

Os Métodos de Custeio na Gestão Estratégica de Custos

Fernando José Villas Boas

Lígia Conceição Carneiro Pimenta

Resumo:

O presente trabalho aborda os métodos tradicionais de custeio e o custeio baseado em atividades, servindo de base para subsidiar os sistemas de informações das empresas que serão utilizados para a definição da estratégias empresariais e tomadas de decisões, que terão correlação com a gestão estratégica de custos. Procuramos desmistificar a super valorização que é atribuída ao ABC em detrimento dos métodos de custeio tradicionais pois entendemos que, se bem utilizados, com adoção de critérios racionais e com profissionais bem preparados, poderão dar tantas contribuições, ou mais, quanto o ABC. A sua estrutura oferece maiores possibilidades de informações quando bem sistematizados. Tem inserido no seu contexto técnicas contábeis de comprovada eficácia, perfeitamente sedimentadas em conceitos científicos da contabilidade. O mesmo não podemos afirmar do ABC, apesar do seu reconhecido valor para a administração da produção e de outras atividades no ramo, pois a falta de uma prática metodológica, que comprove com fundamentos a sua eficácia, não nos permite uma perfeita avaliação do ponto de vista científico. Contudo, reconhecemos que a gestão estratégica de custos poderá fazer uso desses elementos para prestar bons serviços aos gestores que se debatem no mercado globalizado com clientes e fornecedores cada vez mais exigentes. A busca de vantagens competitivas e comparativas poderão ter sua consecução através das análises de atividades e da cadeia de valor, horizontal e vertical, o que possibilitará tomada de decisões sobre reduções de custos globais e, conseqüentemente, otimização de resultados.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações*

4º CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
Belo Horizonte - Minas Gerais - 28 de novembro a 1º de dezembro de 1997

TEMÁRIO : Gestão estratégica de custos no processo decisório das organizações

NATUREZA : Trabalho Técnico

TÍTULO : Os Métodos de Custeio na Gestão Estratégica de Custos

AUTORES : Fernando José Villas Boas
Contador
Professor do Departamento de Contabilidade
Mestrando de Ciências Contábeis
Fundação Visconde de Cairu
Faculdade de Ciências Contábeis
CEPPEV - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu
Mestrado de Ciências Contábeis em Contabilidade Decisorial-Estratégica

Lígia Conceição Carneiro Pimenta
Contadora
Professora do Departamento de Ciências Exatas
Mestranda de Ciências Contábeis
Fundação Visconde de Cairu
Faculdade de Ciências Contábeis
CEPPEV - Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu
Mestrado de Ciências Contábeis em Contabilidade Decisorial-Estratégica

OS MÉTODOS DE CUSTEIO NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Fernando José Villas Boas
Lígia Conceição Carneiro Pimenta
Fundação Visconde de Cairu - Faculdade de Ciências Contábeis
Rua do Salete, 50 - Barris. Salvador - Bahia. CEP: 40.070-200

Resumo:

O presente trabalho aborda os métodos tradicionais de custeio e o custeio baseado em atividades, servindo de base para subsidiar os sistemas de informações das empresas que serão utilizados para a definição das estratégias empresariais e tomadas de decisões, que terão correlação com a gestão estratégica de custos.

Procuramos desmistificar a super valorização que é atribuída ao ABC em detrimento dos métodos de custeio tradicionais pois entendemos que, se bem utilizados, com adoção de critérios racionais e com profissionais bem preparados, poderão dar tantas contribuições, ou mais, quanto o ABC. A sua estrutura oferece maiores possibilidades de informações quando bem sistematizados. Tem inserido no seu contexto técnicas contábeis de comprovada eficácia, perfeitamente sedimentadas em conceitos científicos da contabilidade. O mesmo não podemos afirmar do ABC, apesar do seu reconhecido valor para a administração da produção e de outras atividades no ramo, pois a falta de uma prática metodológica, que comprove com fundamentos a sua eficácia, não nos permite uma perfeita avaliação do ponto de vista científico.

Contudo, reconhecemos que a gestão estratégica de custos poderá fazer uso desses elementos para prestar bons serviços aos gestores que se debatem no mercado globalizado com clientes e fornecedores cada vez mais exigentes. A busca de vantagens competitivas e comparativas poderão ter sua consecução através das análises de atividades e da cadeia de valor, horizontal e vertical, o que possibilitará tomada de decisões sobre reduções de custos globais e, conseqüentemente, otimização de resultados.

Área Temática:

Gestão estratégica de custos no processo decisório das organizações

Introdução

Existem no Brasil, estudiosos e pesquisadores, dedicando-se ao aprofundamento da Contabilidade Científica e ao desenvolvimento de novas abordagens metodológicas para fundamentar a aplicação dos novos conceitos derivados de filosofias e pensamentos eminentemente científicos que sirvam de fundamento básico para o desenvolvimento dos sistemas, métodos e técnicas contábeis com integração adequada e sistêmica, objetivando fidedignidade, segurança e objetividade na avaliação, controle e registro dos atos e fatos estudados e registrados pela Contabilidade, para alimentar os sistemas de informações gerenciais e contábeis, que irão subsidiar os processos de tomada de decisões dos organismos empresariais em geral, assessorando os planos de ação da gestão de negócios.

Este trabalho visa mostrar aos estudiosos interessados, pela Contabilidade e gestão estratégica, a importância e necessidade de uma maior reflexão e aprofundamento a respeito do tema ora abordado, para inclusive esclarecer abordagens simplistas que enaltecem determinados métodos (ABC), que possui os seus méritos, porém, desprezando outros (VBC) que podem perfeitamente responder aos anseios contábeis e gerenciais, se bem sistematizados e racionalmente utilizados. O estudo tem o propósito de apresentar abordagens sobre os mesmos e como podem contribuir para a contabilidade e gestão estratégica de custos, fazendo uso de: Custeio Baseado por Atividades, Gestão Baseada em Atividades, Métodos de Custeio Tradicional (por absorção e variável), apoiados no custeamento da produção por processo ou produção por ordem, além das diversas ferramentas oferecidas por inovações e evoluções tecnológicas como o Just-in-time, Benchmarking, Reengenharia de Processos, Sistema de Gerenciamento de Custos (Cost Management System - CMS), Produção Celular, Gestão de Qualidade Total etc, para a otimização do uso de recursos na análise de desempenho, vantagem competitiva, vantagem comparativa e redução de custos dos produtos e serviços. Sendo primordial a necessidade de investimentos nos profissionais de contabilidade, para colocá-los em condições de fazer uso desses recursos.

