

GERENCIAMENTO DE CUSTOS PELA ESTRATÉGIA DA ABSORÇÃO-META

Paulo Mauricio Selig

Francisco José Kliemann Neto

Resumo:

Na última década, os sistemas de custos deixaram de ser simples acumuladores de valores, com fins contábeis. As necessidades atuais obrigam que eles passem a ser ferramentas gerenciais de controle empresarial, devendo ser fiéis à realidade. Raffish (1991) nota que a tendência é uma mudança radical na estrutura de custos, tendo como fatores preponderantes a tecnologia e seus materiais. Nesse sentido, pode-se afirmar que um modelo de sistema de custos adaptado às novas tendências deve necessariamente incorporar os seguintes aspectos: a) um entendimento completo do processo de formação dos custos, tanto produtivos como administrativos; b) ser capaz de reconhecer e diferenciar as atividades que agregam e as que não agregam valor aos produtos; c) ser uma ferramenta efetiva para a tomada de decisões gerenciais; d) identificar o ganho fornecido por cada produto; e) ser flexível às variações produtivas, tanto em nível de modificações de estrutura produtiva como de alterações de produtos; f) permitir o detalhamento do custo de um novo produto quando do seu projeto, tanto em nível das matérias-primas como das atividades, para que os produtos, quando da sua fabricação, possam estar de acordo com as disponibilidades reais do mercado; g) permitir uma análise detalhada e ágil da produtividade empresarial. Enfim, uma breve discussão feita sobre os métodos de alocação de custos, tanto os tradicionais quanto os modernos, deixa patente a necessidade de desenvolverem-se novas sistemáticas que, mais do que avaliar os custos dos produtos, permitam a avaliação dos valores efetivamente engajados nos processos de fabricação. E será a partir da comparação entre esses valores e aqueles que os consumidores aceitam pagar (custo-meta) que deverá ser feita a avaliação da empresa, uma vez que a ênfase nos desejos dos consumidores é, hoje, uma premissa fundamental em todas as sistemáticas modernas de organização empresarial.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Metodologias no Ensino de Custos*

GERENCIAMENTO DE CUSTOS PELA ESTRATÉGIA DA ABSORÇÃO-META

Paulo Maurício Selig¹

Francisco José Kliemann Neto²

INTRODUÇÃO

Na última década, os sistemas de custos deixaram de ser simples acumuladores de valores, com fins contábeis. As necessidades atuais obrigam que eles passem a ser ferramentas gerenciais de controle empresarial, devendo ser fiéis à realidade. Raffish (1991) nota que a tendência é uma mudança radical na estrutura de custos, tendo como fatores preponderantes a tecnologia e seus materiais.

Nesse sentido, pode-se afirmar que um modelo de sistema de custos adaptado às novas tendências deve necessariamente incorporar os seguintes aspectos:

- a) um entendimento completo do processo de formação dos custos, tanto produtivos como administrativos;
- b) ser capaz de reconhecer e diferenciar as atividades que agregam e as que não agregam valor aos produtos;
- c) ser uma ferramenta efetiva para a tomada de decisões gerenciais;
- d) identificar o ganho fornecido por cada produto;
- e) ser flexível às variações produtivas, tanto em nível de modificações de estrutura produtiva como de alterações de produtos;
- f) permitir o detalhamento do custo de um novo produto quando do seu projeto, tanto em nível das matérias-primas como das atividades, para que os produtos, quando da sua fabricação, possam estar de acordo com as disponibilidades reais do mercado;
- g) permitir uma análise detalhada e ágil da produtividade empresarial.

Enfim, uma breve discussão feita sobre os métodos de alocação de custos, tanto os tradicionais quanto os modernos, deixa patente a necessidade de desenvolverem-se novas sistemáticas que, mais do que avaliar os custos dos produtos, permitam a avaliação dos valores efetivamente engajados nos processos de fabricação.

E será a partir da comparação entre esses valores e aqueles que os consumidores aceitam pagar (custo-meta) que deverá ser feita a avaliação da empresa, uma vez que a ênfase nos desejos dos consumidores é, hoje, uma premissa fundamental em todas as sistemáticas modernas de organização empresarial.

