ainda referida norma apresenta em seu item 10: “O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.”, evidenciando no item 11 que:

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição

Já, ainda, na referida norma, que sobre o custo de transformação, estabelece:

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

O CFC (2018), através da NBC TG 16 (R2) – Estoques determina o Reconhecimento como despesa no resultado em seu item 34: “Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva

receita é reconhecida”, e estabelece, outra situação, quando se mantiver no Ativo (como investimento), no item 35:” Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo. ”.

3.3.3. As formas práticas, usuais, de classificação das contas de gastos com custos

A prática tem sido de se registrar tais custos, em contas de resultado, de forma transitória no decorrer da competência e após transferi-las para o estoque de produtos em elaboração. Sá (2006) ensina que

A classificação contábil é a atribuição da conta, em concordância com a natureza do fato ocorrido. Observado, comprovado, reconhecido como legítimo o acontecimento com a riqueza, na escrita, o procedimento inicial e básico, é o de buscar a conta pertinente, ou seja, classificar o fato. SÁ (2006, pág. 65)

E ainda, o mesmo autor, sobre o plano de contas define:

O plano de contas é um conjunto que guia a escrituração e a demonstração, disciplinando a forma de registrar, representando, também, o ponto de partida para uma escrita contábil feita com qualidade técnica.

Assevera Sá (2006) que um plano é um agregado de elemento, e não, apenas, uma descrição ou lista de contas. Ribeiro (2011) indica sobre o plano de contas que:

O Plano de Contas é um conjunto de contas, diretrizes e normas que disciplina as tarefas do setor de contabilidade, objetivando a uniformização dos registros contábeis. Constitui ferramenta indispensável no desenvolvimento do processo contábil, e cada entidade deve elaborar o seu Plano de Contas, tendo em vista as suas particularidades, observando-se os Princípios de Contabilidade (PC), as disciplinas contidas na Lei 6.404/1976, a legislação específica do ramo de atividades exercido pela entidade, bem como as normas brasileiras de contabilidade aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). RIBEIRO (2011, pág. 60).

Relativo ao elenco de contas Ribeiro (2011) informa que:

O Elenco de Contas consiste na relação das contas que serão utilizadas para o registro dos fatos administrativos responsáveis pela gestão do patrimônio da empresa, bem como de atos administrativos considerados relevantes (aqueles cujos efeitos possam se traduzir em modificações futuras no patrimônio). O Elenco de Contas envolve a intitulação (rubrica, nome) e o código de cada conta. Em qualquer Elenco de Contas, seja qual for o tipo da entidade, as contas devem ser agrupadas de acordo com a estrutura estabelecida pela Lei n. 6.404/1976, visando facilitar a elaboração das demonstrações contábeis. RIBEIRO (2011, pág. 62)

Ribeiro (2011) apresenta indicação de Elenco de Contas indicando as funções dos dígitos, como forma de apresentação, onde o 1º dígito é reservado para indicar o sistema a que a conta pertence, sendo os algarismos 1 e 2 para o sistema patrimonial, 3,4 e 5 sistemas de resultado e 6 para o sistema de compensação, conforme a seguinte regra: O algarismo 1 indica que a conta é do Ativo; O algarismo 2 indica que a conta é do Passivo; O algarismo 3 indica que a conta é de despesa ou de custo; O algarismo 4 indica que a conta é de Receita; O algarismo 5 indica que a conta é apuração de resultados e o algarismo 6 indica que a conta é do sistema de compensação (extrapatrimonial).

Salientando que o 2º dígito é reservado para o rupo a que a conta pertence, dentro de cada sistema (Patrimonial, Resultado ou Compensação); 3º dígito é reservado para o subgrupo a que a conta pertence; 4º e 5º dígitos são reservados para a conta principal.

Figura 1 - grupos de contas contábeis

Balanco Patrimonial		Demonstração do Resultado
1. ATIVO	2. PASSIVO	3. Custo
		4. Receita
		5. Apuração do Resultado
		6. Compensação

Fonte: elaborado pelo autor com base em Ribeiro (2011)

A lei nº 6404/76 e atualizações posteriores sugerem um ordenamento lógico no qual destacam apenas os grupos e subgrupos de contas, ficando a critério de cada empresa, observando suas características e peculiaridades, elaborar um plano com um nível de

detalhamento de acordo com suas necessidades. Para Favero *et al.* (2011), o plano de contas deve conter o elenco das contas (analíticas e sintéticas) e a função das contas que é o conjunto de regras que determinam em que ocasião e por que determinada conta deve ser utilizada. A seguir é apresentado o Elenco de contas apresentado por Ribeiro (2011), destacando a posição das contas, a seguir:

