

Uma discussão sobre a possibilidade da unificação de vários sistemas de custeio existentes em um único sistema múltiplo de custeio, com o objetivo de agregar as vantagens e reduzir as desvantagens apresentadas quando os sistemas são utilizados isoladamente

Roberto Biasio

Resumo:

Com o aumento cada vez maior da concorrência, a informação sobre o custo do produto se torna cada vez mais vital para o sucesso de qualquer empreendimento. Existem vários sistemas de custeio, cada um deles determinando o custo do produto com base em critérios diferenciados, objetivando atender finalidades definidas por cada um deles como sendo as mais importantes para a gestão empresarial. Ocorre que todos os sistemas calculam de forma diferente o custo do produto e defendem que a forma que utilizam é a melhor. Diante disso, qual o melhor sistema a ser utilizado pelas empresas? O estudo aqui proposto pretende apresentar uma discussão sobre a possibilidade da unificação de vários sistemas de custeio existentes em um único sistema ? sistema múltiplo de custeio -, com o objetivo de agregar as vantagens e reduzir as desvantagens apresentadas quando os sistemas são utilizados isoladamente. O sistema múltiplo proposto teria a condição de calcular o custo de várias formas, utilizando todas as técnicas utilizadas pelos sistemas atuais de forma simultânea. Assim, o decisor poderia ter várias informações sobre o custo do produto de forma simultânea e escolher qual delas é a melhor para cada tipo de decisão específica, não importando quais os critérios utilizados.

Área temática: *Desenvolvimentos Teóricos em Custos*

Uma discussão sobre a possibilidade da unificação de vários sistemas de custeio existentes em um único sistema múltiplo de custeio, com o objetivo de agregar as vantagens e reduzir as desvantagens apresentadas quando os sistemas são utilizados isoladamente

Ms. Roberto Biasio (Universidade de Caxias do Sul- RS - Brasil) rbiasio@commcenter-rs.com.br

Resumo

Com o aumento cada vez maior da concorrência, a informação sobre o custo do produto se torna cada vez mais vital para o sucesso de qualquer empreendimento. Existem vários sistemas de custeio, cada um deles determinando o custo do produto com base em critérios diferenciados, objetivando atender finalidades definidas por cada um deles como sendo as mais importantes para a gestão empresarial. Ocorre que todos os sistemas calculam de forma diferente o custo do produto e defendem que a forma que utilizam é a melhor. Diante disso, qual o melhor sistema a ser utilizado pelas empresas? O estudo aqui proposto pretende apresentar uma discussão sobre a possibilidade da unificação de vários sistemas de custeio existentes em um único sistema – sistema múltiplo de custeio -, com o objetivo de agregar as vantagens e reduzir as desvantagens apresentadas quando os sistemas são utilizados isoladamente. O sistema múltiplo proposto teria a condição de calcular o custo de várias formas, utilizando todas as técnicas utilizadas pelos sistemas atuais de forma simultânea. Assim, o decisor poderia ter várias informações sobre o custo do produto de forma simultânea e escolher qual delas é a melhor para cada tipo de decisão específica, não importando quais os critérios utilizados.

Palavras chave: Sistemas de custeio, Apropriação de custos, Gestão de custos.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

1. Introdução

Com o aumento contínuo da concorrência, a sobrevivência das empresas passa a depender tanto do nível de informações que elas detêm para a tomada de decisão quanto da agilidade com que elas as utilizam, bem como de ferramentas que possam lhe fornecer informações adequadas para cada decisão específica. O sucesso de uma decisão passa pela qualidade das informações disponíveis, sendo fundamental para o decisor que elas sejam ágeis, confiáveis, versáteis e contenham o maior número possível de variáveis que afetam os dados que são usados para a tomada de decisão.

Com a redução gradativa e contínua das margens de lucro, saber qual é o custo dos produtos, dos serviços e das atividades se torna uma tarefa cada vez mais indispensável para a tomada de decisões. A determinação do custo pode ser obtida através de várias formas, dependendo de qual sistema de custeio seja utilizado para o seu cálculo. Cada sistema possui critérios diferentes para a composição do valor que representa o custo de um determinado produto, gerando com isso um valor diferente para cada sistema utilizado. Diante disso as empresas enfrentam em grande dilema: Qual o melhor sistema de custeio a ser utilizado? Será que existe um sistema melhor?

Na literatura existem muitos críticos e defensores de todos os sistemas existentes. Normalmente, os defensores de um determinado sistema sustentam a maior parte de sua defesa com base na crítica aos demais sistemas, como se um determinado sistema tem por finalidade substituir totalmente os sistemas até então existentes. No entanto, sistemas antigos como o RKW, o Absorção e o Variável são ainda largamente utilizados. No caso do Absorção, ele é o único sistema de custeio aceito para fins das demonstrações contábeis e pela legislação fiscal brasileira. Já os sistemas ABC- Custeio Baseado em Atividades e TOC- Teoria das Restrições surgiram como sistemas revolucionários de custeio e que apresentam como um de seus objetivos substituir os sistemas tradicionais, considerados pelos seus defensores como ultrapassados. Outros escritores reconhecem as vantagens dos diversos sistemas e defendem que dependendo da decisão a ser tomada é necessário obter um tipo de informação diferente e que informações diferentes são obtidas por sistemas de custeio diferentes.

