

Revisitando Kaplan (1988): One Cost System Isn't Enough

Newton Alexandre Backes (PUCPR) - newton.backes@pmintl.com

Alceu Souza (PUCPR) - alceu.souza@pucpr.br

Wesley Vieira da Silva (PUCPR) - wesley.vieira@pucpr.br

Resumo:

O presente trabalho faz uma revisitação ao artigo de Kaplan (1988) referente a abordagem feita aos métodos de custeio utilizados pelas empresas. O artigo escrito sob o título “One Cost System Isn't Enough” aborda as principais necessidades do corpo gerencial a respeito dos sistemas de custos utilizados pelas empresas. Este estudo faz uma revisão conceitual dos principais métodos de custeio utilizados pelas organizações: Custeio por absorção; custeio direto, custeio baseado em atividades (ABC – “Activity Based Costing”) e UEP (Unidade de Esforço de Produção). Igualmente, verificam-se as necessidades do negócio em termos mercadológicos e de gestão, e sua relação com os métodos de custeio. Para corroborar Kaplan, apresenta-se uma empresa produtora de bens de consumo, denominada sob o pseudônimo de Holística Ltda., onde mais de um método de custeio é utilizado.

Palavras-chave: *Métodos de Custeio. Gestão Estratégica de Custos*

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Revisitando Kaplan (1988): *One Cost System Isn't Enough*

Resumo

O presente trabalho faz uma revisitação ao artigo de Kaplan (1988) referente a abordagem feita aos métodos de custeio utilizados pelas empresas. O artigo escrito sob o título “*One Cost System Isn't Enough*” aborda as principais necessidades do corpo gerencial a respeito dos sistemas de custos utilizados pelas empresas. Este estudo faz uma revisão conceitual dos principais métodos de custeio utilizados pelas organizações: Custeio por absorção; custeio direto, custeio baseado em atividades (ABC – “*Activity Based Costing*”) e UEP (Unidade de Esforço de Produção). Igualmente, verificam-se as necessidades do negócio em termos mercadológicos e de gestão, e sua relação com os métodos de custeio. Para corroborar Kaplan, apresenta-se uma empresa produtora de bens de consumo, denominada sob o pseudônimo de Holística Ltda., onde mais de um método de custeio é utilizado.

Palavras-chave: Métodos de Custeio. Gestão Estratégica de Custos.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos.

1 Introdução

O artigo de Robert Kaplan, escrito em 1988, faz uma abordagem sobre os sistemas de custeio utilizados pelas empresas e suas respectivas limitações. Para o autor (KAPLAN, 1988), os gerentes precisam obter informações que forneçam o valor dos inventários, possibilitam o controle operacional e mensurem os custos dos produtos.

As necessidades podem ser relacionadas à crescente competição entre empresas de diversos setores nas últimas décadas, conseqüência da abertura dos mercados e da globalização da economia. Outro ponto que pode ser relacionado com a abordagem de Kaplan é o fato da competitividade, muitas vezes, obrigar as empresas a praticarem preços inferiores aos dos concorrentes, levando a uma redução da rentabilidade e do lucro. Com isso, a tomada de decisão para a prática de tais preços está relacionada com a necessidade de uma mensuração dos seus custos.

Considerando esta realidade, as empresas tem buscado o enxugamento de suas estruturas, bem como a otimização de seus processos, com vistas a obter ganhos de produtividade que maximizem seus lucros, cumprindo assim outro aspecto abordado por Kaplan (1988) relacionado ao sistema de custeio: O controle operacional.

Dentro deste panorama, os métodos de custeio utilizados pelas empresas estão diretamente relacionados às necessidades de mensurar seus custos, principalmente aquelas detentoras de processos industriais complexos. A escolha do método de custeio é fundamental quando se tem por objetivo a obtenção de uma ferramenta que melhor possa identificar e mensurar os custos inseridos no processo, bem como a indicação de onde é possível buscar produtividades que maximizem os lucros.

Os métodos de custeio são muitas vezes criticados por não serem capazes de atender as necessidades das empresas em termos de informações, não auxiliando na gestão estratégica, podendo deixar mais dúvidas do que certezas. Conforme Souza *et al* (2003) os métodos de custeio foram desenvolvidos em períodos diferentes, como conseqüência natural da necessidade informacional da estratégia adotada em face do contexto sócio-econômico e também dos paradigmas de cada época. Tal afirmação deve ser considerada por

administradores, executivos e empresários, para que os mesmos possam compreender a que finalidade e propósito cada método de custeio é mais adequado.

Com base nesse entendimento, uma organização deve adotar o método de custeio que melhor se encaixe na sua gestão estratégica, fornecendo informações relevantes que facilite e forneça subsídios à tomada de decisão. Dentre os diversos métodos de custeio, temos a absorção, muito conhecido no Brasil, especialmente por ser o método de custeio aceito pela legislação tributária do imposto de renda. Conforme Souza *et al* (2003), o surgimento do método está atrelado ao surgimento da produção em massa no início do século passado, respaldado no paradigma de produção em grandes lotes para diminuição dos custos indiretos. Contudo, ainda é um dos métodos mais utilizados para verificar a eficiência do processo em termos de volume, tempo e custos (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

O método do custeio direto tem seu surgimento atrelado ao paradigma de que uma organização deve planejar sua produção de acordo com a sua venda. Tal aspecto encontra respaldo na crise de 1929. Para Souza *et al* (2003), a mesma deixou lições, dentre elas, a importância de casar a produção com o potencial de mercado. Assim, teve-se o início de um paradigma que buscava o fortalecimento das vendas como o suporte para o pagamento de sua estrutura (os custos indiretos).

Outro método de custeio utilizado por empresas, principalmente no sul do Brasil é o método conhecido como UEP (Unidade de Esforço de Produção). Tal método foi desenvolvido por Geoges Perrin em 1954, e mais tarde aprimorado por Franz Allora (WERNKE, 2005).

Com o passar dos anos, as empresas começaram a buscar novas tecnologias, utilizando as mesmas em seus processos. Também, a busca de diversificação, atrelada a questões como internacionalização, criaram processos complexos, onde surge uma necessidade de mapeamento e mensuração conjuntos. Para Souza *et al* (2003), os processos complexos fizeram surgir a necessidade de um método de custeio baseado nas atividades de cada processo, surgindo assim o início do desenvolvimento do custeio ABC (*Activity Based Costing*).