Quadro 1 - Elenco de Contas segundo Ribeiro (2011)

1.	ATIVO	2.	PASSIVO
1.1.	ATIVO CIRCULANTE	2.1	PASSIVO CIRCULANTE
1.1.1	DISPONIBILIDADES	2.1.1	OBRIGAÇÕES A FORNECEDORES
1.1.1.1	Caixa Geral	3.	DESPESAS E CUSTOS
1.1.1.2	Banco Conta Movimento	3.3.2	CUSTOS DIRETOS DE FABRICAÇÃO
1.1.1.4	Aplicação Fin. de Liquidez Imediata	3.3.2.01	Materiais Diretos
1.1.2	Clientes	3.3.2.02	Mão de Obra Direta
1.1.6	Estoques	3.3.2.03	Gastos Gerais de Fabricação Diretos
1.1.6.01	Estoques de Merc. Prod. e Insumos	3.3.3	CUSTOS INDIRETOS DE FAB. (CIFs)
1.1.6.01.1.001	Estoques de Mercadorias	3.3.3.01	Materiais Indiretos
1.1.6.01.1.002	Estoques de Produtos Acabados	3.3.3.02	Mão de Obra Indireta
1.1.6.01.1.003	Estoques de Produtos em Elaboração	3.3.3.03	Gastos Gerais de Fabricação Indiretos
1.1.6.01.1.004	Estoques de Matérias-primas	3.3.4	CUSTO EM FORMAÇÃO
1.1.6.01.1.005	Estoques de Materiais Secundários	3.3.4.01	PRODUTO A
1.1.6.01.1.006	Estoques de Materiais Auxiliares	3.3.4.01.1.001	Materiais
1.1.6.01.1.007	Estoques de Mat. de Acond. e Bem.	3.3.4.01.1.002	Mão de Obra
1.1.6.01.1.008	Estoques de Subprodutos	3.3.4.01.1.003	Gastos Gerais de Fabricação
(...)		3.4.	CUSTO DA PRESTAÇÃO DE SERV.
		4.	RECEITAS
		5.	APURAÇÃO DO RESULTADO
		5.1.1.02.1.005	Custo dos Produtos Vendidos (CPV)
		6.	CONTAS DE COMPENSAÇÃO

Fonte: elaborado pelo autor com base em Ribeiro (2011)

Santos (2006) apresenta definições básicas relativas ao esquema básico da contabilidade de custos no tocante à avaliação e ao controle dos estoques, informando que, relativo ao Custo de Produção do Período (CPP):

Também denominado custo de fabricação do período que corresponde a todos os gastos utilizados para a produção de um produto ou a prestação de um serviço em um dado período de apuração de resultado, ou seja, corresponde ao somatório dos materiais diretos (MD) aplicados (insumos de materiais diretos) com a mão-de-obra direta (MOD) e dos custos indiretos de fabricação (CIF) aplicados em um determinado lote físico de produção no período. SANTOS (2006, pág. 35)

Assim o custo de produção do período pode ser obtido através da fórmula: $CPP = \text{Insumos de MD} + \text{MOD} + \text{CIF}$, onde: CPP = custo da produção do período, MD = materiais diretos, MOD = mão de obra direta e CIF = custo indireto de fabricação. Já para o Custo de Produção Acabada - CPA, o mesmo autor ensina:

Compreende o custo dos produtos produzidos que se encontram prontos para a venda; podem conter custos de mais de um período (dependendo do ciclo de produção), ou seja, corresponde ao custo de produção do período (CPP) mais os estoques de produtos iniciados e não acabados no período anterior (produtos em elaboração), menos os produtos não acabados no período de apuração do resultado. SANTOS (2006, pág. 36)

Então, o custo de produção acabada pode ser obtido através da fórmula: $CPA = \text{EIpel} + \text{CPP} - \text{EFpel}$, onde EIpel = estoque inicial de produtos em elaboração, EFpel = estoque final de produtos em elaboração. Relativo ao custo dos produtos vendidos, o mesmo autor relata:

Compreende o custo dos produtos acabados que são entregues aos clientes para obtenção da receita, ou seja, o gasto relativo à baixados estoques de produtos acabados por ocasião de sua venda. O custo dos produtos vendidos pode conter

custos de mais de um período (dependendo da política de estoque da empresa), ou seja, corresponde ao custo da produção acabada no período (CPA) mais os estoques de produtos acabados no período anterior que ficaram estocados para venda no período seguinte, menos os produtos acabados no período de apuração do resultado que não encontraram mercado (venda). SANTOS (2006, pág. 36)

De forma que o custo de produção vendidos pode ser obtido através da fórmula: $CPV = EI_{pac} + CPA - EF_{pac}$, onde EI_{pac} = estoque inicial de produtos acabados e EF_{pac} = estoque final de produtos acabados.