Enquanto muitos se preocupam apenas em tentar eleger um sistema como sendo o melhor dos demais, o estudo aqui proposto pretende usar de forma sinérgica as vantagens de todos os sistemas individualmente e propor um sistema de custeio múltiplo. Essa preposição se fundamenta no fato de que as vantagens diferenciadas apresentadas por cada sistema surgem em função das diferentes aplicações das informações geradas por cada sistema respectivo. Sendo assim, dependendo do tipo de decisão a ser tomada o ideal é utilizar as informações de um sistema de custeio específico. Por que não utilizar apenas um sistema que possibilite obter todas as informações obtidas pelos sistemas de custeio de forma individual?

O estudo pretende apresentar uma discussão sobre a possibilidade da unificação de diversos sistemas de custeio em um único sistema, por entender que existem condições de se utilizar uma única base de dados e gerar informações diferenciadas para cada fim desejado, restando somente criar um modelo de levantamento, tratamento e armazenamento de dados que considere os diferentes tipos de informações pretendidos.

2. Relevância do estudo proposto

Saber o custo do produto ou do serviço é uma informação indispensável para todo o gestor. Para se saber o custo é necessário utilizar algum critério de levantamento dos dados (sistema de custo). Tanto a literatura especializada como a prática empresarial apresentam vários tipos de sistema de custeio. Entre os acadêmicos e usuários dos diversos sistemas, existem os que defendem um determinado sistema por entenderem ser melhor que os demais. Isso acontece praticamente com todos os sistemas. Dessa forma, podemos deduzir que dependendo do objetivo a ser atingido existe um sistema que melhor responde a necessidade. Se a empresa tem apenas um tipo específico de objetivo, fica fácil escolher qual o sistema a ser implantado. Porém, como a empresa deve agir se ela necessita ter informações para objetivos diferentes, que necessitam de informações a serem obtidas por vários sistemas. Ela tem duas opções: 1) implantar vários sistemas de custeio (na maioria dos casos inviável); 2) utilizar a informação gerada por um sistema que não seja de forma ideal (colocando em risco a decisão pela qualidade da informação utilizada).

O estudo proposto tem por objetivo apresentar uma discussão para a unificação de alguns procedimentos utilizados por alguns sistemas de custeio, criando-se com isso um sistema múltiplo de custeio. A unificação proposta tem por princípio atender os princípios fundamentais dos sistemas quando apresentados de forma individual.

Uma das grandes diferenças entre os sistemas existentes é quanto ao tratamento a ser dado aos custos fixos. Alguns sistemas entendem que esses custos não devem fazer parte do custo dos produtos. Outros sistemas entendem que os custos fixos devem fazer parte do custo dos produtos, pois eles só existem em função da produção dos mesmos e, portanto, devem ser

absorvidos pelos produtos.

Considerando-se essa divisão entre os sistemas que consideram os custos fixos na formação do custo dos produtos e os sistemas que não consideraram, podemos agrupar os principais sistemas em dois grupos, assim apresentados:

- a) Sistemas que não consideram os custos fixos: Custeio Variável e Teoria das Restrições;
- b) Sistemas que consideram os custos fixos: Custeio por Absorção, Custeio ABC

São duas formas bem distintas de avaliar o produto e em alguns momentos conflitantes. O nosso entendimento é que as duas posições estão corretas, dependendo do objetivo a ser atingido. Ou seja, existem muitas decisões que necessitam da informação do custo com o custo fixo incluído. Por outro lado, muitas outras precisam do custo sem a inclusão do custo fixo.

Dessa forma, fica evidente a importância do tema proposto, visto que, ele procura apresentar um sistema que possibilita as empresas terem as informações de custo adequadas para cada tipo de decisão. Além disso, a discussão sobre qual sistema é o melhor deixaria de ser tão presente, passando-se a discutir qual o tipo de custo (composição) deve ser usado para uma determinada decisão.

Complementarmente, com um único sistema, as empresas poderiam ter várias informações que só seriam obtidas caso implantassem vários sistemas.

3. Sistemas de custeio

Sistemas de custeio são os métodos utilizados para proceder à alocação ao produto e/ou serviço dos custos a ele relacionados.

Segundo Cogan (1999), a questão da determinação dos custos dos produtos e serviços, os esforços para reduzi-lo e a conseqüente tomada de decisão empresarial que torne a empresa mais competitiva, há décadas vêm desafiando executivos e acadêmicos.