Inicialmente faremos uma reflexão sobre a importância do tema e em seguida salientamos sinteticamente a importância das inovações e o uso de novas tecnologias no contexto das organizações para melhor dimensionamento da realidade interna face à velocidade das mudanças mercadológicas.

No próximo passo mostraremos a estrutura dos sistemas tradicionais de custeio, evidenciando como podem distorcer a formação dos custos dos produtos quando utilizados de forma inadequada, por profissionais que desconhecem a necessidade de estudos, pesquisas, atualização e ajustamentos para fazer uso dos sistemas de acordo com as novas estruturas das empresas e da composição do seu chão de fábrica, decorrentes das evoluções tecnológicas das máquinas e equipamentos que compõem os seus processos de fabricação. Enfatizando que as suas limitações estão diretamente associadas aos recursos humanos que dela faz uso, podendo ser ajustada de acordo com o processo evolutivo dos usuários que possuam competência para torná-la eficiente e eficaz.

A seguir, apresentamos o novo contexto do Custeio Baseado em Atividades que tem seus parâmetros definidos e sua origem nos estudos administrativos do ABM (Activity-Based Management) que enfoca como equacionar o problema da eliminação das atividades que não agregam ou adicionam valor ao produto, utilizando a fórmula de eficiência do ciclo de manufatura de classe mundial e evidenciando as principais formas de redução de custos através das análises de atividades, além de sua integração aos sistemas de informações contábeis e decisórias.

Por último, as organizações devem voltar-se para um novo modelo de gestão contábil decisória, que além de utilizar sistemas de custos que reflitam os novos paradigmas contábeis, implementem também a filosofia da cadeia de valor, adequando-se ao novo mercado global, com ambiente dotado de modernas tecnologias que possibilitem a captação da influência externa nos produtos e serviços a serem desenvolvidos, para atender aos anseios e satisfação dos clientes e fornecedores, fazendo uma abordagem que enquadre o custeio baseado em atividades (ABC) e/ou o

custeio tradicional, na base conceitual da gestão estratégica de custos e do Sistema de Gerenciamento de Custos (Cost Management System - CMS).

Pretendemos com esta visão, mostrar a importância da implementação de uma nova metodologia capaz de despertar nos profissionais da Contabilidade e empresários (Clientes e Fornecedores), uma análise crítica dos negócios nos mercados e ambientes globalizados onde as forças externas interagem e implementam as decisões estratégicas.

Reflexões Sobre a Importância do Tema

O surgimento e a evolução dos sistemas de informações contábeis/gerenciais/decisórios, o avanço das comunicações e a maior interação dos mercados globalizados transformaram radicalmente a face da economia mundial, com mudanças na sua estrutura econômica, financeira e sócio-política. A competitividade acentuou-se com a busca por produtos (bens e serviços) que traduzam qualidade e satisfaçam plenamente as necessidades, com custos/preços adequados.

O surgimento de novas tecnologias, a busca pela qualidade total, a mudança da visão empresarial olhando o negócio de fora para dentro, tendo como principal foco o cliente, provocou uma quebra dos paradigmas de gestão. Com o mercado exigindo um padrão de manufatura de classe mundial e excelência empresarial, passamos a viver uma nova era, a era do produto certo para o cliente certo.

Com clientes cada vez mais exigentes, o negócio tem que ser encarado de forma holística, e atendendo aos conceitos decorrentes da nova filosofia de produção e manufatura, as empresas necessitam implementar: células de produção, gestão de qualidade total, preços mais baixos, melhoria dos produtos, menores prazos de entrega, cadeia de valor, diversificação de produtos. Estas medidas devem ser adotadas pelas empresas que buscam alcançar a "Filosofia da Excelência Empresarial" enfrentando os novos paradigmas da gestão estratégica de custos como meio de conquistar o mercado.

O esforço para obter vantagens e a competitividade, revolucionaram os conceitos das gestões de planejamento, de produção, de finanças e administrativa, porém, no Brasil, estamos com um parque industrial e empresas sucateadas, ingressando no século XXI como projetados no século XIX. Aponta em seu livro "Reengenharia" o norte-americano Michael Hammer, professor de tecnologia da informação do MIT - Massachusetts Institute of Technology - e pai desse novo modelo de gestão: "Esqueça o que você sabe sobre como as empresas devem funcionar: quase tudo está errado!".

Tom Peters, um dos mais renomados "gurus" da atualidade, faz a seguinte afirmação em seu livro, Rompendo as Barreiras da Administração: "O pensar de maneira cartesiana, linear, tradicional, não mais atende aos novos requisitos".

A necessidade de mudanças radicais nos modelos de produção linear tradicional, para produção em células e outras horizontalizadas, criaram também necessidades de automação robótica, informatização dos processos, com uso de softwares integrados on line, tais como o Manufacturing Resource Planning (MRP), a crescente utilização do CAD-CAM-CAE (Computer Aided Design Manufacturing, Engineering), do CIM (Computer Integrated Manufacturing), além de leiaute ajustado para as células de fabricação, a implantação e uso na administração da produção de ferramentas como o JUST IN TIME e outros métodos avançados, vêm causando um maior impacto na gestão estratégica de custos, na gestão da produção, contribuindo na otimização dos processos e trazendo eficácia na administração dos negócios.

Com o dinamismo e complexidade da atividade econômica, a progressiva automação dos processo de manufatura, aumentou substancialmente o custo dos gastos gerais de fabricação indiretos principalmente os das funções de apoio (engenharia do produto, compras de materiais, planejamento de produção, desenvolvimento de pessoal e novos produtos, marketing etc.), em relação e detrimento aos custos com matéria prima e mão-de-obra-direta, o que revelou a

necessidade de avanço nos sistemas de custeio tradicionais, principalmente em relação a metodologia adotada para a determinação das bases de rateio e alocação dos custos indiretos ao produto, além da forma de controle e gerenciamento, que foram desenvolvidos há muitas décadas atrás, quando eram outros os parâmetros, desafios, clientes e exigências do mercado. Face a estas considerações, também a Contabilidade Gerencial, Financeira e Decisória já não se satisfazem com informações ultrapassadas, necessitam de sistemas e bancos de dados que lhes permitam análises e avaliações mais dinâmicas para agilizar as decisões e promover a eficácia nos resultados do negócio, coerentes com as perspectivas futuras.