Neves (2003, pág. 7) assevera que a solução adotada para apurar o resultado na empresa industrial foi similar à utilizada na contabilidade comercial: avaliam-se os estoques inicial e final (produtos acabados e em elaboração) e substitui-se a conta de compras pelos gastos efetuados na produção. Assim, Neves (2003), considerando os estoques de materiais, em elaboração e acabados, simplifica a fórmula de apuração de custos dos produtos vendidos em: $CPV = \text{Estoques Iniciais} + \text{Gastos na Produção} - \text{Estoques Finais}$.

As apurações dos custos da produção do período são realizadas em papéis de trabalho separados e, com base nestes registrados na contabilidade. A ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, determinando que a escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade. Assim Ribeiro (2011) orienta sobre a contabilização dos fatos aqui mencionados:

Quadro 2 -Contabilização segundo Ribeiro (2011)

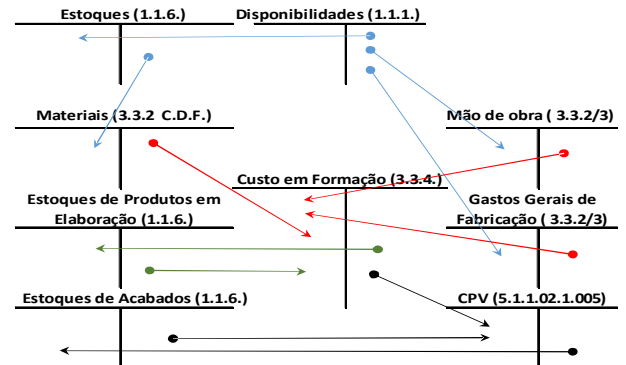
Estoques de Produtos em Elaboração	Esta conta é utilizada para registrar os estoques inicial e final dos produtos que se encontram em fase de elaboração no início e no final de um período. O saldo devedor da conta existente no início do período representa o valor do estoque inicial derivado do balanço Patrimonial levantado no final do período anterior. Esse saldo, logo no primeiro dia do período, deverá ser transferido para as contas representativas do custo em formação de cada produto, integrantes do grupo 3.3.4 CUSTO EM FORMAÇÃO. No último dia do período, esta conta será debitada para receber por transferência os saldos das contas do grupo 3.3.4 CUSTO EM FORMAÇÃO. RIBEIRO (2011, pág. 235).
Materiais	Para dar baixa nos estoques e caracterizar o ingresso dos materiais na produção, debita-se a conta que representa o material que estiver sendo requisitado, integrante do grupo 3.3.2 CUSTOS DIRETOS DE FABRICAÇÃO, e credita-se conta que registra o estoque respectivo, integrante do grupo 1.1.6 ESTOQUES. Posteriormente, mediante mapas relativos à produção de cada produto, debita-se a conta representativa dos materiais do grupo 3.3.4 CUSTO EM FORMAÇÃO de cada produto e credita-se a conta que registrou o respectivo material do grupo 3.3.3 CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO. RIBEIRO (2011, pág. 238)
Mão de Obra	(...) para lança a mão de obra, bastará efetuar os registros com base nos valores contidos na folha de pagamento do pessoal da produção, separando a mão de obra direta da indireta. Esse procedimento será feito normalmente durante o período, debitando-se as contas dos grupos 3.3.2 e 3.3.3. Representativas dos custos diretos e indiretos de fabricação e creditando-se as contas de obrigação ou representativas das disponibilidades, conforme for o caso. Posteriormente, mediante mapas apropriados, elaborados com base em apontamentos efetuados por empregados perante a área de produção, quando se tratar de mão de obra direta, ou por meio de mapas de rateio, quando se tratar de mão de obra indireta, debitam-se as contas representativas da mão de obra do grupo 3.3.4 CUSTO EM FORMAÇÃO de cada produto e creditam-se todas as contas correspondentes dos grupos 3.3.2 e 3.3.3. RIBEIRO (2011, pág. 240)
Gastos Gerais de Fabricação	A contabilização dos Gastos Gerais de Fabricação é semelhante à contabilização dos gastos com a mão de obra, ou seja, quando os gastos forem gerados e pertencerem integralmente à área de produção, bastará debitar a conta representativa dos Gastos Gerais de Fabricação do Grupo 3.3.2 CUSTOS DIRETOS DE FABRICAÇÃO ou do grupo 3.3.3 CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (CIFs) e creditar a conta patrimonial respectiva. Posteriormente, mediante mapas que permitem identificar os gastos gerais de fabricação diretos em relação a cada produto ou mapas de rateio quando se tratar dos gastos gerais de fabricação indiretos, serão feitas as transferências dos custos lançados nos grupos 3.3.2 e 3.3.3 (creditando-se as contas desses grupos) para as contas do grupo 3.3.4 CUSTO EM FORMAÇÃO (debitando-se as contas desse grupo). RIBEIRO (2011, pág. 241)