O MODELO JAPONÊS

Nos últimos anos, o interesse sobre o sucesso dos métodos gerenciais japoneses tem crescido no mundo todo. Muito se têm estudado sobre os sistemas produtivos propriamente ditos, principalmente a filosofia do *just-in-time* (JIT), porém pouca atenção é dada aos sistemas gerenciais de custeio.

Os ocidentais observam que o *just-in-time* é uma filosofia que busca um fluxo contínuo de produção e melhoras constantes nos processos produtivos, bem como nos produtos. A aplicação correta da filosofia JIT reduz significativamente o tempo de fabricação dos produtos, bem como os estoques dos produtos, tanto em processo como em matérias-primas e produtos finais, além de obrigar a reduzirem-se

¹ Paulo Maurício Selig, Doutor em Engenharia da Produção, é professor na UFSC.

² Francisco José Kliemann Neto, Doutor em Engenharia da Produção, é professor na UFRGS.

drasticamente os tempos de preparação das máquinas.

O JIT contrapõe-se à filosofia *just-in-case* (JIC), que parte do princípio da "produção empurrada" pelo planejamento da produção através de previsão de vendas. O JIT, por sua vez, parte do princípio de "produção puxada", supondo que a empresa é dividida em várias pequenas fábricas. Assim, quando se realiza a venda, é desencadeado o processo de busca dos conjuntos necessários ao produto em cada pequena fábrica. O sistema JIT se encontra fartamente exemplificado na literatura, devendo-se destacar que a cooperação entre a direção e os demais funcionários é fundamental para seu sucesso.

Aggarwal (1985) afirma que empresas japonesas que utilizavam o JIT por cinco ou mais anos alcançavam naquela época resultados como:

- a) 30% de aumento da produtividade;
- b) 60% de redução de inventários;
- c) 90% de redução nas necessidades de controle de qualidade;
- d) 15% de redução na área fabril.

No início da década de 80, o grande impacto dado então pelos japoneses na indústria automobilística americana levou ao entendimento do JIT. Monden (1981) dedicou em seu livro uma ênfase total ao sistema produtivo da Toyota como forma de explicar o sucesso dos orientais.

A General Motors, bem como outras empresas do setor automobilístico americano, passou, então, a adotar o JIT e outras filosofias orientais a partir de 1980, conseguindo resultados também expressivos, como salienta Aggarwal (1985):

- a) redução dos inventários de 8 para 2 bilhões de dólares ano;
- b) aumento da rotatividade dos estoques.

A questão que se faz presente na década atual é como os japoneses conseguem ainda surpreender os mercados mundiais, com produtos cada vez mais variados, aliados a custos competitivos e com tecnologias superiores. Se o conhecimento das técnicas produtoras está dominado, as quais são em muitos casos aplicadas com sucesso, possivelmente o controle gerencial ainda é um dos pesos que diferencia as empresas. Enfim, os ocidentais estão se dando conta de que o sucesso japonês não decorre exclusivamente da aplicação do JIT.

Morgan e Weerakoon (1989) questionam em que caminhos o sistema de informações gerenciais japonês se diferencia dos outros. Alguns autores afirmam que o sucesso japonês está baseado nele, e particularmente no sistema de custos. Um deles, Beischel (1990), afirma que o sistema gerencial de custos japonês se diferencia dos ocidentais nos seguintes aspectos principais:

a) "Os japoneses alocam os recursos de cima para baixo (isto é, do mercado à empresa), sejam eles relativos à tecnologia, processo ou inovação de produtos. Como existe uma alocação dos custos indiretos de fabricação em bases diferentes da mão-de-obra, cria-se um incentivo para a automação".

b) "O projeto e a fabricação dos produtos vão ao encontro do preço requerido pelo mercado: custo é meta, e não resultado".

c) "Em função dos dois primeiros pontos, os japoneses dedicam-se a criar procedimentos próprios para os custos".