Os métodos de custeio servem para propiciar informações relevantes para a tomada de decisão nas empresas, porém, juntamente com o orçamento, permitem uma visão mais clara do processo. O orçamento é uma extensão do planejamento empresarial, servindo como instrumento para fortalecimento e controle da gestão (SANTOS; VASCONCELOS; MACEDO, 2003). O planejamento dos custos com base num orçamento, constitui-se numa ferramenta poderosa para a gestão estratégica, pois permite o planejamento antecipado de investimentos e da gestão fabril. Igualmente, é uma ferramenta que com o decorrer do tempo verifica a relação entre os resultados esperados versus os resultados reais, possibilitando ao gestor uma tomada de decisão para corrigir desvios de rota, maximizando os lucros, ou então, minimizando as perdas (LEONE, 2000).

Assim, como forma de verificar os aspectos relacionados por Kaplan (1988) referente as necessidades dos gerentes atreladas a escolha de um método ou sistema de custeio, é realizada uma verificação nos métodos de custeio utilizados pela empresa Holística Ltda. Igualmente, verificam-se as necessidades que fizeram a mesma optar por determinado método de custeio, bem como as limitações observadas.

2 Os principais métodos de custeio

Muitas vezes há uma confusão originada pelo senso comum a respeito dos métodos de custeio, onde se confunde, por exemplo, as ferramentas de custos e o valor de registro com método de custeio. Contudo, segundo Wernke (2005), os métodos de custeio mais conhecidos

ou utilizados são o custeio por absorção e suas variações, o custeio variável ou direto, ABC (*Activity Based Costing*) e o método UEP (Unidade de Esforço de Produção).

Estes métodos de custeio são utilizados na literatura, e também, os mais utilizados pelas empresas como forma de mensurar seus custos atrelados ao processo produtivo, no caso, as empresas industriais.

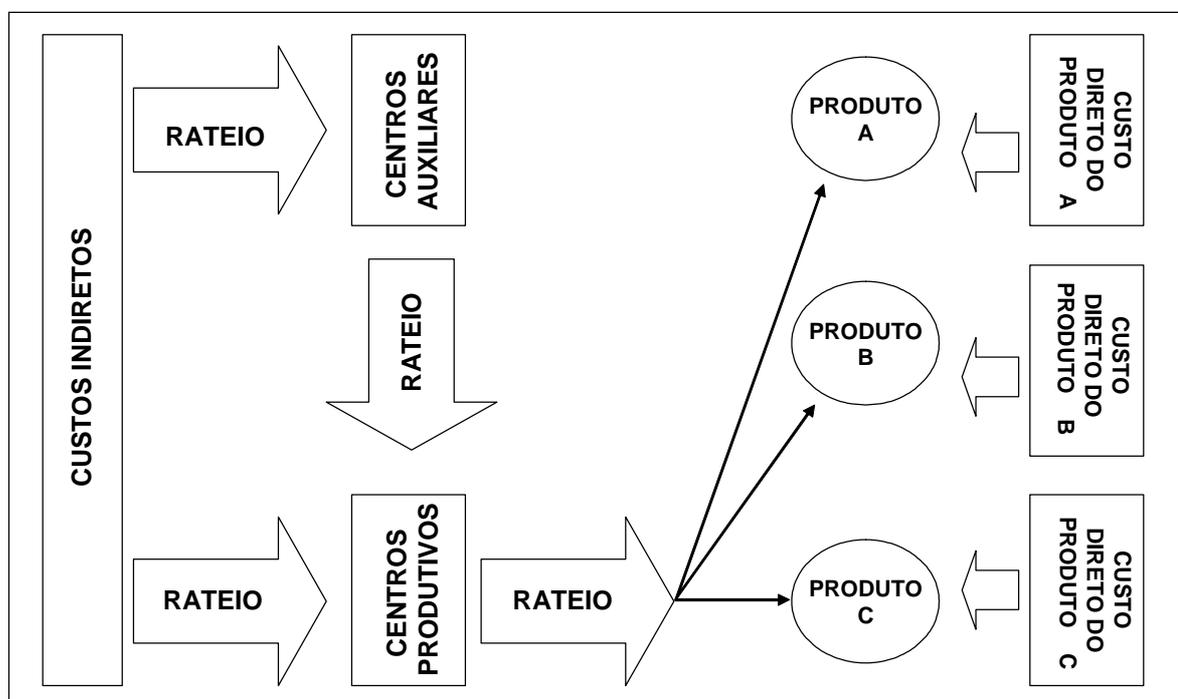
A importância de se ter consciência a respeito do significado de cada método de custeio está atrelada ao tipo de tratamento ou gestão que se quer adotar com relação a determinado produto ou indústria. Cabe salientar ainda que, normalmente, o método de custeio confunde-se com empresas industriais, entretanto é possível aplicá-los nas empresas que não sejam indústrias, como transportadoras, distribuidoras, hospitais, etc.

Na seqüência far-se-á uma abordagem dos métodos de custeio apontados por Wernke (2005) e suas respectivas características, que fazem com que os mesmos se diferenciem entre si.

2.1 O custeio por absorção

O custeio por absorção é compreendido como sendo o método pelo qual todos os custos fabris, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, sejam alocados aos produtos fabricados num determinado período (WERNKE, 2005). De acordo com Souza e Clemente (2007), os custos de produção, no custeio por absorção, devem refletir a passagem da matéria-prima pelo processo produtivo, consumindo recursos e absorvendo cargas dos custos diretos e indiretos, até transformar-se em produto acabado.

A figura 1 demonstra, em forma de fluxograma, como ocorre a passagem das matérias-primas pelo processo produtivo até transformar-se em produto pronto:



Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

Figura 1 – Fluxograma contábil do custeio por absorção

O custeio por absorção é o método mais utilizado para finalidades contábeis, como avaliar estoques e como determinar o valor do custo do produto vendido a ser registrado no DRE (Demonstração do Resultado do Exercício). Tal justificativa refere-se ao fato de que o

mesmo observa os princípios contábeis, onde todos os custos são incorporados ao produto, independentemente se forem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos (PEREZ; OLIVEIRA; COSTA, 2001).