Estoque de produtos Acabados	As subcontas da conta principal 5.1.1.02.1.003 Custos da Produção Acabada no Período (CASP) que contiverem saldos corresponderão a produtos acabados, e esses saldos, portanto, deverão ser transferidos para a conta de estoque correspondente. Lembramos que os créditos constantes na conta 5.1.1.02.1.003 Custos da Produção Acabada no Período (CASP) ou em suas subcontas correspondem ao custo da produção que realmente foi concluída no período. RIBEIRO (2011, pág. 243)
Custo dos Produtos Vendidos	Debita-se a conta Custo dos Produtos Vendidos e credita-se a conta representativa do Estoque Inicial de Produtos Acabados, bem como a conta Custo da Produção Acabada no Período e, em seguida, credita-se a conta Custos dos Produtos Vendidos debitando-se a conta Estoque Final de Produtos Acabados. (2011, pág. 190)

Fonte: elaborado pelo autor com base em Ribeiro (2011)

Para uma melhor visualização das contabilizações apresentadas no quadro acima, se apresenta, na figura abaixo, um esquema de contabilização com razonetes mostrando o que acima se indicou. Salientando que Marion (2004, p. 146) define da seguinte maneira: “Razonete: simboliza uma conta; uma representação gráfica em forma de T; um instrumento para raciocínio contábil”.

Figura 2 - contabilização em razonetes



Fonte: elaborado pelo autor com base em Ribeiro (2011)

Como se pode perceber o autor Ribeiro (2011) apresenta os registros contábeis relativos aos custos com classificação nas contas de resultado, porém em um grupo de contas específico, mas ainda dentro do resultado. A seguir se apresenta outro autor, que segue o mesmo procedimento, mas com classificação das contas dentro do grupo Custos das Mercadorias Vendidas. Alguns outros autores seguem esta mesma lógica, de alocar os gastos com custos, enquanto da apuração do custo de produção, junto às contas de resultado, e, Iudícibus (2007, pág. 227) também apresenta desta forma, porém logo após as contas de Receitas, junto às contas de Custos dos Produtos Vendidos, como composição desta, no grupo codificado 5.1, conforme a seguir:

Assim como pode-se ver os dois autores, tanto Iudícibus (2007) quanto Ribeiro (2011) apresentam as contas de apuração do custo de formação, no elenco de contas, junto ao sistema de resultado junto à conta de Custo dos Produtos Vendidos, no caso de Iudícibus (2007), como é utilizado de forma prática por muitos outros contadores, e em grupo específico para custos, ainda dentro do resultado, como mostrou Ribeiro (2011).

Aplicação adequada para a alocação dos gastos em Custos no Plano de Contas Contábil

Em relação à alocação dos gastos com custos no plano de contas, no decorrer da competência, antes de serem transformados em despesas, Padoveze (2006), ensina que:

Quadro 3 - Parte Elenco de Contas segundo Iudícibus (2007)

4.1	Venda Brutas
4.2	(-) Deduções
(...)	(...)
5.1	(-) Custos dos Produtos Vendidos
5.1.1	Matéria-Prima
5.1.2	Mão de Obra direta
5.1.3	Aluguel da fábrica
5.1.4	Energia Elétrica
5.1.5	Depreciação de Equipamentos
5.2	(-) Despesas com Vendas
(...)	(...)
5.4	(-) Despesas Financeira
(...)	(...)

Fonte: elaborado pelo autor com base em Iudícibus (2007)

São os efetuados para o processo de produção. São os gastos industriais. São denominados custos. A característica básica é que tais gastos, durante o processo de fabricação, não são considerados como despesas redutoras das receitas do período. É importante salientar que a contabilização dos custos, gastos para o produto, como ativos, parte do pressuposto de que está havendo, durante o processo de fabricação, um aproveitamento total dos gastos incorridos para a manufatura dos produtos.