Torna-se necessário um sistema de contabilidade (decisória, gerencial, por atividades, etc.), que não apenas apure os custos, mas proporcione elementos para a sua estratégia e administração. Assim o Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity-Based Costing), o Custeio Tradicional em conjunto com uma Contabilidade bem elaborada trariam para o contexto atual, uma melhor desenvoltura para a Gestão Estratégica de Custos.

As Inovações e as Novas Tecnologias na Produção

Novas necessidades como, a flexibilidade/diversificação/personalização/individualização, ou seja, produção sob-encomenda de produtos não padronizados, estão substituindo cada vez mais a produção em série. Para atender este mercado as empresas investem maciçamente em inovações que integram o processo fabril, impactando assim a capacidade instalada com vultosos investimentos, ocasionando significativos acréscimos nos custos fixos da produção.

Contudo, a inovação está relacionada à pesquisa, experimentação, desenvolvimento, imitação e adoção de novos produtos e/ou novos processos de produção, pode ocorrer através de mudanças puramente tecnológicas ou mesmo por necessidades para gerenciar e administrar os negócios. Inovações com impactos administrativos/gerenciais como o just-in-time, qualidade total, análise de valor, engenharia simultânea, benchmarking e reengenharia de processos vêm conduzindo as companhias que as utilizam a um crescente sucesso econômico. Nesse particular pode-se citar o “benchmarking”, que é um processo de aquisição de conhecimento pela análise, adoção e desenvolvimento do aprendizado feito através da observação daquelas firmas que praticam os melhores processos.

Os investimentos nessas inovações e novas tecnologias, inclusive o CIM (o computador integrado na fabricação), representam elevadas somas de recursos, justificadas pela melhoria do desempenho nos processos produtivos. Estas tecnologias deverão ser aplicadas em processos de fabricação que apresentem leiaute de célula de produção e outros tipos horizontalizados para otimização em direção à eficiência/eficácia, que possibilitarão a diversificação dos produtos, eliminação do tempo de espera, as paradas para preparação de máquinas, bem como, a redução significativa dos estoques de materiais e de produtos,(JIT), maximizando desta forma os ganhos globais.

Sistemas Tradicionais de Custeamento

O custeamento da produção está voltado para a alocação dos custos causados por cada produto (bens ou serviços), visando organizar e analisar a ocorrência dos gastos durante o processo de produção, além de extrair informações que atendam as necessidades de avaliação, controle e tomadas de decisões sobre os custos fabris. Normalmente, os métodos de custeamento utilizam duas metodologias de produção: produção por ordem e produção por processo, que utilizam técnicas de custeio por absorção, custeio variável, de custos reais e unidades de esforço de produção (UEP ou simplesmente UP) etc..

O custeio por absorção tem na sua concepção a apropriação de todos os custos da produção (diretos ou indiretos, fixos ou variáveis) consumidos na elaboração dos produtos. Portanto,

perfeitamente inventariáveis, sendo tratados como custos dos produtos. O custerio variável possui uma filosofia mais gerencial, preocupando-se somente com os custos variáveis para efeito de avaliação do produto, portanto os estoques inventariados serão avaliados tão somente com o valor dos custos variáveis, tratando os custos fixos como gastos do período.

Os sistemas de custeamento da produção que utilizam métodos de custeio por absorção e/ou variável, denominados e tratados como tradicionais ou convencionais foram projetados de acordo com a visão tecnológica mecanicista da época onde predominavam como fatores de produção: os recursos humanos e materiais diretos para a formação do custo total dos produtos. Além do mais, a alocação dos custos era realizada através da contabilização dos gastos nos elementos de custos.

A concepção de centros de custos e a departamentalização ainda eram incipientes, pois a administração e engenharia de produção não possuíam os conhecimentos hoje difundidos pela tecnologia da informação e da produção, a competitividade não era tão acirrada no mercado, não exigindo maior empenho por parte dos gerentes e tomadores de decisões na análise mais acurada dos custos incorridos nos processos de fabricação. Portanto, não era tão sentida a falta do uso de tecnologias e técnicas contábeis para auxiliar na análise dos custos e sua causação, que levassem ao desenvolvimento de dados a serem utilizados por sistemas de informações contábeis e gerenciais mais complexos.

Afora isso, a formação dos preços de venda tinha como base os custos apurados neste processo, e, normalmente eram ditados pela empresa sem levar em consideração as leis de mercado. Portanto, as empresas não se preocupavam com a adoção de bases de rateio mais racionais para os custos indiretos, para que refletissem a realidade dos custos incorridos nos produtos e assim, realizar gestões para evitar os desperdícios e re-trabalhos que pudessem favorecer a redução dos custos.

Os seus componentes básicos são: material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação e sua principal característica é medir os recursos consumidos na produção através de índices orientados pelo volume. Os custos diretos são facilmente mensuráveis, pois, como tal, estão diretamente ligados ao volume da produção. O problema dessa estrutura surge na alocação dos custos indiretos que, ao contrário dos diretos, não estão diretamente relacionados ao volume de produção. São considerados indiretos todos os recursos que, economicamente difíceis de serem mensurados, permitem à mão-de-obra direta transformar o material direto em produto final, tais como: mão-de-obra indireta, seguros, depreciação, amortização, salários de pessoal de apoio etc.

Os sistemas tradicionais, ao alocar esses recursos com base em algum fator direto (unidades produzidas, matéria-prima, horas trabalhadas etc), podem tornar o resultado do custeamento impreciso, e, como tal, insatisfatório para o gerenciamento que busca a otimização e geração de informações para auxiliar nas tomadas de decisões que visem a redução de custos, o controle por exceção e a continuidade dos negócios. Tal problema acentua-se à proporção em que é maior a diversidade de produtos em uma linha de produção. Nessa situação as diferentes quantidades produzidas em diferentes tempos tornam mais complexa a apropriação dos custos indiretos.