O custeio por absorção apresenta algumas vantagens, como por exemplo, o fato de ser aceito pelas autoridades fiscais. Outra vantagem está relacionada à apuração dos custos por centro de custo, fazendo com que seja possível avaliar o desempenho de cada departamento, pois este método requer que a empresa seja dividida contabilmente em centros de custos. Outra vantagem atribuída a este sistema está relacionada ao fato de que esta metodologia requer que todos os custos sejam absorvidos pelo produto, e conseqüentemente, tem-se assim o custo total de cada produto (WERNKE, 2005). Para Souza *et al* (2003), o custeio por absorção é sem dúvida o sistema mais utilizado para monitorar a eficiência de processo em termos de volume, tempo e recursos consumidos.

Embora haja vantagens a respeito da utilização deste método de custeio, cabe enfatizar que o mesmo é criticado no âmbito gerencial. Uma das críticas está atrelada ao fato de que o mesmo adequa-se a legislação vigente em detrimento ao aspecto gerencial. Neste caso, tem-se o exemplo do método de avaliação dos estoques pelo custo médio de aquisição e a utilização das taxas de depreciação estabelecidas legalmente (WERNKE, 2005). Assim, o ideal em termos econômicos seria o custeamento do inventário ao custo de reposição e a depreciação pela política de renovação de equipamentos adotada pela empresa.

Outro ponto criticado no custeio por absorção é a arbitrariedade e subjetividade utilizada na escolha de bases de apropriação (PAMPLONA, 1993), ou seja, a utilização de rateios para distribuir os custos entre departamentos e produtos. Neste aspecto, o questionamento está atrelado ao critério em si, pois muitas vezes, os rateios não são muito adequados a todos os fatores de custos, o que pode distorcer a rentabilidade do produto, penalizando alguns e beneficiando outros.

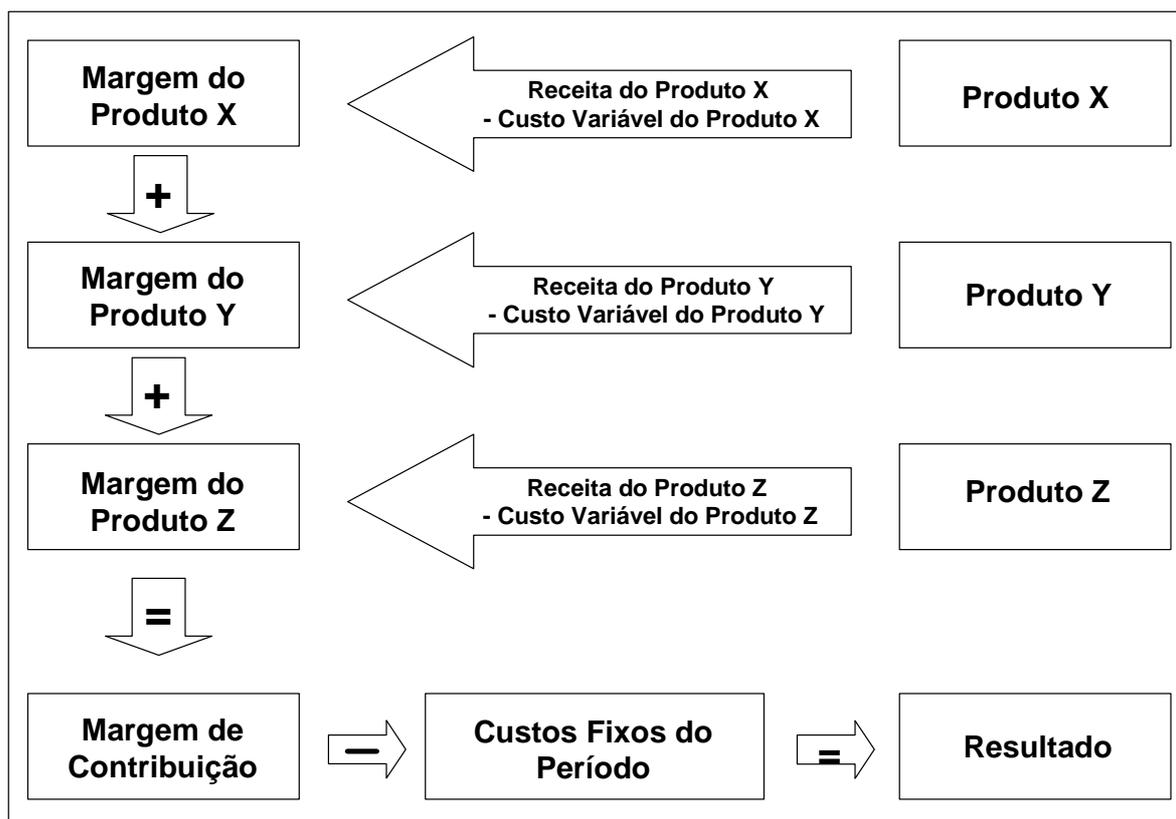
2.2 O custeio direto

A evolução dos mercados e a busca pelo planejamento de produção com base na receita de vendas é o que originou o desenvolvimento do método de custeio direto. Segundo Souza *et al* (2003), este sistema teve sua origem na sociedade americana nos anos 30, sendo concebido para refletir o resultado operacional da empresa como resultado da quantidade vendida, sendo que a própria crise de 1929 mostrou que a produção sem uma perspectiva de venda não gera riqueza.

Para Martins (2001), a grande dificuldade trazida pela apropriação dos custos fixos aos produtos, e o grande conhecimento que se tem a cerca do custo variável, auxiliaram no desenvolvimento desta nova modalidade de custeio.

No custeio direto ou custeio variável são alocados somente aos produtos os custos variáveis, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período. Esta é com certeza a grande mudança conceitual introduzida com este método, ou seja, com o custeio direto fica mais fácil identificar o peso da estrutura, pois conforme Souza *et al* (2003), a identificação e destaque dos custos fixos é um dos problemas do custeio por absorção.

Abaixo segue a figura 2 com o fluxograma do custeio direto, considerando três produtos (X, Y e Z), onde se pode perceber um novo conceito denominado margem de contribuição, que será o montante necessário para cobrir os custos fixos do período, sendo que a diferença será o resultado.