PADOVEZE (2006, página 19)

Como pode-se verificar o autor é incisivo de que a característica básica é que tais gastos, durante o processo de fabricação, não são considerados como despesas redutoras das receitas do período. As despesas são alocadas, no plano de contas contábil na parte relativa ao resultado, denominada de demonstração contábil Demonstração do Resultado do Exercício. O CFC (2017) através da NBTC26(R5) determina a formas de análise das despesas, na demonstração contábil Demonstração do Resultado do Exercício, assim:

99. A entidade deve apresentar análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais.

101. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais. CFC (2017, itens 99 e 101)

O CFC (2017), na mesma norma, informa que há dois temas de análise das despesas, a o método da natureza da despesa e o método da função, a saber: A primeira:

102. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos a classificações funcionais. CFC (2017, item 102).

Como exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto:

Quadro 4 - classificação que usa o método da natureza do gasto

Receitas	X
Outras Receitas	X
Variação do estoque de produtos acabados e em elaboração	X
Consumo de matérias-primas e materiais	X
Despesa com benefícios a empregados	X
Depreciações e amortizações	X
Outras despesas	X
Total da despesa	(X)
Resultado antes dos tributos	X

Fonte: NBTC26(R5) CFC (2017)

A segunda:

103. A segunda forma de análise é o método da função da despesa ou do "custo dos produtos e serviços vendidos", classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade divulga o custo dos produtos e serviços vendidos segundo esse método separadamente das outras despesas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável julgamento. CFC (2017, tem 103).

Um exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa é a seguinte:

Quadro 5 - classificação que utiliza o método da função da despesa

Receitas	X
Custo dos produtos e serviços vendidos	(X)
Lucro bruto	X
Outras receitas	X

Despesas de vendas	(X)
Despesas administrativas	(X)
Outras despesas	(X)
Resultado antes dos tributos	X

Fonte: NBTC26(R5) CFC (2017)

Relativo a utilização na Demonstração de Resultado em conformidade com a Lei 6.074/76 Iudícibus *et al.* (2013, pág. 564), na renomada obra Manual de Contabilidade Societária, assevera que nossa Lei determina o uso do critério função. Mas como pode-se ver, sendo pelo método de natureza de gasto ou função, considera-se apenas a contas de despesa de custo com as vendas, sejam pelas variações dos estoques e classificação por natureza de gasto, no caso do método por natureza, e uma conta de despesas de custos no caso do método por função. E, ainda, Iudícibus *et al.* (2013) apresenta a seguinte classificação no plano de contas para os gastos com custos, dentro do grupo de estoques, no Ativo, em empresas industriais, a seguir:

Quadro 6 - classificação no plano de contas para os gastos com custos

<p>ESTOQUES</p> <p>Produtos acabados</p> <p>Mercadorias para revenda</p> <p>Produtos em elaboração</p> <p>Matéria-prima</p> <p>Outros materiais diretos</p> <p>Mão de Obra Direta</p> <p>Salários</p> <p>Outros Custos Diretos</p> <p>Serviços de terceiros</p> <p>Outros</p> <p>Custos Indiretos</p> <p>Material Indireto</p> <p>Mão de obra indireta</p>	<p>Salários e ordenados dos superiores de produção</p> <p>Salários e ordenados do departamento de produção</p> <p>Gratificações</p> <p>Férias</p> <p>Ocupação</p> <p>Aluguéis e condomínios</p> <p>Depreciação e amortizações</p> <p>Utilidade e serviços</p> <p>Energia elétrica (luz e força)</p> <p>Água</p> <p>Outros Custos</p> <p>Recrutamento e Seleção</p> <p>Treinamento de Pessoal</p>
--	--

Fonte: adaptado de Iudícibus *et al.* (2003, pág. 81)

Ainda Iudícibus *et al.* (2013, pág. 840) ratifica a classificação apresentada no quadro acima em sua consagrada obra Manual de Contabilidade Societária no apêndice que trata do modelo de plano de contas. Salienta Iudícibus *et al.* (2013) relativo a classificação de custo nas contas de estoque:

O Modelo de Plano de Contas apresentado neste Manual, relativamente ao custo de produção e ao custo dos produtos vendidos, bem como ao das mercadorias vendidas e serviços prestados, consta de dois grupos de contas. O primeiro se refere aos custos necessários para elaboração dos produtos, por isso, está contido no grupo I – Ativo Circulante, subgrupo 5 – Estoques, na conta Produtos em Elaboração (...). O segundo está no grupo de contas de resultado VII – Custo dos produtos Vendidos. IUDÍCIBUS *et al.* (2003, pág. 590)