A Contabilidade de Custos que mantenha a visão convencional (elementos de custos como acumuladores de gastos) irá procurar apenas evidenciar a alocação e a absorção dos gastos sem ressaltar a necessidade da eliminação dos desperdícios e melhor sistematização para distribuição dos custos. Relatando para a gerência somente o que supostamente diz respeito aos custos do produto ou de um departamento: não procurando avaliar sobre a qualidade ou importância dos serviços que fornece. Desta forma pode provocar a ocorrência de prejuízos à medida em que deixa a determinação do custo de fabricação ser apurado com a utilização de bases de rateio que não estão adequadas com o novo contexto e desta forma distribuindo os custos indiretos de fabricação aleatoriamente (subsidiamento de um produto em detrimento de outro). A compra mal efetuada da matéria-prima, ou a definição incorreta do volume a ser produzido pode levar a um erro no estabelecimento do preço de venda que poderá prejudicar o desenvolvimento e continuidade dos negócios.

A aplicação de taxas sobre a mão-de-obra direta, forma ainda hoje muito utilizada, leva a apropriação dos custos indiretos em relação aos tempos operacionais. Esta forma de rateio, contém distorções que irão influenciar negativamente na avaliação dos custos dos produtos, e conseqüentemente na determinação dos preços de vendas, embora seja menos imprecisa do que a apropriação que considera a Matéria-Prima como parâmetro. As distorções se relacionam com o custo diferenciado de mão-de-obra direta para os produtos. O fato dos produtos apresentarem o mesmo custo de mão-de-obra não implica na suposição de que os tempos dos processos de fabricação sejam os mesmos e demandem o mesmo tempo de mão-de-obra. Isto não pode ser regra comum: um produto pode utilizar mão-de-obra mais cara que outro, porém com um tempo operacional de produção menor.

Devemos salientar que a principal falha desta metodologia está na técnica utilizada para a definição da base de rateio, podendo fazer uso de novas abordagens para a escolha do parâmetro a ser utilizado. Os ambientes de manufatura têm sido constantemente alterados nas últimas décadas, em que as chamadas funções de apoio (mão-de-obra indireta, engenharia do produto e processos, compras, controle de qualidade, leiaute, movimentação de materiais etc.), ganharam maior importância superando em algumas empresas o valor da mão-de-obra direta e dos materiais diretos o que torna necessário a utilização de um número maior de bases de alocação dos custos comuns.

Os sistemas de custeio tradicionais não atenderão aos objetivos da industrialização automatizada porque os profissionais que fazem uso deles: não avaliam adequadamente fatores como diversidade da produção, flexibilidade de manufatura, qualidade e complexidade de produção (os produtos com baixo volume de produção acabam recebendo a mesma carga de custos de seus equivalentes produzidos em grandes volumes); não estimulam a identificação das atividades que não agregam valor induzindo a um maior volume de produção para diluição dos custos fixos, gerando estoques excessivos e conseqüente estoque de recursos parados e de capital empatado; negligenciam os custos relativos às etapas de projeto, desenvolvimento e ciclo de vida do produto; não favorecem a justificativa de novos investimentos em tecnologia avançada de produção e não conseguem monitorar os benefícios obtidos; não consideram que o sucesso corporativo depende da eficiência, produtividade e eficácia de todos os processos que são partes do negócio como um todo, focalizando o ambiente interno e externo e não apenas os processos produtivos de bens tangíveis.

Há uma preocupação cada vez mais intensa, por parte das comunidades acadêmicas e dos empresários, que o profissional ao fazer uso da forma de custeio tradicional, deverá avançar a sua visão crítica para gerir custos, pois se isso não ocorrer, poderá distorcer informações ao nível de comprometer até mesmo o planejamento estratégico, tático e operacional, tendo como conseqüência o desvio das metas e o prejuízo da missão da empresa, trazendo resultados negativos incalculáveis para a entidade e conseqüentemente à sociedade.

ABC - O Seu uso no Novo Contexto

Sómente após a década perdida, quando as empresas brasileiras despertaram para a nova realidade e as novas tecnologias avançadas de produção e filosofia de gestão empresarial, detectou a necessidade de se desenvolver uma forma de integração conceitual e sistêmica entre os processos de controle gerencial e de gestão de manufatura. Surgiu então a necessidade de recorrer a práticas já muito utilizada em outros mercados, como é o exemplo da base conceitual do Sistema de Gerenciamento de Custos (Cost Management System CMS), o qual tem o ABC como espinha dorsal, apesar deste sistema ter tido sua origem em trabalhos desenvolvidos na General Electric, na década de 60 nos Estados Unidos da América, conforme comenta NACAGAWA (1991, p.34).

HRONEC (1993, p. 166), afirma: "O verdadeiro valor do ABC é o que a administração faz com as informações, após terem sido geradas".

A mudança para uma manufatura de classe mundial e crescimento dos custos indiretos criou a necessidade de se ter um sistema de custos que atenda à demanda da transformação industrial, de

um processo intensivo em mão-de-obra para um processo intensivo em tecnologia, o sistema de custos baseado em atividades (ABC), assume que os custos indiretos devem ter um tratamento mais refinado e não podem ser apropriados ou alocados da mesma forma como era praticado por profissionais que faziam uso do custeio tradicional, focalizando bases diretas de rateio, pois parte da premissa básica de que, uma companhia alcança seus resultados e objetivos de negócio através das atividades executadas por cada grupo especializado da organização. São as seguintes suas principais características:

1. Objetiva gerenciar o planejamento e o controle de custos;
2. Fundamenta-se na premissa de que as atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os produtos as consomem/utilizam;
3. Através da divisão das atividades em categorias, serve-se de um maior número de bases para alocação de custos o que proporciona quantificar melhor o valor dos recursos aplicados na produção de cada produto, identificando o custo real e individual. Essa divisão também proporciona resultados mais favoráveis à medida em que a gerência, concentrando sua atenção nas atividades principais-chaves e nos piores casos as atividades de desvio, consegue: melhorar os serviços fornecidos pelas atividades principais, aumentar a eficiência das atividades de apoio e eliminar as atividades de desvio.

Para isso, além de contabilizar as atividades, a empresa tem que:

a. Manter uma melhoria contínua na eliminação das atividades que não adicionam valor (atividades de desvio: aquelas que não adicionam valor ao produto e podem ser facilmente visualizadas no processo produtivo. Ex: Insumos ociosos na fábrica representam custos que não contribuem para melhorar o produto).

