

# Navegador Contábil



**Número 41**

13 de julho de 2012

## Contabilização dos custos incorridos em períodos de ociosidade

### *Introdução*

Alguns segmentos industriais podem, principalmente em momentos de desaquecimento da economia, experimentar ociosidade em suas operações. A ociosidade é uma situação razoavelmente comum, mas que ainda gera dúvidas sobre os seus reflexos contábeis.

A existência de ociosidade é em geral um indicador de *impairment*, mas que não necessariamente vai requerer uma provisão nesse sentido. Provisão para *impairment* e contabilização dos custos da ociosidade são dois assuntos distintos. Em geral, o primeiro afeta ativos não correntes e o segundo o custo de formação dos estoques. Nesse Navegador Contábil vamos discutir a contabilização dos custos de ociosidade.

Conceitualmente, a ociosidade é o potencial não utilizado, parcial ou integral, de produção (máquina ou fábrica). Os custos de ociosidade são normalmente os de natureza fixa, tipicamente os custos de manutenção, seguros, aluguéis, depreciação, etc., uma vez que são esses custos que continuam a ser incorridos em caso de redução do nível de produção ou de parada total da produção. Ao contrário, os custos variáveis – tais como mão-de-obra direta, matérias primas e materiais secundários, diretamente aplicáveis na produção – podem, com alguma facilidade, serem adequados às reduções nos níveis de produção.

## Apresentação dos custos de ociosidade

O grande efeito da ociosidade sobre as demonstrações financeiras é lançar parte dos custos diretamente no resultado ao invés de incorporá-los ao custo da produção e consequentemente aos custos dos estoques.

Conforme descrito no CPC 16 – *Estoques*, o custo do produto vendido é, em geral, formado pelo custo do estoque que foi realizado por meio de uma transação comercial, sendo que o custo do estoque é formado “por todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”.

Considerando os conceitos de capacidade ociosa e de estoques acima, é possível concluir que o custo de ociosidade não representa a aquisição ou transformação do estoque, nem é capaz de mudar sua condição ou localização, e, por isso, o custo dos estoques não deve levar em consideração o custo de ociosidade.

A alocação dos custos incorridos de produção é feita considerando o nível normal médio de produção da entidade.

Esse nível normal médio é a média de produção que se espera atingir ao longo de um período razoável, considerando a perda de produção em virtude das manutenções planejadas. A alocação dos custos fixos de produção não pode ser aumentada quando a produção é muito baixa ou mesmo ociosa.

O próprio CPC 16 em seu item 13 afirma que “os custos fixos não-alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos”. Uma vez que esses custos não podem ser agregados aos estoques, resta à entidade contabilizar os custos da ociosidade diretamente ao resultado.

A discussão que segue é: **em qual linha do resultado esses custos devem ser contabilizados?**

A resposta é que o custo de ociosidade deve ser alocado no grupo de custo dos produtos vendidos. O ideal é apresentar em uma linha em separado, mas antes do lucro bruto, ou na própria linha de custo dos produtos vendidos, desde que divulgado em nota explicativa o componente de custo de ociosidade ali lançado.

Algumas entidades entendem que esse custo não faz parte da produção, e por esse motivo tratam esses custos como outras despesas operacionais. Consideramos essa abordagem inadequada, uma vez que a função desses custos não está alterada e, por isso, não podem ser classificados como “outras despesas operacionais”. A previsão do CPC 16 item 19 é no sentido de acelerar o reconhecimento sem, no entanto, alterar sua função. Nesse caso, é correto dizer que a depreciação, ou qualquer outro custo fixo não alocado dentro da atividade normal de produção, tem como função servir à atividade produtiva da entidade, ainda que não alocados ao custo de produção. Lembramos que a legislação societária brasileira requer a apresentação da demonstração do resultado por função e, dessa forma, deve divulgar em nota explicativa as despesas por natureza. Nesse caso, nesta nota explicativa, os custos de ociosidade não são identificados, uma vez que são apresentados normalmente dentro do valor da sua correspondente natureza (depreciação, mão-de-obra, etc.).



### **Nível normal médio de produção**

Como dissemos acima, a alocação dos custos incorridos de produção é feita considerando o nível normal médio de produção da entidade.

E o que podemos chamar de nível normal médio de produção?