Fonte: Adaptado de Souza e Clemente (2007)

Figura 2 – Lógica do Custeio Direto para três produtos

O custeio direto não é aceito pelas autoridades fiscais brasileiras, a sua utilização apresenta algumas vantagens como o fato de se poder identificar a margem unitária por produto, para a análise de custos e projeções orçamentárias (SOUZA *et al*, 2003).

Embora hajam vantagens como as mencionadas no parágrafo anterior, devem-se considerar algumas questões levantadas com relação à utilização deste método, como o fato de que é necessária uma classificação quando a diferenciação dos custos de natureza fixos dos custos de natureza variável. Tal classificação muitas vezes é muito difícil de ser realizada em função da existência de custos semi-variáveis ou semi-fixos.

Outro ponto levantado é com relação aos crescentes gastos com propaganda e publicidade do produto, ou então, dos gastos com atendimento ao cliente, não computados ao produto por este método (WERNKE, 2005). Neste caso, a margem de contribuição do produto pode ser distorcida, não refletindo a verdadeira rentabilidade do mesmo.

2.3 O custeio baseado em atividades – ABC

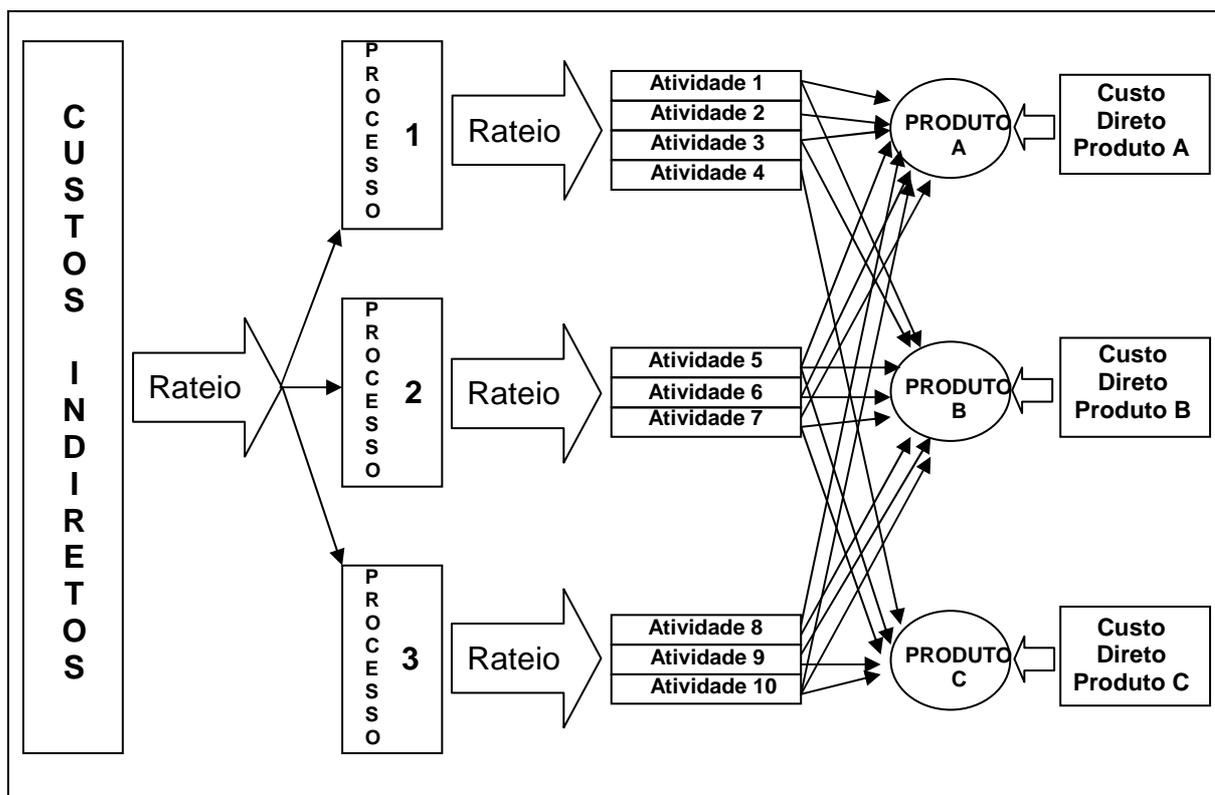
A complexidade dos processos e os avanços tecnológicos tornaram os métodos tradicionais inadequados na mensuração e alocação dos custos industriais. Somando-se a isso, na década de 80, os programas de qualidade total passaram a fazer parte do grupo de tecnologias de gestão disponíveis. Estes programas mapearam os processos, separando-os em atividades. Assim, a complexidade do processo, somada ao aumento considerável de produtos produzidos em uma única empresa, e o processo de globalização da economia requereram uma série de informações que explicassem o comportamento dos custos de uma empresa. Tais questões são apontadas por Souza *et al* (2003) como as condições básicas para o nascimento do método de custeio ABC (*Activity Based Costing*).

O sistema ABC, segundo Wernke (2005), é caracterizado pela tentativa de identificação dos gastos das diversas atividades exercidas por uma empresa, sejam estas dentro ou fora dos limites físicos de um setor, área ou da própria empresa. Uma vez identificadas essas atividades, busca-se conhecer o montante de recursos consumidos pelas mesmas num período, com relação a salários, material de expediente, energia elétrica, aluguel, depreciação fabril, etc.

Uma vez conhecidas estas atividades, e de posse da informação de quanto custa cada uma, valores são atribuídos aos produtos com base no consumo efetivo ou estimado das atividades pelos itens produzidos no período. A alocação dos custos de cada atividade para os produtos, através de rateios, é conhecida como geradores ou direcionadores de custos, também denominados como *cost drivers*.

O ABC é uma metodologia de apuração de custos, cuja característica de maior destaque é a capacidade de distribuir despesas e custos indiretos aos produtos de uma forma mais justa, se comparado ao custeio por absorção, pois tenta mensurar o efetivo consumo destes gastos pelos itens fabricados. Para Martins (2001), a principal diferença entre o ABC e o custeio por absorção é a substituição dos critérios de rateio pelos direcionadores de custos. Assim, como forma de concretizar uma melhor forma de alocação das despesas e dos custos indiretos, o ABC utiliza diversos critérios de rateio (ou de direcionamento) que tenham alguma relação lógica com o tipo de gasto que está sendo distribuído.