E ratifica Iudícibus *et al.* (2013) de que, no resultado, o grupo de custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados apresenta duas subcontas, conforme determina o art. 187 da Lei nº. 6.404/76, quais sejam Custos da Mercadorias Vendidas e dos Serviços Vendidos, observando autor que:

O texto legal acabou por omitir a menção ao Custo dos Produtos Vendidos (CPV). De qualquer forma, essas contas (CMV, CSV e CPV) aparecerão na Demonstração do Resultado do Exercício e receberão simplesmente os débitos correspondentes à baixa nos estoques de Mercadorias e de Produtos Acabados e, no caso dos serviços prestados, os custos que normalmente são apropriados diretamente por sua ocorrência. IUDÍCIBUS *et al.* (2003, pág. 591)

A seguir se transcreve o item 34, da NBCTG 16, que trata do reconhecimento como despesa no resultado:

Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A

quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer. CFC (2017, tem 34).

Assim verifica-se, como orienta Padoveze (2006), a característica básica é que tais gastos, durante o processo de fabricação, não são considerados como despesas redutoras das receitas do período. As despesas são alocadas, no plano de contas contábil na parte relativa ao resultado, denominada de demonstração contábil Demonstração do Resultado do Exercício e, como pode se verificar, a NBTC26(R5) determina a formas de análise das despesas na Demonstração do Resultado do Exercício. Iudícibus *et al.* (2013), na renomada obra Manual de Contabilidade Societária, assevera que nossa Lei determina o uso do critério função. Iudícibus *et al.* (2013) apresenta a classificação no plano de contas para os gastos com custos, dentro do grupo de estoques, no Ativo, em empresas industriais, informando que quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida.

3.3.4. A correta nomenclatura a ser utilizada pelos gastos de custos no Plano de Contas Contábil para o Resultado

Contabilmente pode-se entender o custo como sendo um gasto utilizado na fabricação de um produto ou na prestação de um serviço, estando a eles associados. Por outro lado, a despesa não é consumida neste processo, mas sim no esforço para a manutenção do negócio ou obtenção de receita. Relativo à terminologia de Gastos ou Custos gerais de Fabricação Padoveze (2006) observa que:

O correto seria a utilização da palavra custos (custos gerais de fabricação). Não é incorreta, porém, a utilização da palavra gastos, mais genérica. A utilização da palavra despesa é teoricamente incorreta. Contudo, o uso tão comum dessas palavras como sinônimos permite-nos abrir uma exceção e aceitar esse pequeno desvio semântico. PADOVEZE (2006, pág. 25).

Contudo, Martins (2009) prefere o uso dos termos corretos:

Todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesa. Costumamos chamá-lo Custo do Produto Vendido e assim fazemo-lo aparecer na Demonstração de Resultados; o significado mais correto seria: Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. Cada componente que fora custo no processo de produção agora, na baixa, toma-se despesa. (No Resultado existem Receitas e Despesas — às vezes Ganhos e Perdas — mas não Custos.) A mercadoria adquirida pela loja comercial provoca um gasto (genericamente), um investimento (especificamente), que se transforma numa despesa no momento do reconhecimento da receita trazida pela venda, sem passar pela fase de custo. Logo, o nome Custo das Mercadorias Vendidas não é, em termos técnicos, rigorosamente correto. (MARTINS, 2009, p.18)

Mas, ainda, Padoveze (2006, pág. 19) neste mesmo sentido assevera que “O Custo dos produtos vendidos é uma despesa, de valor igual ao custo anteriormente estocado até antes do momento da venda, e é uma despesa confrontada com as vendas do período.”, e sobre as outras despesas, o mesmo autor se refere como gastos para o período:

São os efetuados para o processo de venda e envio dos produtos. São gastos administrativos e comerciais. Entende-se que estes gastos ocorrem durante os meses e o ano, independentemente do processo produtivo. São gastos mensais ou anuais. São associados ao período de venda, ou seja, ao período escolhido para apuração dos resultados da empresa. Assim as despesas têm impacto sobre o resultado do período, independentemente da quantidade produzida, ou mesmo se houve produção naquele período. PADOVEZE (2006, pág. 19).

Dutra (1995) pondera que:

Assim, as expressões **custo das mercadorias vendidas** – CMV – e **custo dos produtos vendidos** – CPV- estariam tecnicamente bem ditas usando-se as

expressões despesa das mercadorias vendidas – DMV – e **despesa dos produtos vendidos** – DPV. Aquelas expressões iniciadas pela palavra custo deveriam ser usadas, respectivamente, para as mercadorias e os produtos em estoque. Ter-se-ia, conseqüentemente, as expressões **custo das mercadorias estocadas** – CME – e **custo dos produtos estocados** – CPE -, além de **custo dos produtos fabricados** – CPF – e **custo dos produtos em elaboração** – CPE. Dutra (1995, pág. 28).

