

## GESTÃO FINANCEIRA

### RESULTADO CONTÁBIL: APURAÇÃO ENGANOSA

*Fernando Giúdice<sup>1</sup>*

Para melhor compreender a metodologia de cálculo do resultado econômico apurado nas empresas de transportes rodoviários de cargas, nada melhor que estabelecer, sobre o assunto, um paralelo entre a atividade Industrial e a atividade de transporte.

#### **Atividade industrial**

Em toda a cadeia logística existem produtos ou serviços em processo de elaboração. Quanto mais longo e demorado o ciclo produtivo, tanto maior será a existência de produtos ou serviços inacabados.

A indústria de transformação mede e calcula os custos dos produtos acabados e também apropria custos a produtos semielaborados. Para tanto, a indústria recorre ao sistema de custos por processo, que permite identificar as despesas apropriadas diretamente a cada produto e em cada fase do processo de fabricação (tabela 1).

**Tabela 1 – Composição do custo de fabricação**

Componentes de despesas	Valores em R\$/mil
Matérias primas	1.200
+ Mão-de-obra direta	800
+ Gastos gerais de fabricação	500
= Custo total de fabricação	2.500

O custo total de fabricação inclui despesas apropriadas a produtos acabados e também a produtos semiacabados, ou em elaboração.

No fechamento das contas de balanço, delimitado pelo período contábil (mês, semestre ou ano), haverá produtos em processo de fabricação, incompletos e semiacabados. Os custos destes produtos inacabados devem ser levados em conta, quando da apuração do CVM-Custo da Mercadoria Vendida ou CPV-Custo de Produtos Vendidos.

Portanto, para obter-se o custo dos produtos acabados (aqueles que foram transferidos para estoque), deve-se adicionar e subtrair, do custo de fabricação, o valor dos custos de produtos em elaboração, vindos do mês anterior, ou transferidos para o mês seguinte (tabela 2).

**Tabela 2 – Cálculo de custos de produtos acabados**

Composição dos Custos	Em valores R\$/mil
Custo total de fabricação	2.500
+ Custo de produtos em fabricação (mês anterior)	300
(-) Custos dos produtos em fabricação (mês atual)	600
= Custo dos produtos acabados (terminados no mês)	<b>2.200</b>
: Os custos dos produtos em fabricação (mês atual) transferem-se para o mês seguinte.	

Para a apuração do CPV (custos dos produtos vendidos), será necessário adicionar aos estoques de produtos acabados os produtos terminados no mês (tabela 3).

**Tabela 3. - Apuração de custos dos produtos vendidos**

Discriminação	Em valores R\$/mil
Estoque anterior de produtos acabados	6.000
+ Entradas de produtos terminados no mês	<b>2.200</b>
(-) Estoque de produtos acabados no final do mês	4.900
= Custo dos produtos vendidos no mês	3.300

Como se pode ver, a empresa apurou um custo mensal de fabricação no valor de R\$ 2.500, porém o CPV superou este custo em R\$ 800, o que comprova que houve venda de produtos do estoque anterior.

A parte de custos de produtos semielaborados, no valor de R\$ 600, passou para o mês seguinte. Este valor integrará o custo de fabricação no próximo mês.

Conclui-se que o valor da receita mensal corresponde à venda de produtos acabados existente nos estoques; não tem, pois, qualquer vinculação direta com as despesas de fabricação apropriadas no período de apuração do resultado. Assim, os custos dos produtos vendidos podem ter um valor maior ou menor do que os custos mensais de fabricação. Isto depende naturalmente da flutuação dos estoques de produtos acabados.

O lucro/prejuízo (bruto) é apurado pela diferença entre o valor da receita mensal e o custo dos produtos vendidos, calculados no mesmo mês de competência (tabela 4).

**Tabela 4. – Apuração de resultado econômico bruto**

Apuração de Resultado econômico bruto	R\$ mil
Receita Líquida mensal	4.000
(-) Custos dos produtos vendidos no mês	3.300
= Resultado – Lucro/prejuízo (bruto)	700

### **Prestação de serviços**

Na atividade de prestação de serviços, à qual pertencem as transportadoras, não há, como na indústria, estocagem de serviços. Serviços são produtos intangíveis, elaborados e entregues ao contratante, em tempo e hora, de acordo com os contratos firmados.

Na atividade de transportes, não há estoques reguladores, porque os serviços não são bens físicos passíveis de serem estocados. Ao longo das fases do processo produtivo, haverá serviços em elaboração, assim como existem na indústria produtos não terminados, que passam para o próximo mês e/ou veem do mês anterior.

Em uma sequência de etapas ou fases (tabela 5) é quase impossível não ocorrerem serviços incompletos no final do mês.