Conforme BERLINER e BRIMSON (1988, p.4), a fórmula de eficiência do ciclo de manufatura (ECM), bem equaciona este problema:

$$ECM = \frac{TP}{TP + TI + TE + TM}$$

Onde:

ECM = Eficiência do Ciclo de Manufatura TP = Tempo de Processamento

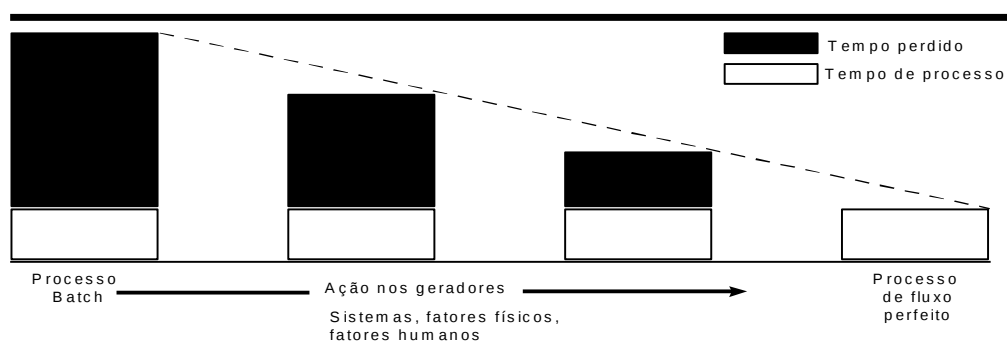
TI = Tempo de Inspeção TE = Tempo de Espera

TM = Tempo de Movimentação

Ensinam que quando o ambiente de manufatura está otimizado, o ECM poderia ser igual a 1 (100%), já que então a empresa estará produzindo as necessidades exatas, no tempo exato, em cada estágio de produção e que este fluxo somente será perfeito quando forem atingidas as seguintes condições:

- | | | | |
|---|-----|-----------------------|-----|
| Lote de fabricação | = 1 | Tempo entre operações | = 0 |
| Defeitos | = 0 | Tempo de preparação | = 0 |
| Operações perfeitamente balanceadas | | | |
| Inventário mínimo no processo de fabricação | | | |
| Componentes nunca ociosos, parados | | | |

Figura 1
Redução do Tempo de Processo



Fonte: BERLINER e BRIMSOM APUD Lawrence J. Utzig -

O conceito de atividade de desvio também é útil para analisar o tempo de processamento. O tempo ocioso de processamento não proporciona renda e pode ocorrer por qualquer das seguintes razões:

PERDAS DE TEMPO NO PROCESSAMENTO	RAZÕES
Tempo Ocioso Velocidade Problemas de Qualidade Produção otimizada Encomendas	Falha de equipamento, preparação, ajustes Tempos perdidos, pequenas paradas, redução na velocidade Defeitos no processo, materiais com defeitos Produção não otimizada (gargalos) falhas em outros processos Insuficiência de encomendas, turnos improdutivos

O conceito de atividade de desvio deve ser aplicado também às atividades de suporte (planejamento estratégico, desenvolvimento de produtos e/ou de processos, suprimentos, engenharia, finanças, etc.), que apesar de não estarem ligadas diretamente com o processamento físico do produto têm bastante relevância em termos de custo final.

b) orientar seus objetivos em função do mercado, incluindo o custo-alvo: Em razão de muitos preços serem hoje determinados pelo mercado, as empresas para serem competitivas e garantirem uma determinada fatia de mercado necessitam estabelecer o preço de venda independentemente do seu custo inicial (custo-alvo). Se o custo-alvo estiver abaixo da previsão inicial do custo do produto, a empresa deverá reduzir o custo unitário dentro de um determinado tempo a fim de enfrentar a competição do mercado.

Custo-Alvo = Preço de Venda (estabelecido para garantia de mercado) - Lucro Almejado

São duas as principais formas de se obter redução de custos:

I. Experiência obtida através de aprendizado durante as fases iniciais de produção, à medida da aprimoração do processo;

II. Aplicação da filosofia de contínuo melhoramento na eliminação das atividades de desvio.

c) assegurar contínuo melhoramento no acompanhamento dos custos para consecução dos objetivos gerenciais: Isso deve ser conseguido através de contínua determinação das relações causa e efeito entre atividades e objetivos gerenciais. O acompanhamento direto dos custos é a melhor forma de reduzi-los e de aprimorar o processo de tomada de decisões quanto a preço, lucratividade por produto, fabricar ou comprar.

4. Não se diferencia do sistema tradicional apenas pelas mudanças das bases de alocação dos custos, mas também porque, ao coletar dados sobre as atividades, indica todos os geradores de custos no ciclo completo pedido-a-entrega-do-produto o que ajuda a compreender e melhor gerenciar os processos. Em sendo, os geradores de custos (cost drivers) que geram as atividades, sua identificação requer pois o melhor cuidado. As atividades são consideradas como processos funcionais interdepartamentais e não departamentais como na abordagem convencional. Por exemplo, uma atividade de vendas não é exclusiva do departamento de vendas, podendo parte dela ser executada em outras áreas da empresa, como o departamento de marketing. Como ensina HRONEC (1993, p. 166), a vantagem-chave do ABC é proporcionar uma forma mais precisa de encarar despesas e custos indiretos, incluindo os gerados fora do chão de fábrica, e não são tipicamente ponderados nos cálculos de custos produto a produto atividades como marketing, distribuição e manutenção.

O custeamento baseado em atividades volta-se, portanto, para os processos da gestão empresarial adequando-se gradativamente ao sistema de informações contábeis a nível decisorial. Como fundamento, o ABC promove uma maior utilização da concepção sistêmica dos processos de uma maneira geral ou individualizados, onde a tônica é identificar as atividades que consomem recursos e os produtos (bens ou serviços) que fazem uso das mesmas no transcorrer dos processos.





Essas atividades são disparadas pela causação dos gastos ao iniciar-se cada etapa de produção. Uma vez identificadas as atividades nos processos, levantaremos o custos das mesmas e as direcionaremos aos produtos que delas fizeram uso, em uma medida direta e proporcional. Para se custear as atividades que compõem os processos utilizam-se os direcionadores de custos, que são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas.

É importante salientar que a escolha do direcionador é fundamental. A atenta observação e inquirição junto a especialistas possibilita identificar no processo a existência de vários direcionadores para uma mesma atividade. Para maior exatidão, o profissional poderá lançar mão dos instrumentos que a estatística dispõe para identificar o grau de correlação existente entre o direcionador e a atividade.