Como forma de melhor compreender a sistemática do ABC, a figura 3 apresenta um esquema de lógica subjacente:



Fonte: Adaptado de Souza *et al.* (2003)

Figura 3 – Esquema do ABC para 3 processos, 10 atividades e 3 produtos

O sistema ABC, segundo Wernke (2005), apresenta vantagens como a identificação das atividades que agregam valor (ou não) e a relação dos recursos consumidos por elas. Outra vantagem é a melhoria da atribuição dos custos aos produtos pela eliminação das

distorções propiciadas pelo custeio tradicional (absorção), atribuindo a elas os custos efetivamente incorridos, permitindo uma melhor gestão de rentabilidade individual de cada produto (ou cliente) e conseqüente contribuição ao negócio.

Por outro lado, o mesmo autor menciona algumas questões que podem ser consideradas como umas das limitações do ABC:

- A utilização de direcionadores de recursos acaba não eliminando totalmente a arbitrariedade atribuída aos rateios efetuados no custeio por absorção;
- Os custos indiretos são na maioria de natureza fixa. Ao se apurar o custo por unidade, o ABC modifica o comportamento do elemento custo;
- Há dificuldade na sua implementação de forma detalhada, considerando o fato de que muitas vezes a empresa utiliza muitas atividades ou processos.

Sobre a questão das limitações ou desvantagens, o fato do ABC envolver muitas pessoas na sua implementação, pode ser entendida como uma limitação ou desvantagem deste método, conforme observado por Souza *et al* (2003). Os mesmos autores fazem outra consideração importante referente a relevância das informações geradas pelo ABC. Muitas vezes, por exemplo, talvez não seja importante saber se a execução ou não de uma atividade irá onerar o custo do produto X. Neste caso, este fato não fará nenhuma diferença para a empresa, pois no final do dia, esta atividade será igualmente paga.

2.4 O Sistema das UEP (Unidade de Esforço de Produção)

Outro método de custeio utilizado por empresas, principalmente na região sul do Brasil, é o método da UEP (Unidades de Esforço de Produção). Este método surgiu como uma alternativa aos métodos tradicionais, focando sua atenção aos custos de transformação. Segundo Wernke (2005), este método tem na sua concepção o fato de que os custos unitários dos produtos são formados basicamente pelos custos das matérias primas consumidas e pelos custos de transformação.

O valor da matéria-prima é relativamente fácil de calcular, pois basta calcular as quantidades utilizadas constante nas fichas técnicas dos produtos pelo respectivo custo de aquisição. Já os custos de transformação englobam, na concepção da UEP, todos os esforços despendidos no processo industrial para a fabricação de um produto. Assim, seriam todos os gastos fabris utilizados na produção unitária, exceto para materiais e embalagens adquiridos de terceiros.

O sistema UEP se foca na mensuração dos custos de transformação, e seu princípio básico está na busca de um indexador da produção, ou seja, calcula uma unidade de medida que possa mensurar os custos por produto. Neste caso, após o cálculo da UEP, considera-se que um determinado produto vale um número X de UEPs. Assim, no final de um período, atualizando-se o valor da UEP, poderia se definir com clareza o quando estaria “valendo” este ou aquele produto.

A realização da unificação da produção é através da utilização do conceito de “esforços de produção”. Assim, os salários dos empregados, a depreciação, a energia elétrica, a manutenção dos equipamentos, materiais de consumo das máquinas, trabalho intelectual de planejamento da produção, etc. se constituem os esforços na produção de um ou mais produtos (WERNKE, 2005).

Para implementar o sistema UEP, segundo Wernke (2005), deve-se seguir oito fases, conforme descrito abaixo:

- 1ª Fase: Dividir a fábrica em postos operativos ;
- 2ª Fase: Calcular o custo/hora por posto operativo;

- 3ª Fase: Obtenção dos tempos de passagem dos produtos pelos postos operativos;
- 4ª Fase: Escolha de um produto-base;
- 5ª Fase: Cálculo dos potenciais produtivos (UEP/hora) de cada posto operativo;
- 6ª Fase: Determinação dos equivalentes dos produtos em UEP;
- 7ª Fase: Mensuração da produção total em UEP;
- 8ª Fase: Cálculo dos custos de transformação;

Quando uma empresa fabrica apenas um produto, o sistema é relativamente simples de utilizar, entretanto, quando as empresas produzem uma variedade grande de produtos, que é o caso da grande maioria das empresas industriais, a mensuração e atribuição dos custos aos produtos torna-se bem mais difícil.

Entre os benefícios proporcionados pelo método de custeio UEP está a capacidade da precificação dos custos dos produtos, permitindo uma análise adequada da rentabilidade dos mesmos, considerando o respectivo preço de venda. Igualmente é possível fazer um *benchmarking* do processo, através da análise das quantidades produzidas em UEP, comparando a eficiência em períodos diversos. Serve também como suporte no gerenciamento estratégico do processo, uma vez que o mesmo permite calcular, por exemplo, a economia em termos de UEP, caso se decida investir num novo equipamento, melhorando a produtividade do posto operativo. Por indexar o processo produtivo, este método foi muito útil nos períodos inflacionários, pois permitia o controle do processo em UEP, inclusive a rentabilidade do produto.

Embora haja várias vantagens em relação a este método, talvez a grande vantagem do mesmo seja a transformação de empresas multiprodutoras em monoprodutoras.

Por outro lado, cabe ressaltar que uma das limitações atribuídas a este método é o fato de que uma alteração significativa no processo requer uma revisão e recálculo do mesmo. Outro ponto refere-se a utilização recomendada para produtos seriados, que sejam itens padronizados. Caso há alterações constantes e significativas nos formatos dos produtos em função de requerimentos mercadológicos, sua aplicação tende a ser prejudicada. Por fim, a outra limitação é de que o mesmo só pode ser utilizado no ambiente industrial (WERNKE, 2005), voltando-se apenas para a transformação das matérias-primas em produto pronto.