O tema, contudo, ainda parece estar longe de ter uma solução final. Mesmo porque a forma de operacionalizar os produtos e serviços sempre em constante evolução, demanda, em conseqüência, novas técnicas de gestão que exigem o correspondente aperfeiçoamento do sistema de custeio adotado.

O mesmo autor afirma que, a determinação dos custos ou as despesas que incidem diretamente nos produtos e, por isso mesmo, denominados de diretos, teoricamente é simples de ser obtida e nunca tirou o sono de nenhum profissional. O problema surge quando se deseja saber quanto cada produto/serviço consome dos recursos indiretos que existem como suporte às operações.

Esse esforço de custeio, ou seja, de apropriação dos custos/despesas indiretas aos produtos, passa por rateios baseados-em-volume da Contabilidade Tradicional de Custos, pelo custeio direto, pelo custeio baseado-em-atividades (ABC/ABM), pelo custeio-meta, passando por outros instrumentos metodológicos como teoria das restrições, custeio kaisen, custeio do ciclo de vida etc.

Segundo Borna (2002), a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. No primeiro, analisamos se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. Essa discussão está intimamente relacionada com os objetivos do sistema, pois a relevância pode não ser válido para outras.

Para o mesmo autor, no segundo ponto de vista deve-se levar em consideração a parte

operacional do mesmo, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações. A expressão método de custeio é empregada para referir-se ao sistema visto sob este ponto.

Ainda o mesmo autor, coloca que um sistema pode ser encarado por meio de dois ângulos: o ponto de vista do princípio, que norteia o tratamento das informações e o ponto de vista do método, que viabiliza a operacionalização daquele princípio. O princípio determina qual informação o sistema deve gerar e está intimamente relacionado com o objetivo do sistema. O método diz respeito a como a informação será obtida e relaciona-se com o procedimento do sistema.

De uma forma geral, os princípios de custeio estão intimamente ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos, os quais, por sua vez, estão relacionados aos próprios objetivos da contabilidade de custos: a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e ao auxílio à tomada de decisão.

Para Hansen e Nowen (2001), os sistemas de contabilidade financeira e de gestão de custos nos mostram que sistemas diferentes existem para satisfazer propósitos diferentes.

Segundo Leone (1997), os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar os dados de custos direta ou indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial.

O professor Reinaldo Guerreiro, ao proferir a palestra “O paradoxo da utilização dos modernos sistemas contábeis gerenciais” no X Congresso Brasileiro de Custos em 15/10/03 colocou que não existe um sistema capaz de substituir integralmente os outros, mas que os sistemas se complementam mutuamente. Para o referido professor, a maioria dos sistemas foi idealizada buscando satisfazer uma função específica não atendida por outros sistemas e não visando substituir sistemas já existentes. Em seu pronunciamento ele colocou que para cada tipo de decisão é necessário utilizar o sistema que melhor gere a informação necessária. Para reforçar a sua posição ele usou uma analogia entre os sistemas de custos e os aparelhos de medição (barômetro e termômetro), onde ele colocou que se desejamos medir a pressão usamos o barômetro, porém se quisermos medir a temperatura temos que usar o termômetro. E que não seria possível medir a temperatura com o barômetro e nem a pressão utilizando-se o termômetro. Como não se pode dizer que o termômetro é melhor que o barômetro e vice-versa, também não podemos afirmar que um determinado sistema de custeio é melhor que outro. Podemos sim, dizer que o barômetro é o melhor aparelho para medir a pressão e que o termômetro é o melhor aparelho para medir a temperatura. Para Guerreiro, se a empresa quer saber qual o custo total do seu produto deve usar um sistema que considere no cálculo do custo do produto os custos fixos. Porém, se a empresa desejar saber o custo do produto para fins de competitividade ou para avaliação de desempenho, deverá usar um sistema que determine o cálculo da margem de contribuição, ou seja, não considere os custos fixos no cálculo do custo do produto.

Seguindo-se essa linha de pensamento, primeiro é necessário definir para que se deseja a informação e de como ela deve ser obtida. Em segundo, escolher o sistema que tem condições de fornecer a informação da forma adequada para a referida situação. O problema está no fato de que a maioria das empresas trabalha apenas com um sistema de custos e, portanto, não tem condições de ter essa flexibilidade de escolher formas diferentes de informações sobre o custo dos produtos. Hoje, para ter essa condição é necessário implantar vários sistemas. A proposição desse estudo é que seja desenvolvido um sistema de custeio múltiplo, o qual possibilite a obtenção de várias formas de informações sobre os custos, com a implantação de apenas um sistema.