Segundo Cogan (1994), para a seleção de um direcionador de custos, três fatores são levados em conta:

- A facilidade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custos escolhidos (custos de medição);
- A correlação entre o consumo da atividade e o consumo real (grau de correlação);
- A influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas (efeito comportamental).

Com relação ao uso de maior ou menor quantidade de direcionadores de custos, comenta ainda que isso está associado diretamente aos seguintes fatores: nível de exatidão nos custos dos produtos; grau de diversificação de produtos; custo relativo de atividades diferentes; grau de diversificação de volume e uso de direcionadores de custos correlacionados imperfeitamente.

Uma atividade que não contribui para atender às necessidades dos clientes pode ser considerada uma atividade que não agrega valor. Por exemplo: devido ao fato de que o processo está fora de controle, continua-se fazendo a inspeção final; leiaute inadequado no chão de fábrica”, utilizando excessiva movimentação de materiais; produção de itens fora de especificação, trazendo como consequência o retrabalho etc.

Em geral é improvável que grandes reduções nos desperdícios possam ser feitas sem modificar o processo. Eliminar o retrabalho, sem que se combata as causas que a geraram, irá provocar aumento no custo de refugo.

Análise de Valor do Processo

A análise de valor do processo é a técnica que focaliza determinado nível de tarefas a fim de determinar se cada tarefa ou atividade agrega valor ao consumidor (eficácia), e, isso ocorrendo, se a mesma pode ser realizada com menor custo (eficiência). Objetiva-se, pois eliminar ou reduzir custos relacionados às tarefas que adicionam pouco ou nenhum valor ao consumidor .

A análise de valor é uma sistemática que analisa a função exercida por produtos ou sistemas para assegurar que as funções requeridas estão sendo atendidas com o menor custo possível.

Ela consiste na aplicação de técnicas que visam: identificar as funções de um produto; fixar um valor para esses produtos; prover funções ao menor custo possível e garantir qualidade igual, se possível melhor, ao produto que é oferecido ao consumidor.

A definição precisa da função exercida pelos componentes dos produtos/projetos de produtos, e a análise do custo mais baixo de prover essa função, é o escopo principal da análise de valor.

Uma Visão Geral da Análise de Atividades

Uma análise de atividades é uma auditoria de como a empresa funciona no presente, conduzindo ao planejamento de atividades para determinar os recursos (e, portanto, as habilidades a nível de pessoal) necessários para apoiar determinado nível de atividades de serviços e indicar como os processos do negócio podem ser modelados pela eliminação de atividades redundantes e de desperdício.

Um objetivo da análise de atividades é melhorar o lucro e o desempenho da empresa pela emulação das melhores práticas, relativas a uma atividade desempenhada em diversas empresas. A determinação das melhores práticas é possível apenas se as atividades forem definidas consistentemente entre as divisões e departamentos de uma empresa.

Agregar atividades comuns a uma função propicia a base para dirigir a atenção da gerência para áreas de alto custo, que de outra forma poderiam passar despercebidas em um grande número de atividades individuais.

Basicamente, envolve olhar dentro da atividade para detalhar as tarefas que as compõem. Sendo os elementos das atividades, logo, as tarefas são o nível adequado para introduzir mudanças.

Uma análise de atividades é uma ferramenta de comunicação que fornece um conjunto de informações estruturadas a respeito do que a empresa faz. A definição de atividades deve proporcionar uma acurada representação, logicamente consistente demonstrável, da totalidade da empresa, para ser útil ao processo de tomada de decisão. Fases para a análise de atividades: **1. Determinar o Escopo da Análise de Atividades; 2. Determinar as Unidades da Análise de Atividades; 3. Definir as Atividades; 4. Racionalizar as Atividades; 5. Classificar em Primária ou Secundária; 6. Criar Mapa das Atividades e, 7. Finalizar e Documentar as Atividades**

A Importância da Cadeia de Valor na Gestão Estratégica de Custos

Em 1985 Porter conceituou o enfoque de gestão das organizações voltando-se para o mundo exterior à empresa de “enfoque de cadeia de valor”.

A cadeia de valor é um conjunto de atividades capaz de agregar valor numa empresa, podendo ser dividida em atividades de apoio e primárias.

Atividades de Apoio

- Infra-estrutura da empresa: gerência de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisições.

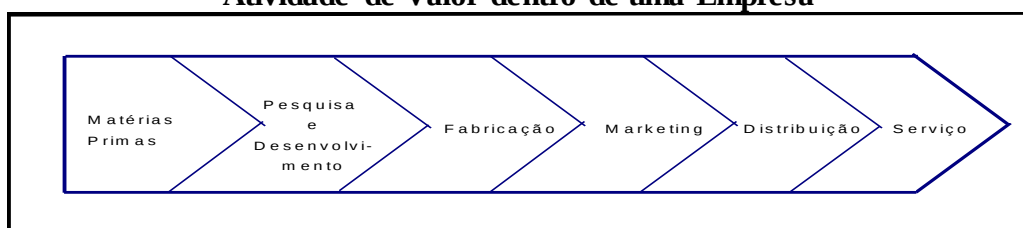
Atividades Primárias

- Logística Interna	- Operação (produção)	- Logística Externa
- Marketing e Vendas	- Serviços	

Destas atividades classificadas por Porter, genericamente podemos ainda identificar as atividades como segue:

- | | | |
|-------------------------|----------------------------|----------------------------------|
| ● compras | ● estocagem de materiais | ● transporte interno, etc. |
| ● manutenção da empresa | ● produção | ● vendas |
| ● assistência técnica | ● garantia de qualidade | ● engenharias |
| ● contabilidade | ● administração financeira | ● estocagem de produtos acabados |

Atividade de Valor dentro de uma Empresa



FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 66.

Podemos afirmar que a cadeia de valor é fundamental na gestão estratégica de custos, pois a eficiência e eficácia no gerenciamento das atividades, passa, obrigatoriamente, por um enfoque externo à empresa.

A cadeia de valor, advém de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias primas básicas, componentes até o produto final, chegando às mãos do cliente. O enfoque é externo, vendo cada empresa no contexto global de atividades da qual ela apenas é uma parte, desde os componentes primários básicos chegando até os consumidores finais.

Na visão estratégica de custos, a avaliação através de cadeias de valores, trazem de forma mais consciente, explícitas e formais, uma perspectiva do impacto financeiro que as decisões, em termos de custos, irão representar na empresa e esses dados servirão para estratégias superiores, podendo com isso, obter uma vantagem competitiva sustentável.