A norma emitida pelo CFC (2017), NBCTB16(R2) – Estoques, apresenta, em relação à mensuração de estoques, em seu item 10, as seguintes determinações do que deve conter as contas contábeis que registram os fatos contábeis relativos aos estoques: O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. Aqui enfatizando que nos estoques devem conter especificamente custos. A mesma norma do CFC (2017) apresenta as determinações a seguir relativa ao Custo de Transformação, contidos nas contas de estoques:

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas, equipamentos e ativos de direito de uso utilizados no processo de produção e o custo de gestão e de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta. CFC (2017, item 12)

Ainda a referida norma do CFC (2017) aponta exemplos de itens não-incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes. CFC (2017, item 16)

Relativo reconhecimento como despesa no resultado dos custos de estoques temos, conforme CFC (2017), no item 34 da NBCTB16(R2) – Estoques:

Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer. CFC (2017, item 34)

Enfatiza que nos estoques deve se manter os custos e, quando transferidos para resultados se transformam em despesas, o que ratifica a mesma norma do CFC (2017), item 38: O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Salienta-se ainda que que CFC (2011) determina, na NBC TG Estrutura Conceitual, em seu item 4.2, que, em relação aos elementos das demonstrações contábeis:

(...) Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço patrimonial são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido.

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas (...). CFC (2011, item 4.2).

A referida norma ratifica, que os custos das vendas, quando transferidos dos estoques para o resultado, por ocasião das vendas, se transformam em despesas:

A definição de despesas abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado. CFC (2011, item 4.33).

Assim, Martins (2009) nos ensina que todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesa. Costumamos chamá-lo Custo do Produto Vendido e assim fazemo-lo aparecer na Demonstração de Resultados; o significado mais correto seria: Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. A NBCTB16(R2) – Estoques enfatiza de que nos estoques devem conter especificamente custos. Ainda a NBCTB16(R2) – Estoques enfatiza que quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. Então, fica claro que a literatura e a norma contábil determinam que nos estoques deve se manter os custos e, quando transferidos para resultados se transformam em despesas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo se propôs a estudar a alocação das contas de gastos com custos de transformação no plano de contas contábil bem como a terminologia correta após transferidos para a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE. Para tanto utilizou da metodologia relativa à pesquisa bibliográfica, onde, se verificou em legislações, normas, processos judiciais, notícias, comunicados de entidades de classe, livros da literatura contábil e de custos, dentre muitos outros. Se abordou sobre breves definições sobre Contabilidade de Custos, as definições das terminologias envolvidas na literatura Contábil, as definições, sobre tais terminologias, na Legislação e normas contábeis, as formas práticas e usuais de alocação das contas de gastos em custos nas demonstrações contábeis, a aplicação adequada para a alocação dos gastos em Custos no Plano de Contas Contábil, a correta nomenclatura a ser utilizada nas contas com gastos de custos no Plano de Contas Contábil para o Resultado e por fim se propôs uma discussão sobre a pesquisa.

Foram apresentadas breves definições sobre Contabilidade de Custos com bases em alguns autores conhecidos e como se viu a Contabilidade é uma Ciência Social aplicada. Tem como objetivos relevantes o estudo e a geração de informações sobre o patrimônio das pessoas naturais e jurídicas, o qual se quer mensurar. As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece. Buscou-se as definições das terminologias envolvidas na literatura Contábil e se apresentou tais definições conforme os autores estudados, onde se viu que os gastos são realizados e classificados pela contabilidade como de investimentos ou de consumo. Os gastos de consumo transformam-se imediatamente em despesas enquanto os de investimento vão beneficiar várias operações, sendo consumidos ao longo do tempo, e assim transformando-se, também, em despesas. Alguns custos e despesas vão retornar ao ativo à medida que estão sendo elaborados, tornando-se investimentos (consumo dos fatores de produção para a produção de um produto ou serviço). As demais despesas, que foram realizadas com a finalidade de produzirem receitas, serão lançadas por oposição a essa última. Da mesma forma, os custos realizados serão contrapostos à receita na ocasião da venda dos produtos e serviços. Percebeu-se a evidente distinção entre gastos, custos e despesas, onde gasto possui uma maior amplitude, englobando no seu conceito os custos e as despesas, os custos referem-se aos valores consumidos na produção e as despesas são direcionadas à

administração e a consecução de receitas, desde que não influentes no processo de produção ou operações (serviços).