Hiromoto (1988) ressalta ainda que:

"As companhias japonesas tendem a usar seus sistemas de controle gerencial para suportar suas estratégias de fabricação".

Isso quer dizer que o sistema contábil gerencial está perfeitamente coordenado com as estratégias da empresa e os meios pelos quais elas são implantadas. Para isso, um dos mecanismos mais importantes é o processo de estabelecimento das metas de custos. Para que isso aconteça, o sistema de custos deve discriminar o mais detalhadamente possível o custo dos produtos. Desta forma, as metas de custos a serem alcançadas para que o produto tenha competitividade de mercado poderão ser

analisadas para cada uma das fases do processo de fabricação, e estas deverão ser reprojatadas quando estiverem prejudicando o atingimento das metas.

Nota-se, então, que um bom sistema gerencial de custos deve dar suporte à pesquisa de mercado e permitir alcançar as metas de produção. A Figura 1 mostra como o processo se desenrola.

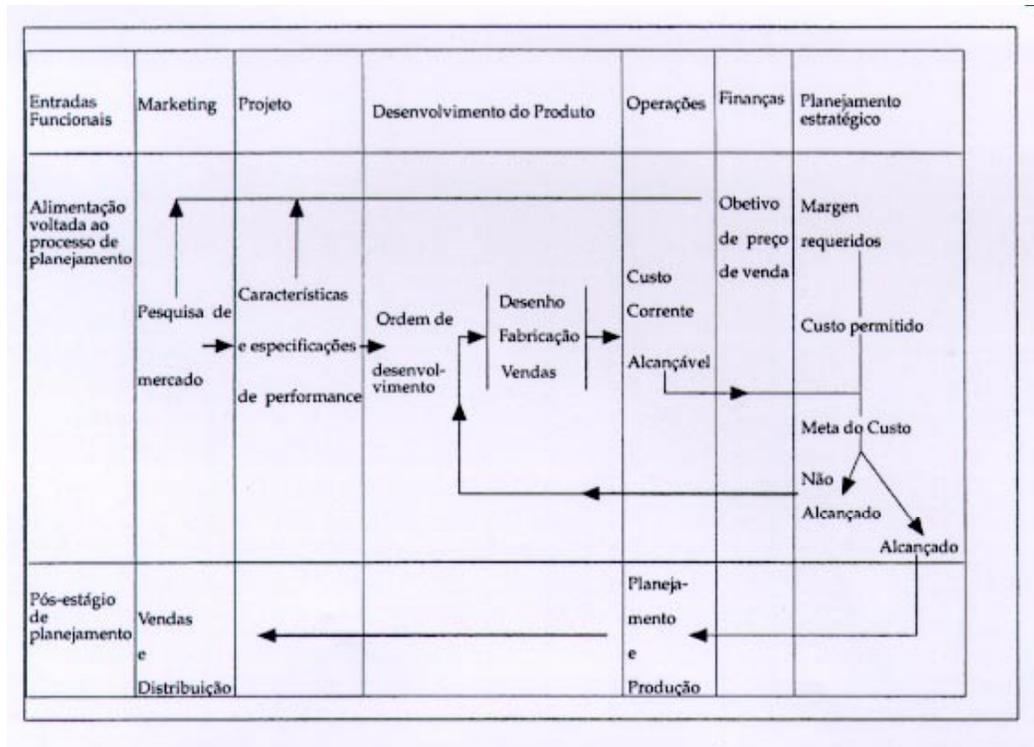


Figura 1. Esquema geral de um sistema gerencial de custos.

O que se observa é que os japoneses possuem os seus sistemas de custos integrados e projetados em concordância com os princípios de gerenciamento adotadas (JIT, TQC), com suas idéias, e que os mesmos possibilitam informações que permitem implementar suas estratégias, diferentemente dos ocidentais. Os mecanismos utilizados na Europa, baseados principalmente na metodologia dos centros de custos, bem como a sistemática americana, muito baseada no método do custo-padrão, visam primeiramente à quantificação dos produtos como um todo para, após, realizar a mensuração, análise e quantificação das discrepâncias e perdas mercadológicas.