**Tabela 5 - Discriminação da sequência operacional:**

1	Pedido colocado pelo cliente
2	Operação de coleta de mercadorias no cliente embarcador
3	Armazenamento de mercadorias no terminal de origem
4	Carregamento de mercadorias no terminal de origem
5	Transferência de mercadorias do terminal de origem para o terminal de destino
6	Descarregamento de mercadorias no terminal de destino
7	Roteirização das entregas das mercadorias ao destinatário
8	Carregamento de veículos para entrega das mercadorias
9	Viagens de entregas – descarregamento das mercadorias no domicílio de cada destinatário.

No final do mês, certamente haverá serviços em elaboração em qualquer uma das etapas do processo operacional ou porque as mercadorias ainda não foram entregues ao destinatário final, ou estão armazenadas na filial de origem, ou ainda estão viajando em veículos em trânsito, entre a filial origem e a filial de destino. As mercadorias, vez ou outra, permanecem no armazém aguardando programação de entregas, e às vezes as entregas só acontecem no mês seguinte.

Na atividade de transportes de cargas, o ciclo produtivo varia entre 5 e 20 dias. Neste caso, alguns dos serviços iniciados na segunda quinzena do mês, com certeza, serão concluídos somente no mês seguinte.

Mesmo em ciclos curtos de produção, por exemplo, três dias, é possível que serviços iniciados no dia 29 do mês em curso, sejam concluídos no dia 02 do mês seguinte.

A cada operação no ciclo produtivo, os custos são absorvidos e integram o produto durante o processo operacional. No último dia do mês, há produtos/serviços ainda em processo de elaboração, “estacionados” em uma das fases da sequência operacional. São serviços ainda não completados, mas que já incorporaram despesas.

Sabe-se, entretanto, que os documentos fiscais (notas fiscais e conhecimentos de transportes) são emitidos quando da recepção das mercadorias no armazém, ou do carregamento de caminhões (etapa 3 ou 4). Nestas etapas, já incidiram despesas parciais, enquanto o valor da receita dos CTRC-Conhecimento do Transporte Rodoviário de Carga emitidos é total. Por se tratar de produtos/serviços incompletos, não podem ser faturados ao cliente.

### **Registros da receita**

Os documentos fiscais (notas. fiscais e conhecimentos de transportes), são emitidos quando da recepção das mercadorias coletadas, ou armazenadas, (etapa 3 ou 4).

A contabilidade registra todos os conhecimentos emitidos no mês, mediante lançamentos dos valores na conta de Receita. A contabilidade procede desta forma, respeitando o princípio de competência contábil, (documentos fiscais emitidos no mês devem ser contabilizados no mesmo mês de competência). Esta receita contabilizada contém valores de serviços em andamento e valores de serviços terminados. É sabido, entretanto, que parte desta receita contabilizada não será realizada dentro do mês correspondente aos custos absorvidos pelos serviços em andamento, ou em processo de elaboração. Esta parte da receita será realizada no mês seguinte, quando da entrega das mercadorias ao cliente destinatário. A parcela de receitas a realizar deveria ser deferida para o mês seguinte. Porém, de acordo com os procedimentos contábeis geralmente aceitos, não é permitido efetuar lançamentos das receitas e de despesas deferidos de um mês para outro, a não ser quando autorizado pela Receita Federal, a quem compete a concessão de regime especial para a contabilização dos documentos fora do período de competência.

Como a Contabilidade não pode transferir parte das receitas a realizar de um mês para outro, evidencia-se uma dissintonia entre o valor da Receita e os correspondentes custos apropriados no mês.

### **Registros das despesas**

As despesas de transportes são contabilizadas na medida em que os documentos fiscais são emitidos pelos fornecedores de materiais e serviços. Os registros contábeis são feitos dentro do mês de competência, independentemente do estágio em que se encontram os produtos/serviços de transportes em andamento (serviços concluídos ou em processo de elaboração). Tanto quanto as receitas, as despesas de serviços em elaboração, não podem ser transferidas para o mês seguinte.

Quando a contabilidade não ajusta as despesas diretas na apuração do CSP (custo dos serviços prestados), o resultado econômico torna-se falso e incorreto. A falta de ajuste, tanto da receita,



quanto da despesa, distorce o resultado econômico. Desta maneira, o lucro ou o prejuízo contábil não expressam fielmente a relação Receita/Custos/Resultado.

**Tabela 6 – Despesas diretas contabilizadas no mês**

Composição das despesas diretas	Em R\$ / mil
Despesas de transferências de cargas	1.800
Despesas de coletas e de entregas	400
Despesa operacional de Terminais de cargas	600
<b>Total das despesas diretas de transportes</b>	<b>2.800</b>

As despesas diretas de transportes referem-se a gastos mensais apropriados a serviços concluídos (mercadorias entregues), bem como a serviços não concluídos no mês.