Como já foi apresentado anteriormente, os sistemas de custeio estão divididos em dois grupos. Os sistemas que compõem o primeiro grupo são os sistemas que consideram o custo fixo no cálculo do custo do produto e que buscam avaliar o produto pelo lucro unitário. Para o cálculo do lucro unitário, eles acabam por considerarem todos os gastos, sejam eles custos, sejam fixos ou variáveis, sejam diretos ou indiretos. Nesse grupo, os sistemas mais conhecidos são o custeio por Absorção e o custeio ABC. A diferença básica entre esses dois sistemas está na forma de distribuir os custos indiretos. O custeio por absorção distribui os custos indiretos através da técnica do rateio. A técnica do rateio também é utilizada para a distribuição das despesas fixas quando o objetivo é determinar o lucro. Já o ABC evita o rateio dos custos indiretos por entender ser uma forma de distribuição não adequada. No lugar do rateio o ABC utiliza os direcionadores de custos, utilizando o rateio apenas em casos excepcionais, ou seja, nas situações em que não exista nenhum direcionador de custos que possa ser utilizado.

O segundo grupo de sistemas de custeio é composto pelos sistemas que não aceitam que os custos fixos venham a fazer parte do custo dos produtos, desta forma utilizam a margem de contribuição como instrumento para avaliação dos produtos. Para o cálculo do custo do produto só são aceitos os custos variáveis, e para a margem de contribuição além dos custos variáveis, também são considerados as despesas variáveis. Os principais sistemas que compõem esse grupo são o custeio Variável e a Teoria das Restrições-TOC. A diferença entre os dois sistemas está no que cada um deles considera como custo variável. O custeio variável considera como custo variável todo o custo que sofre uma variação com a mudança do volume produzido, seja ele direto ou indireto. Já a TOC só considera os materiais diretos necessários para fabricação dos produtos como custo variável.

Para facilitar o entendimento dos sistemas de custeio mais utilizados, a seguir serão apresentados os conceitos e algumas características dos mesmos.

2.1 - Sistemas de Custeio Variável

Custeio variável é o método de se avaliar os estoques de produtos atribuindo-se a eles apenas e tão-somente os custos variáveis de fabricação, sendo os custos fixos descarregados diretamente como despesas do período. O custeio variável é um sistema de custos onde só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

2.1.1 -Vantagens do Custeio Variável

Abaixo estão algumas das vantagens que o sistema de custeio variável proporciona:

- a) o impacto dos custos fixos nos resultados é salientado por que o total dos custos aparece no demonstrativo de resultado;
- b) reflete a relação de custo, volume e lucro;
- c) facilita a avaliação de: produtos, volumes, regiões, clientes, etc.;
- d) é mais lógico e mais pragmático, principalmente quando algum relatório tem que ser explicado à Diretoria;
- e) facilita o trabalho de Orçamento e Planejamento Econômico e Financeiro;
- f) evita as dificuldades e possíveis distorções da apropriação dos custos indiretos, mediante rateios, em face da imprecisão destes;
- g) demonstra a margem de contribuição de cada produto para a absorção dos custos fixos e para o lucro;

h) reduz o lucro do exercício, uma vez que os custos fixos são contabilizados, totalmente, como despesas, não sendo incorporados ao valor dos estoques;

i) simplifica muito o cálculo de custos.

2.1.2 - Desvantagens do Custeio Variável

A principais desvantagens apresentadas pelo Custeio Variável são:

a) a apropriação dos custos dos produtos é incompleta;

b) ignora os custos fixos;

c) a classificação entre custos fixos e variáveis tende a ser arbitrária, pois há uma grande dificuldade de classificar corretamente os custos segundo o seu comportamento diante do volume de atividade, principalmente, em relação aos custos semivariáveis;

d) não mantém um controle completo sobre o processo de produção;

e) não é aceito pelo fisco;

f) a adoção do custeio direto pode levar o Administrador a relegar os custos fixos no processo de estabelecimento dos preços de venda.

2.2 - Sistema de Custeio Teoria das Restrições - TOC

Custeio TOC (Teoria das Restrições) é o sistema de custos onde só são alocados aos produtos os materiais diretos, ficando os demais custos separados e considerados como despesas do período. Os únicos custos que devem compor o custo do produto são os materiais diretos utilizados na fabricação (matéria-prima, embalagem, componentes etc.).

2.2.1 - Vantagens da TOC

O sistema de custeio proposto pela TOC apresenta várias vantagens, entre elas podem ser citadas:

a) evidencia os produtos que geram maior retorno para a empresa através da determinação do ganho de cada um deles e não do custo, como fazem os demais sistemas.

b) localiza os gargalos (restrições na produção) e trabalha para tirar o maior desempenho deles.

c) facilita a avaliação de: produtos, volumes, regiões, clientes, etc.

d) trabalha com o balanceamento do fluxo (trabalhar no ritmo do gargalo) e não da capacidade de produção (capacidade máxima).

e) evita as dificuldades e possíveis distorções da apropriação dos custos indiretos, mediante rateios, em face da imprecisão destes.

f) demonstra o ganho de cada produto para a absorção dos custos fixos e para o lucro.

g) simplifica muito o cálculo de custos.