O modelo europeu pressupõe, a partir da utilização dos centros de custos, uma homogeneidade na produção, o que cada vez mais é irreal. O método considera um volume enorme de custos que não são diretos aos produtos, e mascara muitas vezes os reais custos de produção.

Da mesma maneira, os custos-padrão tornam-se atualmente obsoletos muito rapidamente, tanto pela variedade de produtos que continuamente são introduzidos no mercado quanto pelas constantes mudanças tecnológicas, principalmente as produtivas.

Morgan (1989) salienta a existência de uma infinidade de outros sistemas para avaliação dos custos produtivos, os quais são mais ou menos empíricos e não possuem caráter oficial.

No Brasil, as grandes empresas multinacionais utilizam-se de métodos advindos de suas matrizes. Saliente-se, ainda, que a maioria dos sistemas de custos hoje utilizados no Brasil atendem mais às exigências dos organismos governamentais (fisco, principalmente) do que às necessidades gerenciais.

GRANDES FILOSOFIAS QUE REGEM OS SISTEMAS DE CUSTOS

As três filosofias básicas que regem os sistemas de custos divergem entre si nos critérios de apropriação dos custos fixos, tratando os custos variáveis da mesma forma. Contudo, é necessário entender-se como essas filosofias interferem na avaliação das funções. As filosofias são:

- a) custeio total (ou custeio integral);
- b) custeio por absorção;
- c) custeio direto (ou custeio variável).

O custeio total apropria todos os custos aos produtos, em função do nível de atividade real da empresa.

O custeio por absorção, por sua vez, apropria os custos fixos considerando um nível normal de produção, o que não é aceito pela contabilidade fiscal. Tanto ele quanto o custeio total incorporam os custos fixos aos estoques e aos produtos vendidos, diferenciando-se entre si apenas pelos volumes alocados.

O custeio direto assume que os custos fixos não devem ser incluídos nos estoques nem nos custos dos produtos vendidos. Assim, serão lançados diretamente no Demonstrativo de Resultados do Exercício, independentemente do nível de atividade da empresa (o que também não é aceito pela contabilidade fiscal). Deste modo, o custeio direto facilita o processo de tomada de decisões de curto prazo.

As três filosofias não são mutuamente exclusivas, podendo coexistir em uma mesma empresa, atendendo a objetivos diferentes. A utilização do custeio total é obrigatória para atender às exigências legais, recomendando-se a utilização dos princípios de custeio direto para todas as decisões que envolverem curto prazo. O custeio por absorção, por sua vez, deve subsidiar as decisões de médio e longo prazo de uma empresa, devendo ser utilizado para orientar o processo de formação de seus preços de venda. A utilização do custeio de absorção permitirá à empresa, ainda, a identificação das fontes de ineficiência que a mesma apresenta.

A ABSORÇÃO-META

A metodologia proposta apresenta um quarto tipo, denominado de absorção-meta, que é uma variante da filosofia do custeio por absorção. A diferença reside no fato de que, enquanto a filosofia de absorção apropria os custos fixos aos produtos, considerando um nível normal de produção, a filosofia da absorção-meta considera que a base de apropriação dos custos fixos aos produtos é uma variável estratégica. Essa consideração é de fundamental importância, pois os resultados dos custos passam a não ser mais um número absoluto, mas sim o resultado de uma estratégia empresarial.

Outro fator a ser considerado pela implantação da absorção-meta relaciona-se com a análise da eficiência do sistema produtivo. Como a definição dos custos está intimamente relacionada com a capacidade produtiva, verifica-se que há uma relação íntima entre custo e eficiência, ou seja, a definição de uma base de apropriação reduzida acarretará a alocação de uma parcela maior dos custos fixos aos produtos. Por sua vez, diminuirá a definição de capacidade produtiva normal, proporcionando índices de eficiências maiores. Por outro lado, uma base de apropriação elevada diminuirá os custos, proporcionando índices de eficiências menores.