3 As necessidades do negócio e a escolha do método de custeio

Quando uma empresa opta por um determinado método de custeio, ela necessariamente está buscando o método que melhor se encaixe nas suas necessidades de gestão, fornecendo informações que suporte a ação gerencial.

O método de custeio deverá ser adaptado ao tipo de negócio, ou seja, ao tipo de processo. Se for uma empresa que atua como uma distribuidora, cujo principal foco será a gestão dos custos de distribuição ou custos logísticos, obviamente que o método UEP não poderá ser escolhido, pois conceitualmente o mesmo se aplica as empresas industriais.

Segundo Kaplan (1988), muitas empresas tem reconhecido que seus sistemas de custos são inadequados para a forte e acirrada competição dos dias de hoje. Assim, as mesmas devem buscar métodos ou sistemas de custeio que possibilitem fornecer subsídios que atendam suas necessidades como a avaliação do inventário, o controle operacional e a mensuração do custo do produto unitário (individual).

Um simples sistema de custos, utilizando um determinado método de custeio, talvez não consiga atender a estes três requisitos. Entretanto, há também outro aspecto que merece atenção, quando se trata da escolha de um método de custeio: uma grande maioria das empresas utiliza o orçamento empresarial como ferramenta de suporte para projeções futuras.

Assim, o método de custeio deve fornecer informações e recursos que possibilitem a avaliação dos resultados reais versus os resultados esperados.

Quanto à avaliação do inventário, as empresas devem alocar em todos os produtos manufaturados, os custos de um período, observando assim os princípios contábeis. Com isso, necessitam conhecer os diversos componentes dos inventários, dentre os quais, os itens vendidos e os que permanecem no estoque. Assim, devem ser identificadas num sistema de avaliação de inventário, a mão-de-obra direta, a matéria-prima e as despesas fabris (KAPLAN, 1988).

Para o controle operacional, segundo Kaplan (1988), um sistema de custeio deve prover precisão e *feedback* oportuno para os gerentes em seus desempenhos. O sistema deve corresponder ao nível de responsabilidade gerencial, ao controle para conhecimento das variações no comportamento dos custos e minimizar a incidência de alocação de custos.

Tais aspectos são essenciais para uma boa gestão de custos, pois atendem aos anseios da administração nos quesitos gerenciais, permitindo operacionalmente o controle dos custos.

4 Metodologia

O presente artigo é uma revisitação ao artigo de Kaplan (1988), onde, através de um estudo de caso, buscou-se listar evidências que confirmassem as considerações e afirmações do referido autor. A pesquisa é de natureza qualitativa, com um delineamento e abordagem exploratória descritiva, utilizando-se o método do estudo de caso.

A escolha do método estudo de caso justifica-se porque, em geral, representa a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”. É especialmente utilizado quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos, e também, quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em contextos da vida real (YIN, 2005).

O pesquisador exerceu o papel de observador participante, pois a observação participante é uma modalidade especial de observação na qual o pesquisador não é apenas um participante passivo. Ele pode assumir uma variedade muito grande de funções no estudo de caso, e como exemplo, pode-se citar um pesquisador que esteja fazendo um estudo de caso dentro de uma organização, porém, o mesmo trabalha na mesma. A observação participante apresenta praticamente as mesmas características da observação direta, acrescentando-se o fato de que a percepção da realidade se apresenta de uma forma mais clara e forte (YIN, 2005).

A empresa estudada foi denominada neste trabalho pelo pseudônimo de Holística Ltda. Foram coletados e verificados documentos como relatórios e informações obtidos através do acesso a documentação interna, procedimentos, políticas e sistemas informatizados.

Para que a pesquisa tivesse credibilidade, os documentos foram levantados considerando a observação de Yin (2005) de que a documentação é uma das fontes de evidência que traz uma quantidade muito grande de informações, podendo ser exemplificados em muitas formas, como cartas, memorandos, agendas, minutas de reuniões, relatórios, entre outros. São evidências estáveis (pode-se verificar mais de uma vez), discretas (não foi criada como resultado do estudo), exatas (contém nomes, referências e detalhes exatos de um evento) e possuem ampla cobertura (podem ser relativas a períodos longos, de vários eventos e de ambientes distintos).

5 Estudo de caso: a empresa Holística Ltda.

Ao verificarem-se os métodos de custeio tradicionais e as respectivas necessidades que as empresas possuem, este trabalho levantou informações a cerca dos métodos de custeio utilizados por uma empresa produtora de bens de consumo. Nesta verificação, foi considerado

o gerenciamento estratégico dos custos que permitam a avaliação do inventário, o controle operacional e a mensuração individual dos custos do produto.

A empresa, denominada neste trabalho sob o pseudônimo de Holística Ltda., é uma companhia que atua no mercado brasileiro e faz parte de uma corporação global. A empresa é uma manufatura, possuindo um complexo fabril no Brasil, atuando em todas as regiões do território brasileiro e produzindo mais de 50 produtos.

Dentre as características do processo, a respectiva empresa possui uma fábrica principal e várias unidades fabris responsáveis pela produção de parte da matéria-prima a ser utilizada (consumida) na unidade principal. Dentre as unidades, denominadas de UN (Unidade de Negócio), tem-se uma peculiaridade: pelo menos duas UNs exportam matéria-prima para unidades fabris desta organização localizadas na América Latina.

Todas as unidades estão localizadas num mesmo complexo industrial, entretanto gerenciadas separadamente. A figura 5 abaixo, foi elaborada com vistas a fornecer uma visão mais detalhada do complexo industrial. Demonstra as unidades da empresa Holística Ltda., onde os fluxos demonstrados por setas indicam (correspondem) os produtos que cada unidade de negócio produz e o percurso (destino dos mesmos) após completarem o ciclo produtivo. Igualmente, observa-se que duas unidades destinam os produtos para terceiros (clientes ou unidades fabris da organização).