2.2.2 - Desvantagens da TOC

As desvantagens mais relevantes da TOC são as seguintes:

a) a apropriação dos custos dos produtos é incompleta.

b) ignora os custos que não fazem parte dos materiais diretos.

c) não mantém um controle completo sobre o processo de produção.

d) não é aceito pelo fisco.

e) a adoção do TOC pode levar o administrador a relegar os custos fixos no processo de estabelecimento dos preços de venda.

2.3 - Sistemas de Custeio por Absorção

Custeio por absorção é o sistema de custeamento pelo qual é realizada a apropriação aos produtos elaborados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto, quer se refiram à tarefa de produção em geral e só passam ser alocados aos bens fabricados indiretamente, isto é, mediante rateio. Passam a integrar o valor contábil dos produtos feitos, nesse método de custeio, tanto os custos que são variáveis (que só existem quando cada unidade é feita) quanto os fixos (que independem de cada unidade, relacionando-se mais com a criação das condições de se produzir). No custeio por absorção é como se a empresa estivesse separada em duas partes: a fábrica e a atividade comercial; e é como se esta última estivesse a adquirir da fábrica os produtos por ela elaborados por um valor tal que cobrisse tudo o que a fábrica gasta para produzi-los. Esses custos todos de fabricação são atribuídos a todos os produtos e só serão descarregados para despesas, afetando o resultado do período, quando forem vendidos. Deriva dessa concepção, inclusive a distinção entre custo e despesa na empresa industrial.

Para Wernke (2001), o custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio e é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateio.

2.3.1 - Vantagens do Custeio por Absorção

A seguir estão algumas das vantagens que o sistema de custeio por absorção proporciona.

- a) o custo do produto é apurado de forma completa, pois todos os itens que interferem direta ou indiretamente na sua fabricação são considerados;
- b) mantém um controle rígido sobre centros de custos auxiliares e de produção (quando for usado o sistema seccional), apontando imediatamente qualquer distorção incorrida;
- c) a avaliação dos estoques de produtos prontos e de produtos em elaboração é feita pelo seu valor total;

2.3.2 - Desvantagens do Custeio por Absorção

A seguir estão algumas das desvantagens que o sistema de custeio por absorção apresenta.

- a) apresenta grandes limitações em termos de análises gerenciais;
- b) sua forma de apropriação dos custos não é facilmente explicável, principalmente quando a empresa precisa tomar decisões a respeito de linhas de produtos ou eliminação de produtos fracos;
- c) requer maiores investimentos;
- d) ignora a elasticidade da procura;
- e) não leva em consideração a concorrência;
- f) os produtos não contribuem todos com a mesma margem de lucro.

2.4 - Sistema de custeio ABC

ABC (*Activity-Based Costing*) é o sistema de custo que tem por objetivo determinar o custo de cada atividade e para isso se utiliza de *cost driver* (direcionadores de custos) para alocar os

custos indiretos ligados às atividades que os consomem. Pelo ABC quem gera custos não são os produtos e sim as atividades, sendo que, os produtos consomem atividades.

Segundo Nakagawa (1995), o Custeio Baseado em Atividades trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Já Martins (2003), define o custeio baseado em atividades (ABC), como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

O sistema ABC, fundamentalmente parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem ou utilizam essas atividades. Assim na operação do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers* ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades, sendo que esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

2.4.1 - Vantagens do ABC

O sistema de custeio ABC apresenta várias vantagens, entre elas podemos citar:

- a) os custos indiretos são melhor alocados em função do uso dos direcionadores de custos no lugar das bases de rateio;
- b) permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “sub-custeados” ou “supercusteados” permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial;
- c) permite que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos do “overhead”;
- d) permite a identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto;
- e) gera aos gestores e tomadores de decisão informações sobre oportunidades de otimizar processos, eliminando desperdícios, promovendo o contínuo aperfeiçoamento de atividades;
- f) permite avaliar adequadamente desempenhos operacionais não mensuráveis financeiramente, tais como: qualidade, flexibilidade, ciclo de produção e atendimento de ordens;
- g) o ABC oferece um aumento, necessário, na exatidão dos cálculos de custos usados em algumas das mais importantes decisões tomadas nas empresas;
- h) questiona os porquês dos procedimentos;
- i) gerencia as atividades, não os custos, indo a suas origens;
- j) possibilita melhor qualidade na tomada de decisões, quanto à redução dos custos, reengenharia de processos, racionalização da linha de produtos;
- l) permite identificar em que atividades ocorrem os problemas da empresa;
- m) possibilita uma alocação mais precisa dos custos indiretos e por consequência apura com maior precisão o custo de cada produto;
- n) adota um procedimento mais consistente, alocando aos produtos todos os custos das atividades que utiliza.