O *CPC 16* não nos dá detalhes dos fatores que devemos considerar ao determinar esse nível normal de capacidade. Já concluímos que os custos da capacidade ociosa devem ser lançados diretamente no resultado, por não constituírem parte da capacidade normal da entidade. Ao determinarmos o que pode ser considerado como “normal”, entendemos que os seguintes fatores devem ser considerados em conjunto:

- O volume de produção esperado por aqueles que projetaram a unidade fabril e pela administração considerando as condições de produção (um, dois ou três turnos) que devem prevalecer no ano;
- O nível de atividade projetada para o ano sob revisão e para os anos seguintes;
- O nível de atividade atingida no ano corrente e no ano anterior.

O custo de ociosidade deve ser considerado e levado a efeito quando for relevante ou quando houver variações “persistentes” em relação às projeções. Não se aplica a contabilidade de custos de ociosidade a variações normais de produção.



**Exemplo**

Ao lado apresentamos um exemplo de como apurar e contabilizar os custos de ociosidade.

A Entidade A determinou que a capacidade normal prevista para o ano, considerando os indicadores citados anteriormente, é de 7.500 horas/ano, equivalente a 7.500 unidades, ou seja, 1 unidade/hora. Ao lado, estão descritas as demais informações, bem como a apuração do custo da ociosidade, o custo de produção e os demais custos.

Capacidade instalada	10.000 horas/ano
Capacidade normal (B)	7.500 horas/ano
Horas reais trabalhadas (C)	6.500 horas/ano

Estoque inicial	2.500 Unidades
Produção do ano	6.500 Unidades
Vendas do ano	6.700 Unidades
Estoque final	2.300 Unidades

Estoque inicial	R\$ 1.300
Custo médio (estoque inicial)	R\$ 0,52/unidade

Custos fixos totais no ano (A)	R\$ 1.500
Custos variáveis totais no ano (D)	R\$ 2.600

**a. Cálculo do custo da ociosidade**

Custos fixos por produto (capacidade normal) = (A) / (B)	R\$ 0,20	(E)
Capacidade ociosa em quantidade (em relação à normal) = (B) - (C)	1.000 Unidades	(F)
Custo da ociosidade = (E) x (F)	R\$ 200	

**b. Apuração do Custo**

Custo total do ano (A) + (D)	R\$ 4.100
Custo da ociosidade	R\$ (200)
Custo atribuído aos estoques	R\$ 3.900

	Unidades	R\$	Custo médio
Estoque inicial	2.500	1.300	0,52
Produção do ano	6.500	3.900	0,6
Produtos vendidos no ano	(6.700)	(3.871)	0,578
Estoque final	2.300	1.329	0,578

Acima podemos observar que o custo das vendas do ano apurado foi de R\$ 3.871, o qual será acrescentado pelo custo da ociosidade de R\$ 200, totalizando um custo de R\$ 4.071.

As opiniões manifestadas neste informativo são preparadas para orientação geral e não constituem consultoria ou opinião profissional. A decisão sobre determinado tratamento contábil é de responsabilidade da administração. Outros profissionais da área e reguladores podem ter opiniões diferentes das manifestadas neste informativo. Alterações futuras nas normas e interpretações podem afetar os comentários e conclusões aqui incluídos. Em caso de dúvida, consulte um especialista.

© 2012 PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes. Todos os direitos reservados. Neste documento, "PwC" refere-se à PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes, a qual é uma firma membro do network da PricewaterhouseCoopers International Limited, sendo que cada firma membro constitui-se em uma pessoa jurídica totalmente separada e independente. O termo "PwC" refere-se à rede (network) de firmas membro da PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ou, conforme o contexto determina, a cada uma das firmas membro participantes da rede da PwC. Cada firma membro da rede constitui uma pessoa jurídica separada e independente e que não atua como agente da PwCIL nem de qualquer outra firma membro. A PwCIL não presta serviços a clientes. A PwCIL não é responsável ou se obriga pelos atos ou omissões de qualquer de suas firmas membro, tampouco controla o julgamento profissional das referidas firmas ou pode obrigá-las de qualquer forma. Nenhuma firma membro é responsável pelos atos ou omissões de outra firma membro, nem controla o julgamento profissional de outra firma membro ou da PwCIL, nem pode obrigá-las de qualquer forma.