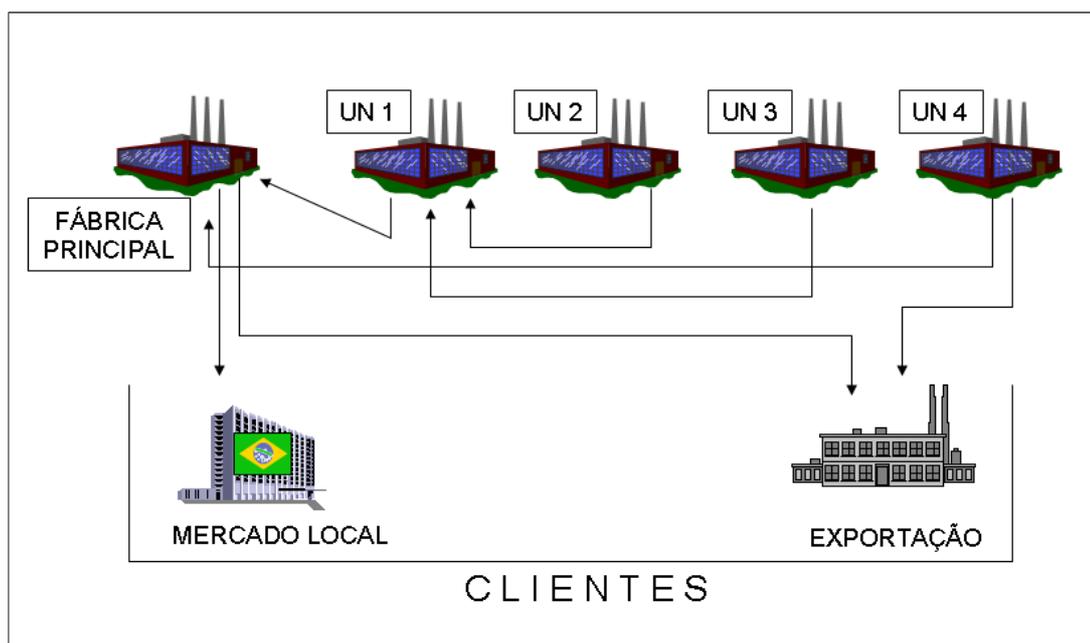


Figura 5 – Fluxograma do processo produtivo da empresa Holística Ltda.

O que se percebe é que alguns produtos são produzidos em uma unidade de negócio e consumidos em outra unidade, entretanto, esta última unidade por sua vez fornece seu produto para a unidade principal. Abaixo segue uma breve descrição dos produtos de cada unidade de negócio:

- Fábrica Principal – Realiza o processamento do produto principal, após receber parte dos produtos da UN1, que corresponde a parte da matéria-prima preparada e separada em diversos tipos. A quantidade total de produtos produzidos nesta unidade corresponde a 30 diferentes marcas. A outra matéria-prima recebida de uma unidade de negócio é o material de embalagem, produzido pela UN4 como caixas, pacotes e rótulos.

- UN1 – Esta unidade produz a parte principal da matéria prima utilizada na fábrica principal, após receber outros componentes (matérias-primas) das UN2 e UN3. O processo consiste basicamente na mistura dos diversos componentes com base na especificação de cada produto
- UN2 – Responsável pela preparação (produção) de parte da matéria-prima oriunda de fornecedores
- UN3 – Responsável pela produção da outra parte da matéria-prima oriunda também de fornecedores
- UN4 – Esta unidade é responsável pela fabricação das embalagens utilizadas pelos produtos

5.1 Os métodos de custeio utilizados

Considerando que os processos da empresa Holística são relativamente complexos, em função de serem constituídos por parques industriais separados e com propósitos de produção diferenciados, a grande questão para esta empresa é a escolha por um método de custeio que permita mensurar os custos. Para isso, devem-se observar as três questões básicas mencionadas por Kaplan (1988) com relação às necessidades do negócio e de uma empresa em termos de métodos de custeio: Avaliação de estoques, controle operacional e mensuração individual do custo do produto.

A unidade principal utiliza o sistema de custeio direto, apropriando ao produto somente os custos diretos, como a matéria-prima e a mão-de-obra direta. O processo é composto por máquinas, nas quais trabalham um grupo de cinco pessoas. As mesmas são alimentadas automaticamente, entretanto, para cada grupo de três máquinas, há três auxiliares responsáveis pelo fornecimento de caixas e troca dos alimentadores. Todas essas cinco pessoas têm seu salário computado como mão-de-obra direta.

O motivo pelo qual a unidade principal adota o custeio direto está atrelado aos seguintes aspectos:

- O seu planejamento de produção está baseado na estimativa de vendas fornecida pelo departamento comercial, bem como em projeções orçamentárias fornecidas igualmente por esta área, que considera para isso análises de demanda e pesquisas encomendadas junto a institutos especializados. Assim, com base na margem de contribuição total, a empresa consegue verificar a sua lucratividade, após a dedução de suas despesas indiretas (fixas) que correspondem ao peso da estrutura;
- Como a empresa possui diversas unidades, incluindo-se aquelas localizadas no exterior, tal método permite uma avaliação e comparação entre os custos de matéria prima e mão-de-obra em cada unidade. Neste caso, também é possível comparar a eficiência de cada fábrica e as perdas geradas em cada processo.

As outras unidades (UN1, UN2 e UN3) têm processos contínuos, que correspondem a linhas de produção, onde pessoas trabalham em dois ou mais turnos. Estas unidades utilizam o método de custeio por absorção, onde todos os gastos diretos e indiretos são alocados no produto. Igualmente, todos os produtos são transferidos para a unidade principal como parte da matéria-prima consumida. Dentre as razões pela escolha do método de custeio absorção, está o fato de que no final de cada período (mês), todos os custos destas unidades são alocados aos produtos. A adoção do método custeio por absorção permite um acompanhamento do processo, através da observação e análise do comportamento dos custos em cada centro de custo.

A UN4 é uma unidade composta por duas divisões: Uma divisão gráfica que produz as embalagens e rótulos e uma divisão denominada “desenho de embalagem”. Esta mesma unidade exporta os seus produtos para outras fábricas no exterior e o método de custeio utilizado também é o custeio por absorção, pelas mesmas razões elencadas no parágrafo anterior.

Outro ponto a ser considerado na empresa Holística Ltda. é o fato de que a mesma está num processo de implementação de um sistema de custeio para a sua distribuição. A distribuição ocorre em várias regiões do país, sendo direta e indireta. No caso da distribuição direta, a mesma consiste em vários centros de distribuição, que atendem o varejo, supermercados, atacados e clientes denominados “chaves”. O mesmo ocorre com a distribuição indireta, feita por distribuidores exclusivos designados por zona (região).