2.4.2 - Desvantagens

Entre as desvantagens que o sistema ABC apresenta estão as seguintes:

- a) requer investimentos elevados, em muitos casos, o seu custo é muito maior que seu benefício;
- b) ignora a elasticidade da procura;
- c) não leva em consideração a concorrência;
- d) os produtos não contribuem todos com a mesma margem de lucro;
- e) o ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. Custo maior que o benefício;
- f) transformação aparente de custos fixos em custos variáveis, trazendo conseqüências graves para a determinação e análise dos custos dos produtos, dos serviços ou de qualquer outro objeto de custeio;
- g) o custo de todos os produtos é influenciado por qualquer mudança na produção de qualquer produto;
- h) todas atividades apresentam diferentes níveis de volumes, portanto, no ABC teremos diferentes custos unitários por atividade com diferentes níveis de volume;
- i) o processo de distribuição de custos fixos gera informações que impossibilitam a comparabilidade entre os custos de empresas concorrentes;
- j) sua implantação depende de uma reestruturação da filosofia da empresa;
- l) é um processo dispendioso em termos financeiros e de tempo e nem todas as empresas dispõem de capital para um investimento desse porte;
- m) não diferencia custos de despesas, ambos são atribuídos diretamente às atividades, dificultando a análise;
- o) o custo do produto varia todo o mês;
- p) quando um único produto utiliza de um centro de apoio, que normalmente utilizados por vários produtos, este produto sofrerá a carga de todos os custos daquela atividade;
- r) só é aceito pelo fisco se ocorrer uma diferenciação entre custos de despesas, o que em princípio não é previsto pelo sistema, visto que, o objetivo primeiro do ABC é calcular o custo das atividades, independentemente se são produtivas ou não, atribuindo aos produtos o custo/despesa proporcional que cada produto usou das atividades desenvolvidas pela empresa.

3. Sistema de custeio múltiplo

O sistema de custeio múltiplo proposto pelo estudo tem por objetivo trabalhar todos os gastos da empresa, sejam eles custos ou despesas, sejam diretos ou indiretos, sejam fixos ou variáveis. O diferencial em relação aos demais custeios, é que ele não tem por base criticar as sistemáticas dos demais sistemas e nem de apresentar uma nova sistemática, mas sim, de unificar as sistemáticas já existentes. O sistema de custeio múltiplo trabalha com todos os gastos, de tal forma que seja possível apurar os custos dos produtos de formas diferentes.

O objetivo do sistema de custeio múltiplo não está na apresentação de uma nova forma de apuração dos custos, mas sim de criar uma reflexão para se buscar a melhor informação para cada necessidade específica, independentemente se a sistemática a ser utilizada para apurar o custo desejado seja a defendida pelo sistema de custeio A ou B.

O sistema de custeio múltiplo deve ser composto de no mínimo de duas formas diferentes de apurar os custos dos produtos, uma que considera os custos fixos e outra que não considera. Ou seja, deve considerar, no mínimo, uma forma de apuração do custo considerando apenas os custos variáveis (pode ser a defendida pelo custeio variável ou pelo custeio TOC) e outra que considere, além dos custos variáveis também os custos fixos (pode ser a usada pelo absorção ou a usada pelo ABC). Caso for do interesse da empresa poderá estruturar o sistema de maneira a considerar mais de uma forma de apuração do custo dos produtos utilizando os custos fixos, também sem considera-los. A figura 1 apresenta as várias formas de calcular o custo do produto.

Uma vez utilizado o esquema apresentado na figura 1 será possível obter os custos dos produtos pelas diversas formas defendidas pelos custeios TOC, Variável, Absorção e ABC. Para determinar o valor a ser considerado como custo do produto para cada tipo de sistema basta somar os valores dos gastos apurados segundo o esquema apresentado na figura 1, conforme descrito a seguir.

Custeio TOC - Para apurar o custo do produto só seria considerado o **Custo 1** e para determinar o ganho do produto seriam considerados o **Custo 1** e a **Despesa 1**

Custeio Variável – Para determinar o custo seguindo os critérios do custeio variável deve-se somar os **Custos 1, 2, 3 e 4**. Porém, caso a empresa não trabalhe com o ABC, então, os custos representados pelo **Custo 3** devem fazer parte do **Custo 4**, visto que, o Custeio Variável não trabalha com direcionadores de custos, mas apenas com rateio de custos indiretos. Para determinar a margem de contribuição dos produtos, além dos custos informados, deve-se considerar também as **Despesas 1, 2 e 3**. Da mesma forma que os custos, caso a empresa opte por não utilizar o ABC, então a **Despesa 2** não existirá, sendo que os valores a ela atribuída estarão incluídos no item **Despesa 3**. O sistema de custeio variável também poderá fazer uso do **Custo 5** e **Despesa 4**, quando o objetivo for avaliar a margem de contribuição total por produto ou linha. Nesse caso, os custos e despesas fixos específicos são considerados variáveis, pois caso a empresa pretenda deixar de produzir eles deixarão de existir. A mesma avaliação serve caso a empresa esteja avaliando a introdução de um novo produto, pois os custos e despesas fixos específicos só existirão se o produto a que se referem existir.