Desenvolver Vantagem Competitiva Através de Ligações com os Fornecedores



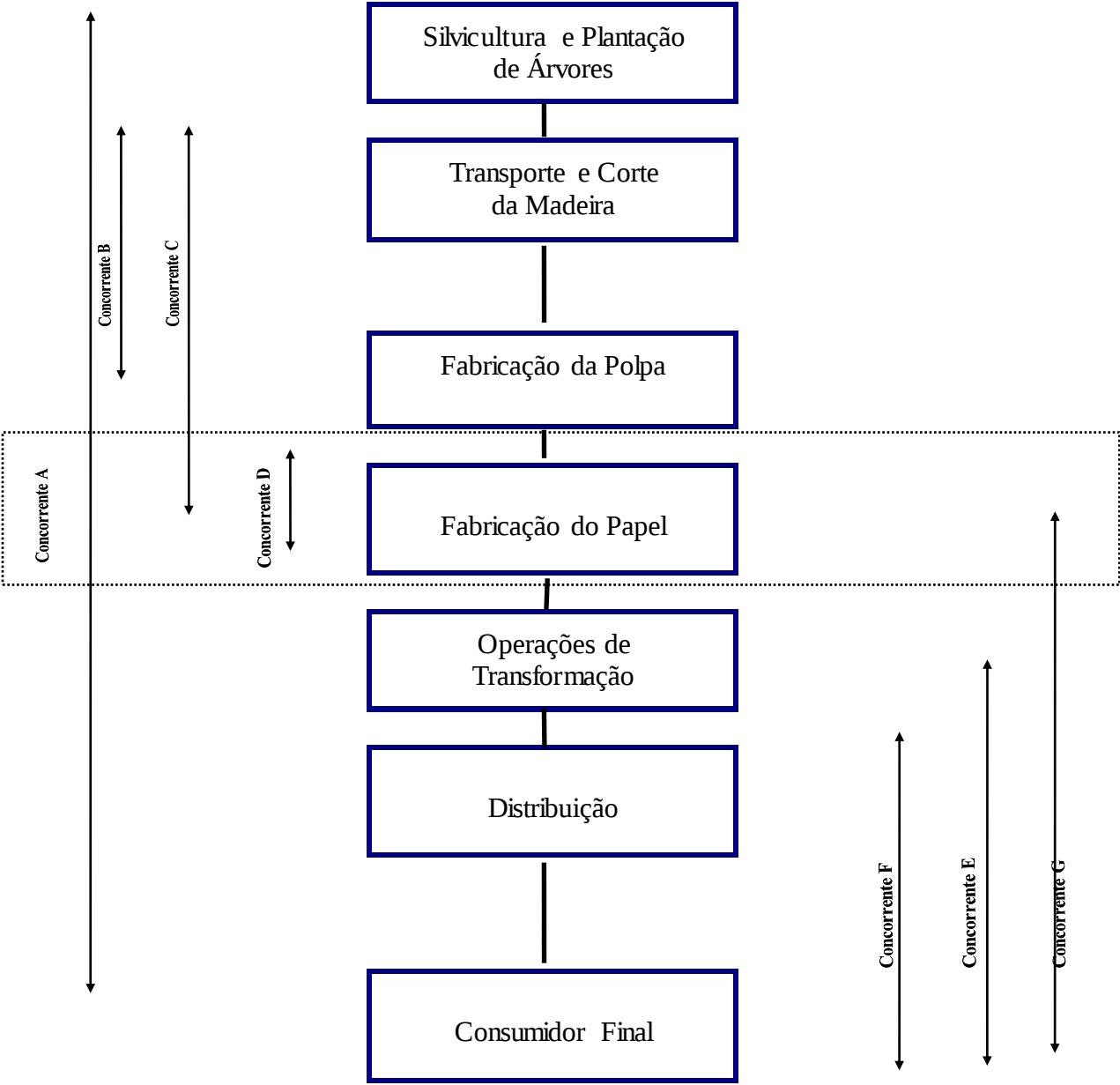
FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 68.

Desenvolver Vantagem Competitiva Através de Ligações com os Clientes



FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 69.

Cadeia de Valor na Indústria de Produtos de Papel



Conclusão

Os mercados concorrentes e a própria globalização da economia mundial, fizeram nascer novas necessidades para os gestores das empresas, o que gerou a busca incessante da excelência empresarial, ocasionando a evidência de geração de custos da qualidade - que agregam valor, e da eliminação dos desperdícios e custos - que não agregam valor: o da não-qualidade.

Não há dúvidas de que para alcançar a excelência já não basta às empresas apenas reduzir custos, tamanho do negócio, ou níveis hierárquicos. Faz-se necessário investir em novas tecnologias e inovações criadoras, não apenas utilizando ferramentas que identificam somente os erros do passado, mas valendo-se também daquelas que possibilitam identificar, cultivar e explorar as competências básicas que promovem o crescimento.

A necessidade de uma nova visão holística dos profissionais de contabilidade, que participam direta ou indiretamente da gestão empresarial, fazendo uso de planejamento estratégico, tático e operacional, além de orçamentos e planos de investimento e financiamento, torna-se essencial.

Como vimos na apresentação da controvérsia entre custeamento direto versus custeamento por absorção, o grande problema são os custos indiretos comuns, normalmente tidos como fixos em relação ao volume de produção, que devem ser alocados aos diversos produtos por critérios de distribuição. Os defensores do custeamento variável entendem que esses critérios, arbitrários ou subjetivos, invalidam o correto custeamento dos produtos.

Segundo alguns autores, os procedimentos de aplicação dos custos fixos indiretos de produção aos produtos através de percentuais de absorção baseados em alguma medida razoável de atividade, tais como horas-máquina de fabricação, horas ou valor de mão-de-obra direta, têm produzido enormes erros na atribuição de consumo de recursos dos departamentos indiretos para os produtos individuais, provocando também sérias distorções na formação de preços de venda baseados nos custos de fabricação.

Além disso, o reconhecimento de que a competitividade industrial e as novas exigências de consumo obrigam muitas empresas a mudarem sua estratégia de produção: de produtos homogêneos estocáveis para produtos diversificados, especificados, para cada cliente. Com isso as empresas adotaram procedimentos mais acurados de custeamento dos produtos para gestão estratégica de custos e produção.