O sistema de custeio que está sendo estudado para futura implantação é o ABC, cujo foco será medir o custo das atividades inerentes a armazenagem, logística e entrega dos produtos. A decisão de iniciar um estudo de levantamento para a possível implantação do ABC está baseada no fato de que os custos logísticos têm apresentado um crescimento contínuo, e seu monitoramento por um sistema de mensuração é visto como uma oportunidade de minimizar custos, maximizando os resultados.

5.2 Observações e críticas a respeito dos métodos de custeio

Os métodos utilizados pela empresa Holística Ltda. atendem aos requerimentos de seus negócios, tanto nos aspectos de avaliação de inventário, controle operacional e mensuração do custo individual de cada produto, considerados essenciais para uma organização (KAPLAN, 1988).

Entretanto a utilização dos métodos de custeio apresenta algumas limitações ou distorções, frutos da não utilização “fiel” dos conceitos de cada um. Dentre as limitações e distorções, foram observados os seguintes aspectos no processo produtivo:

- Na unidade principal, onde a empresa Holística Ltda. utiliza o método de custeio direto, há custos que são considerados como semi-variáveis. Um dos exemplos de custos semi-variáveis observados são os auxiliares de produção que alimentam as bandejas, distribuídas por grupo de máquinas. Com isso, ao apurar-se a margem de contribuição por produto, os valores unitários podem apresentar distorções, pois o processo produtivo é composto por equipamentos com diferentes capacidades de produção em função da tecnologia e mix de produtos (diferentes velocidades);
- Nas unidades de negócio que utilizam o método de custeio por absorção, um dos problemas que causam distorções está relacionado a ociosidade. Tal ociosidade é observada na unidade UN4, que exporta parte de sua produção às unidades fabris localizadas na América Latina. Assim, questões de ordem política e econômica afetam o negócio, fazendo com que pedidos e lotes de produção sejam cancelados, impactando nos custos da fábrica. Segundo Souza e Clemente (2007), tais custos devem ser separados e contabilizados como despesas, não fazendo parte do custo do produto. Tal procedimento não é observado pelos analistas ao calcularem o custo dos produtos nesta unidade, e segundo os mesmos, o manual de procedimentos de custos da organização determina que custos de unidades de negócio devam ser refletidos na produção da mesma, não permitindo reclassificações contábeis que separe custos de ociosidade, por exemplo;
- Outro ponto observado nas unidades de negócio está relacionado às paradas para manutenção preventiva. Neste caso, as paradas podem demorar de duas a três semanas, período no qual a empresa adota regime de férias coletivas aos

funcionários destas unidades. Embora a empresa utilize-se de provisões contábeis num mesmo exercício social para sanar tais problemas, muitas vezes os gastos ultrapassam os valores esperados, ou então, o período de parada torna-se muito longo. Assim, nestes períodos também ocorrem oscilações de custos significativas que prejudicam a análise do custo individual de cada produto.

6. Conclusão

Este artigo procurou revisitar o artigo escrito por Kaplan (1988) sob o título “*One Cost System Isn’t Enough*”, onde a discussão principal está centrada no fato de que os sistemas de custos utilizados muitas vezes não atendem todos os requisitos essenciais. Neste caso, estes requisitos seriam, sob o ponto de vista de gestão, a avaliação dos estoques, o controle operacional e a mensuração individual do custo do produto.

Este trabalho realizou uma revisão dos quatro métodos de custeio (absorção, direto, ABC e UEP), mais utilizados nas empresas segundo Wernke (2005), listando as principais vantagens e desvantagens apontadas na literatura. Igualmente, foi realizada uma análise dos métodos de custeio utilizados pela empresa denominada sob o pseudônimo de Holística Ltda., verificando as razões pelas quais a mesma optou por determinado método de custeio em cada uma de suas unidades produtivas.

O estudo confirmou os pontos elencados por Kaplan (1988), quando o mesmo afirma que um sistema de custos não é suficiente para atender a todos os requisitos de gestão estratégica de custos, que compreende no fornecimento de informações relevantes para a tomada de decisão. Dentre os pontos levantados que confirmam as observações de Kaplan está o fato de que a respectiva empresa utiliza dois sistemas de custeio no seu parque industrial, cada um com propósitos diferentes, e também, por necessidades mercadológicas (de negócio), está estudando a implantação de um terceiro sistema.

Contudo, mesmo com a utilização destes dois sistemas, foram observadas algumas distorções no processo de apuração de custo do produto em função da não aplicação exata do método, embora tal fato seja ignorado pela empresa sob a alegação da imaterialidade dos efeitos a nível global.

Portanto, o que se conclui é que um método de custeio não atende a todas as necessidades de gestão de uma empresa, quando a mesma possui processos complexos e diversificados. No caso estudado, a empresa percebeu a necessidade de utilizar dois diferentes métodos, indo ao encontro da afirmação de Kaplan (1988) que sistemas que são bons para uma empresa e para um determinado tipo de negócio, poderão falhar se utilizados em outra empresa.

Referências

KAPLAN, R.S. One System Isn’t Enough. **Harvard Business Review**. Jan./feb., 1988.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8ª edição. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2001.

PAMPLONA, E. O. A inadequação dos sistemas de custos tradicionais em um novo ambiente de fabricação. **Revista Produção**, ISSN 0103-6513. v.3, n.3, 1993.

PEREZ, J.H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, G. C. **Gestão estratégica de custos**. 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2001.

SANTOS, E. F; VASCONCELOS, Y. L.; MACEDO A. M. R. Implementação do processo orçamentário nas organizações: uma bordagem prática. **VI ENECON**, Fortaleza, CE, 2003.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2007.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A.; KREUZ, C. L.; ROSSETO, C. R. Estratégias competitivas e métodos de custeio. **X Congresso Brasileiro de Custos**, Guararipe, ES, out./2003.

WERNKE, R.. **Análise de custos e preços de venda**. São Paulo: Saraiva, 2005.

YIN, R. K.; **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ª edição. São Paulo: Bookman, 2005.