Custeio por Absorção: Para determinar o custo seguindo os critérios do custeio por absorção deve-se somar **Todos os Custos**. Deve-se apenas observar neste caso que, caso a empresa não tenha o custeio ABC implantado, os custos que aparecem nos itens 3 e 6 não existem, pois os mesmos estão incluídos nos itens 4 e 7, visto que no custeio por absorção não existem a distribuição de custos fixos por direcionadores de custos e sim apenas por rateio. Para determinar o lucro e o preço dos produtos, além dos custos informados, deve-se considerar também **Todas Despesas**. Caso a empresa não tenha o ABC implantado, então as despesas que aparecem nos itens 2 e 5 não existem, pois as mesmas estarão incluídas nos itens 3 e 6, visto que no custeio por absorção não existem a distribuição das despesas por direcionadores de custos e sim apenas por rateio.

Custeio ABC: Para determinar o custo seguindo os critérios do custeio ABC deve-se somar **Todos os Custos**. Deve-se apenas observar neste caso que os custos que aparecem nos itens 3 e 6 devem ser distribuídos através de direcionadores de custos, deixando apenas algumas exceções para o rateio, custos esses incluídos nos itens 4 e 7. Para determinar o lucro dos produtos, além dos custos informados, deve-se considerar também **Todas Despesas**. Deve-se apenas observar neste caso que as despesas que aparecem nos itens 2 e 5 devem ser distribuídas através de direcionadores de custos, deixando apenas algumas exceções para o rateio, despesas essas incluídas nos itens 3 e 6.

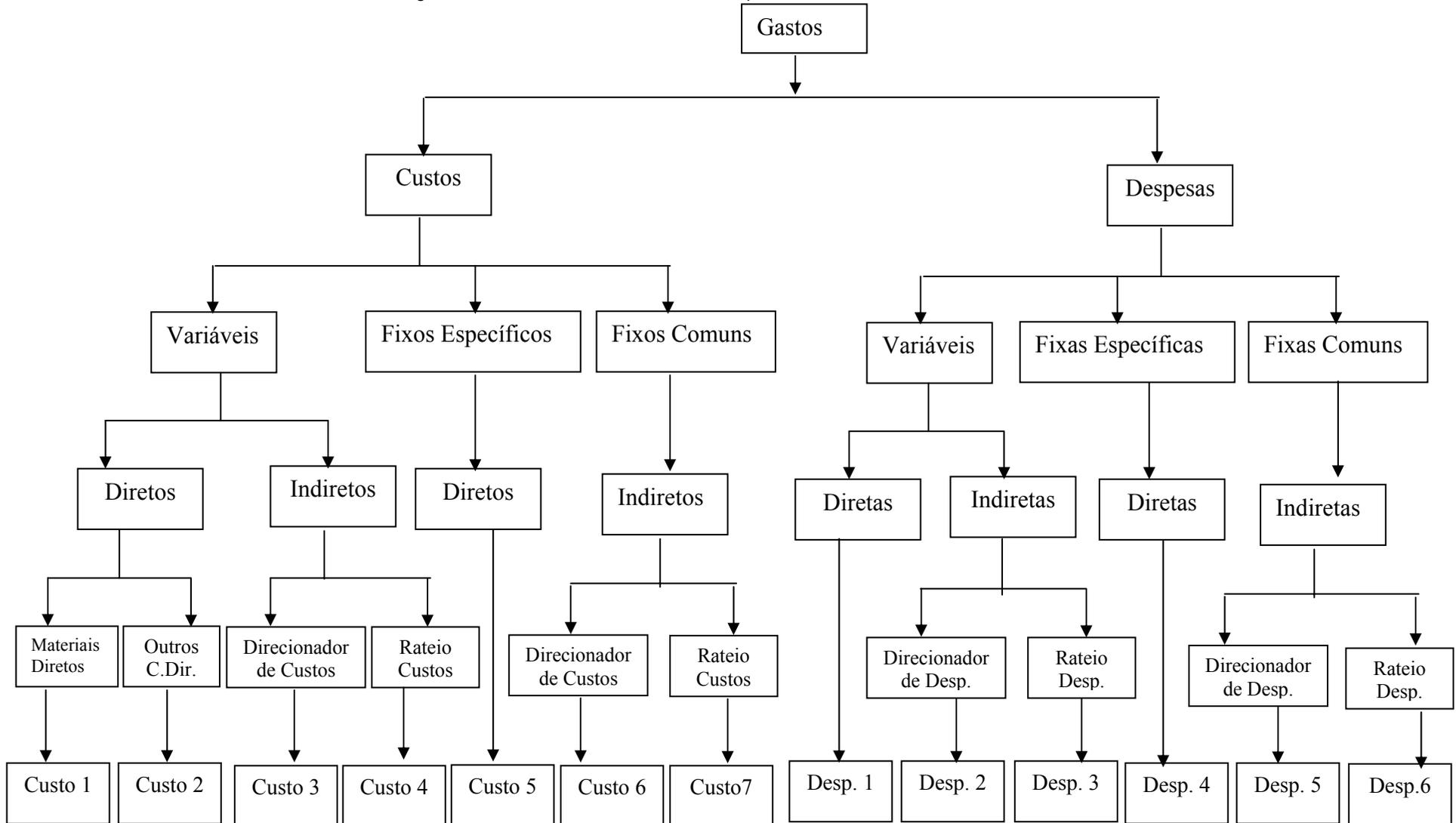


Figura 1: Esquema da determinação dos custos dos produtos pelo sistema de custeio múltiplo