Podemos definir o custeamento por atividade como um método de custeio que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso. O custeamento por atividades também é denominado de Custeio Baseado em Transações.

A implantação do sistema de custos ABC, com seu conceito de atividades consumindo recursos e de produtos consumindo atividades, dá condições às empresas de rastrear os custos indiretos de fabricação para os produtos individualmente, tornando-se uma ferramenta eficaz para a gestão não apenas da produção, mas também das atividades comerciais e dos serviços. Pode-se assim eliminar distorções na determinação dos preços dos produtos a nível de mercado, medir desempenho, prestar contas dos problemas e apresentar as informações necessárias para analisá-los e resolvê-los com vistas ao futuro.

Relata a revista "Exame", (maio, 1995, p.77), a surpresa que tiveram os executivos de O Boticário, fabricante de perfumes e cosméticos, dono da maior rede privada de franquias do país, ao examinar um relatório elaborado com base em atividades medidas pelo ABC que indicava um prejuízo de 200.000 dólares em 1994, na linha de sabonetes, responsável por 5% das vendas, onde a contabilidade registrava um lucro de US\$ 500.000 dólares.

Convém ressaltar entretanto que, por não ser um sistema de acumulação de custos, sua implantação, embora responda aos reclames da moderna administração, não atende igualmente às necessidades da contabilidade, o que torna imprescindível a utilização dos sistemas tradicionais.

O sistema de custeio por atividades - Activity Based Costing -, surge portanto como um elo de ligação, que denota a evolução das filosofias de produção e de contabilidade.

Os paradigmas da gestão de custos, estão sendo quebrados e a busca pela qualidade total impulsiona as organizações a realizarem investimentos em novos programas, novos processos, tecnologia de ponta, células de produção e gestão estratégica de custos, procurando, cada vez mais, a conquista dos mercados, com melhores produtos e custos menores, pois uma nova visão do mundo dos negócios é essencial para que a empresa se estabilize e possa competir de forma sustentável em seu segmento de mercado e, com isto, conquistar novos clientes ampliando o seu espaço de atuação. Fazendo uso da visão de cadeia valor horizontal e vertical, e com isso conseguir vantagens competitivas e comparativas.

Os métodos de Custeios Tradicionais deverão ser ajustados de acordo com os novos paradigmas de gestão e poderão prestar inestimáveis serviços satisfazendo aos sistemas de informações, desde que os profissionais saibam extrair dele as suas potencialidades. As necessidades primárias do novo modelo de gestão, poderão ser extraídas tanto dos sistemas tradicionais, como dos sistemas tidos como novos. Assim como, a contabilidade gerencial poderá traduzir as informações com a velocidade e eficácia desejada fazendo uso dos mesmos sistemas, para visualização dos negócios no mundo e a tomada de decisões nos planos operacional-tático-estratégico.

Todo esse desenvolvimento deverá ser acompanhado de estratégias perfeitas, pois, o mercado não admite que aconteçam erros na gestão dos negócios, isto posto, necessitamos de instrumentos e ferramentas que sirvam para fundamentar o planejamento estratégico, a gestão estratégica de custos, a melhoria contínua dos produtos (bens ou serviços) e que isso tudo possa ser retratado com a mais alta qualidade na contabilidade das empresas de forma quantitativa e qualitativa para demonstrar aos seus usuários a perfeita avaliação do Patrimônio e suas mutações, além dos benefícios sociais que os negócios realizados pela entidade estão propiciando à comunidade. Fica claro que urge uma mudança nos paradigmas dos profissionais da Contabilidade para que se pratique no mundo, uma contabilidade eminentemente científica, seja ela tradicional, por atividades, estratégicas ou decisórias. Busquemos isto.

Bibliografia

- 17º ENANPAD. Salvador - BA, Volume III, 1993,
- ALLORA, Franz. UP' : unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações. São Paulo: Pioneira. Blumenau. Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1995
- BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades. Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. GESTÃO BASEADA EM CUSTEIO POR ATIVIDADES - Activity Based Management. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. ACTIVITY-BASED COSTING (ABC), A poderosa Estratégia Empresarial. São Paulo: Ed. Pioneira, 1994.
- CRC-SP. CURSO DE CONTABILIDADE GERENCIAL. São Paulo: Ed. Atlas, 1993.
- DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de Processos. Como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994, 4ª Edição
- ERNST & YOUNG. Guia Ernst & Young para Gestão Total dos Custos. Rio de Janeiro: Editora Record, 1992, 12ª Edição.
- HAMMER, Michael & CHAMPY, James. REENGENHARIA Revolucionando a empresa em função dos Clientes, da Concorrência e das grandes mudanças Gerenciais. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1994.
- HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 5ª Edição.
- KAPLAN, Robert S. & ATKINSON, Anthony A. ADVANCED MANAGEMENT ACCOUNTING. New Jersey: Prentice Hall, 1989, 2 nd edition.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robim. THE DESIGNE OF COST MANAGEMENT SYSTEM TEXT, Cases and Readings. London: Prentice Hall International Edition, 1994.
- LAKATOS, Eva Maria. FUNDAMENTOS DA METODOLOGIA CIENTÍFICA. São Paulo: Ed. Atlas, 1994.
- LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. Contém Custeio ABC. São Paulo: Editora Atlas: 1997.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui ABC. São Paulo: Editora Atlas, 1996, 5ª Edição.
- NAKAGAWA, Masayuki. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS. São Paulo: Ed. Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. Mimeo referente a notas de aula do Mestrado em Contabilidade e Controladoria da FEAC-USP.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. CONTABILIDADE GERENCIAL. São Paulo: Ed. Atlas, 1994
- PETERS, Tom. ROMPENDO AS BARREIRAS DA ADMINISTRAÇÃO. São Paulo: Ed. Habra, 1994.
- PORTER, Michael E. Vantagem Competitiva. Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro: Editora Campus, 6ª Edição.
- RAYBURN, L. G. Cost Accounting - Using a Cost Management Approach. IRWIN: th edition, 1993.
- SEMINÁRIO INTERAMERICANO DE CONTABILIDADE. A Contabilidade de Custos: Algo de novo sob o sol?, Por Olívio Koliver, Fortaleza-CE: 1994.
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, A nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Ed. Campus.
- XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. Salvador-BA: Livro II, 1992