Apresentou-se as definições, sobre tais terminologias, na Legislação e normas contábeis, sendo os da Lei 6.404/76, da NBC TG 16 (R2) – Estoques e o uso de terminologias de custos em entidades não industriais. A Lei 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, apresenta os Critérios de Avaliação do Ativo. A NBC TG 16 (R2) – Estoques, tem como objetivo o de estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Quanto ao uso de terminologias de custos em entidades não industriais é perfeitamente idêntica à terminologia nas entidades industriais em função de sua absoluta similaridade de situação, apesar de em muitas situações, como nas entidades comerciais somente só existir despesas. Quanto a se verificar as formas práticas e usuais de alocação das contas de gastos em custos nas demonstrações contábeis, como pode-se ver os dois autores, tanto Iudícibus (2007) quanto Ribeiro (2011) apresentam as contas de apuração do custo de formação, no elenco de contas, junto ao sistema de resultado junto à conta de Custo dos Produtos Vendidos, no caso de Iudícibus (2007), como é utilizado de forma prática por muitos outros contadores, e em grupo específico para custos, ainda dentro do resultado, como mostrou Ribeiro (2011)

Já, relativo a apresentar a aplicação adequada para a alocação dos gastos em Custos no Plano de Contas Contábil verifica-se, como orienta Padoveze (2006), a característica básica é que tais gastos, durante o processo de fabricação, não são considerados como despesas redutoras das receitas do período. As despesas são alocadas, no plano de contas contábil na parte relativa ao resultado, denominada de demonstração contábil Demonstração do Resultado do Exercício e, como pode se verificar, a NBCT26(R5) determina a formas de análise das despesas na Demonstração do Resultado do Exercício. Iudícibus *et al.* (2013), na renomada obra Manual de Contabilidade Societária, assevera que nossa Lei determina o uso do critério função. Iudícibus *et al.* (2013) apresenta a classificação no plano de contas para os gastos com custos, dentro do grupo de estoques, no Ativo, em empresas industriais, informando que quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida.

Quanto à correta nomenclatura a ser utilizada nas contas com gastos de custos no Plano de Contas Contábil para o Resultado Martins (2009) nos ensina que todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesa. Costumamos chamá-lo Custo do Produto Vendido e assim fazemo-lo aparecer na Demonstração de Resultados; o significado mais correto seria: Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. A NBCTB16(R2) – Estoques enfatiza de que nos estoques devem conter especificamente custos. Ainda a NBCTB16(R2) – Estoques enfatiza que quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. Então, fica claro que a literatura e a norma contábil determinam que nos estoques deve se manter os custos e, quando transferidos para resultados se transformam em despesas. Promoveu-se uma discussão sobre o tema estudado confrontando e comentando sobre as diversas citações dos autores pesquisado. E se conclui, por fim, que o apesar na forma prática que muitos contadores se utilizam para alocar os gastos de transformação junto ao resultado o mais adequado seria o de se manter tais gastos no ativo, junto às contas de estoques.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações..

Lei das Sociedades Por Ações. Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG Estrutura Conceitual**. Brasília, de 16 de dezembro de 2011. Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. DF: Cfc, 16 dez. 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBCTG26(R5)**: Dispõe sobre apresentação das demonstrações contábeis. 5 ed. Brasília/df: Cfc, 2017. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG26\(R5\)&arquivo=Nbctg26\(R5\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG26(R5)&arquivo=Nbctg26(R5).doc)>. Acesso em: 25 jan. 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma **NBCTG16 (r2) – Estoques**, de 24 de novembro de 2017. Estabelece o tratamento contábil para os Estoques. ed. Brasília, DF: Cfc, 24 dez. 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma nº **ITG2000 (R1)**, de 2014. Estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais. Brasília, DF, 05 dez. 2014.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2011.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1993.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedade de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade Para Não Contadores: Para as áreas de Administração, Economia, Direito e Engenharia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NEVES, Silvério das; VICENCONTI, Paulo E. V.. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.
- OLIVEIRA, Antônio B. S. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- RIBEIRO, Osni Moura. **CONTABILIDADE GERAL FACIL**. 7. ed. Sao Paulo: Saraiva, 2010.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- SANTOS, José Luiz dos et al. **Fundamentos da Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atrlas, 2006.
- SCHIER, Carlos Ubiratan, da Costa. **Gestão de Custos**. Curitiba: Inter Saberes, 2010.
- STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice, 2007.
- VICECONTI, Paulo Eduardo; NEVES Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.