**Tabela 7 – Apuração de Resultado Econômico** Em R\$ / mil

Discriminação	Correto	Incôrreto
Receitas (RCTRC) emitidos no mês atual	3.700	3.700
+ Receita Líquida transferida do mês anterior	500	- 0 -
(-) Receita Líquida a realizar no mês seguinte	800	- 0 -
<b>= Receita de serviços terminados no mês</b>	<b>3.400</b>	<b>3.700</b>
<i>Apuração dos custos dos serviços prestados</i>		
Despesas diretas de transportes – mês atual	2.800	2.800
+ Serviços em elaboração – mês anterior	300	- 0 -
(-) Serviços em elaboração – mês seguinte	400	- 0 -
<b>= Custos dos serviços prestados</b>	<b>2.700</b>	<b>2.800</b>
RESULTADO ECONÔMICO BRUTO	700	900
Dedução do “overhead” (Inclui despesas administrativas, financeiras e comerciais)	450	450
<b>Resultado econômico (antes do I.R)</b>	<b>250</b>	<b>450</b>
Resultado econômico (em percentual)	7,4%	12,2%

O cálculo do CSP segue a mesma metodologia utilizada na apuração do CPV (custos dos produtos vendidos pela Indústria), apenas com a ressalva de que o setor de transporte não vende produtos a partir dos estoques de produtos acabados.

Vejam, na tabela 7 (coluna – apuração incorreta) que o resultado do balanço é enganoso, não retrata, com fidelidade, o desempenho econômico da empresa amostrada, pois, os custos e receitas de serviços em elaboração não foram contabilizados.

É comum, na Empresa de Transportes, apurar o CSP sem considerar os valores dos produtos em processo de elaboração (estes valores são desprezados no cálculo do CSP). *O empresário acredita que receitas a realizar e custos de serviços em andamento têm efeito compensatório, de um mês para outro, e que não vale a pena apurar receitas e custos de serviços em processo de elaboração. Acredita que as receitas transferidas para o mês seguinte são equivalentes à receita recebida do mês anterior; e com o mesmo raciocínio avalia os custos dos serviços em elaboração, cujos valores do mês anterior compensam os valores do mês seguinte. Os empresários entendem que estes valores compensam-se, ou anulam-se ao longo do ano.* Contudo, o exemplo numérico não confirma esta tese.

## Conclusão

Caso não seja possível apurar, pelo método contábil, o resultado econômico, com os ajustes necessários na receita e nos custos, aconselha-se aos transportadores valerem-se de sistemas de processamento de dados extra contábil.

Por meio de programas eletrônicos, podem-se apropriar custos diretos a cada conhecimento de transporte, ou Nota Fiscal, na medida em que as cargas passam pelas fases do processo de produção. A cada fase do processo, incorporam-se despesas diretas, que são absorvidas e acumuladas até à etapa final. Num determinado momento (data do fechamento de balanço ou balancete), é possível conhecer o custo dos produtos/serviços terminados, ou o custo de produtos/serviços em elaboração – semiacabados.

Quanto à determinação do valor da Receita, não há problema, pois, estes valores estão declarados nos CTRC ou em Notas Fiscais identificados pelo CNPJ do cliente. As receitas serão agrupadas e isoladas, em perfeita correspondência receitas versus custos. Desta feita, o trabalho de separar custos e receitas de produtos/serviços acabados e custos e receitas de produtos/serviços semielaborados é uma questão simples de processamento de dados disponíveis nos arquivos do Sistema eletrônico. Basta agrupar e somar os valores dos CTRC (receitas e custos), tanto dos CTRC referentes a serviços já concluídos no mês, quanto aos CTRC de serviços incompletos, ainda por terminar.

Está claro, que por este método de apropriação, a apuração de resultado econômico não apresentará em nenhuma distorção, pois se trabalha com receitas e custos de serviços terminados, já entregues aos clientes. Por outro lado, o sistema permite, também, apurar custos e receitas de serviços em processo de elaboração.

Além da vantagem do uso deste método de apropriação, abre-se a possibilidade de análise econômica – receita,/custos e resultado – por cliente, por percurso e por filial.



<sup>1</sup> **Fernando Giúdice** é Consultor de Organização de Empresa, desde 1972.

Bacharel em Administração e pós-graduado em Gerenciamento Empresarial.

Ex professor das Faculdades Oswaldo Cruz, ministrou cursos de Marketing e O.S.M ( Organização, Sistemas e Métodos).

Promoveu treinamento de Consultores quando na função de Diretor Técnico da Paes de Barros Associados, Engenheiros e Consultores. Nesta oportunidade, coordenou equipe de consultores para a elaboração de Manuais Técnicos que foram publicados pela Barroslearn Produções Didáticas Ltda.

No cargo de Gerente Executivo da NTC – Associação Nacional dos Transportes e Logística, foi palestrante em Convenções, Congressos e Seminários.

Em 1982, dirigiu e coordenou a Pesquisa do Setor (TRC), que culminou com a publicação do primeiro Manual do Sistema Tarifário, com bases técnicas e científicas.

Como articulista, colaborou na redação da Revista BR com artigos sobre organização de empresas, além da abordagem de temas relacionados às técnicas de custos e formação de preços.

Atuou como Consultor em diversas empresas do Setor de Transportes Rodoviário de Cargas, desenvolvendo Projetos nas áreas de Organização, Economia e Finanças.