Custeio Múltiplo. Como já foi colocado, o sistema de custeio múltiplo tem por objetivo apurar o custo de várias formas. Porém, ele não se restringe apenas a esse objetivo. Além desse objetivo, o Custeio Múltiplo dá um tratamento especial aos custos e despesas fixos específicos, visto que, em muitas tomadas de decisões essa informação é de muita importância.

O que se pretende chamar atenção com a propositura do sistema de custeio múltiplo é da necessidade de se trabalhar com mais de um tipo de custo. Atualmente, com os recursos da informática, não é admissível que se utilize apenas uma forma de apuração de custos para todo o tipo de tomada de decisão. Como dito pelo professor Guerreiro, no X Congresso Nacional de Custos, temos que ter diferentes informações para tomarmos decisões em diferentes situações.

Se a empresa quer saber quanto custa a produção de um determinado produto é interessante que utilize o custo do produto apurado considerando-se todos os custos de produção (variáveis e fixos). No entanto, se a decisão está relacionada em escolher o produto mais lucrativo deve-se considerar apenas os gastos variáveis (os custos na determinação do custo e os custos e despesas na determinação da margem). Já se a decisão está relacionada com a eliminação ou a introdução de um produto, então além dos custos e despesas variáveis, também devem ser considerados os custos e despesas fixos específicos.

4. Conclusão

A grande maioria das decisões estratégicas possuem em seus componentes a necessidade da informação sobre o custo, seja de um produto, de um investimento ou de outro item que esteja sendo objeto de avaliação. Para se obter a informação do custo de um produto é necessário utilizar-se um sistema de custeio. Hoje existem vários sistemas de custeio disponíveis, porém eles tratam de forma diferente a composição do custo de cada produto, sendo assim, cada sistema gera um valor diferente para o mesmo custo do produto.

Como não existe uma forma ideal de cálculo do custo do produto para qualquer tipo de decisão é evidente que dependendo do tipo de decisão, o custo do produto deve ser calculado de forma específica para cada tipo de situação.

Diante disso, se conclui que as empresas necessitam calcular o custo do produto, no mínimo, de duas formas, uma considerando o custo fixo na sua composição e outra sem. Como hoje não existe nenhum sistema de custeio que faça o cálculo do produto atendendo essas duas situações, as empresas teriam que implantar dois sistemas. A maioria das empresas tem optado por implantar apenas um sistema e para isso tenta identificar qual o sistema, que na sua opinião, é o melhor de todos. Só que esse melhor, como já foi visto, é melhor em algumas situações e acaba sendo pior em outras. Algumas empresas, para eliminar esse problema, acabam implantando dois sistemas, porém essa sistemática pode trazer outros problemas, tais como: trabalho em duplicidade no levantamento dos custos, dificuldade de estabelecer o limite entre os dois sistemas.

Com a implantação do sistema múltiplo não existiria a preocupação de qual o sistema é melhor, também não existiria a necessidade de trabalhar duas vezes o mesmo custo. O levantamento dos custos seria feito no seu total, porém classificando-os conforme figura 1, onde, depois de classificados, o sistema de forma automática torna possível a geração de várias formas de obtenção do custo.

Uma vez implantado o sistema múltiplo, não existira mais a preocupação de discutir qual o sistema é o melhor, pois ele pode contemplar todos eles em um só. A discussão passaria para o nível mais gerencial, onde se buscaria definir de que forma o custo do produto deveria ser considerado para uma determinada tomada de decisão. Em fim, deixaríamos de discutir qual o

sistema que a empresa deveria usar e passaríamos a nos preocupar muito mais como deve ser a informação para cada tomada de decisão.

Referências

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas*. São Paulo: Bookman, 2002.

COGAN, Samuel. *Custos e Preços–Formação e Análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. O paradoxo da utilização dos modernos sistemas contábeis gerenciais: X Congresso Brasileiro de Custos. Guarapari - 2003

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos – Contabilidade e Controle*. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

LEONE, George S.G.. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

MATINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003

NAKAGAWA, Masayuky, *Introdução.à Controladoria – Conceitos, sistemas, implantação*. São Paulo: Atlas, 1995.

WERNKE, Rodney. *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Altas, 2001.