UM EXEMPLO DE ABSORÇÃO-META

Seja uma empresa com um custo fixo de \$1.000 com uma produção normal mensal de 1.000 peças. Pela filosofia de absorção, têm-se um custo de \$1 por peça. Considerando-se agora que o custo é decorrência de uma estratégia empresarial, podem-se obter vários custos conforme a meta produtiva a ser definida. Supondo-se

primeiramente que a capacidade máxima dessa empresa é de 1.250 peças mês, e que o custo atual (produção = 1.000 peças) de \$1 é aceito pelo mercado, têm-se, então, o seguinte:

Quadro 1: Custo do Produto – Produção Meta 1.000 Peças.

Mês	Custo Fixo	Produção Meta	Produção Planejada	Produção Real	Eficiência	Eficácia	Custo do Produto
1	1.000	1.000	1.000	1.000	100%	100%	1
2	1.000	1.000	800	800	80%	100%	1

Nesse primeiro caso, verifica-se que o custo do produto não se alterou pela mudança do nível produtivo, o que está de acordo com a filosofia de absorção. Porém deve-se verificar a causa da queda da eficiência.

Considere-se, agora, que o mercado obrigue a uma redução no preço do produto exigindo um custo-meta de \$0,80. A pergunta é o que a empresa deve fazer para continuar competitiva no mercado. Como o custo é decorrente das imposições mercadológicas, verifica-se que reduzir o custo impõe manter o mesmo desempenho de funções (ou seja, essa redução de custo obriga a manter o produto com a mesma qualidade). A necessidade de reduzir o custo-meta para 0,8 introduz uma nova estratégia.

Quadro 2: Custo do Produto – Produção Meta 1.250 Peças.

Mês	Custo Fixo	Produção Meta	Produção Planejada	Produção Real	Eficiência	Eficácia	Custo do Produto
3	1.000	1.250	1.250	1.000	80%	80%	0,8
4	1.000	1.250	1.000	1.000	80%	100%	0,8

Supondo-se agora uma produção meta de 1.250 peças (Quadro 2), verifica-se que o custo diminuiu. Justifica-se tal fato, por duas razões; em primeiro, mesmo que o mercado não absorva toda a produção, é melhor conhecer esse problema do que tentar repassar ociosidade operacional. Segundo, porque a ociosidade operacional é da empresa e não do produto. No modelo de absorção simples, aceita-se o nível normal de produção como uma informação interna; no uso da absorção-meta, a base da informação é o mercado, onde a empresa é que se adapta, ou tenta se adaptar. Normalmente a definição de uma meta não garante o alcance dela, e nesse momento surgem e se consolidam os programas de melhoria contínua.

CONCLUSÃO

Verifica-se que o custo depende, entre outras coisas, do mercado, onde a definição de valor apresentada pela metodologia de Análise de Valor enquadra-se perfeitamente, ou seja:

$$\text{Valor} = \frac{\text{Desempenho das Funções (qualidade)}}{\text{Preço}}$$

Essa relação é que manterá a competitividade da empresa, o custo passa a ser meta, que deve levar em conta alguns princípios:

- a) ociosidades estratégicas são decorrentes de políticas da empresa, não devendo ser repassadas aos produtos;
- b) ociosidades operacionais são decorrentes da implementação de estratégias da empresa, onde o mercado é o determinante;
- c) o custo deixa de ser um valor fixo e correto;
- d) o custo-meta é a medida de controle para os programas de qualidade, e alcançá-lo é uma necessidade;

e) o valor do custo-meta impulsiona a empresa para a melhoria contínua, com a vantagem de introdução de medidas tangíveis que refletem o mercado consumidor internamente à empresa;

f) finalmente, o conceito de absorção-meta é que permite alcançar o preço-meta, sua introdução servirá para definir prioridades de melhoria, entendendo a causa geradora dos custos (agregadores de valor ou não agregadores de valor).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGGARWAL, S.C. "MRP, JIT, OPT, FMS? Making sense of production operations systems". *Harvard Business Review*, sep./oct. 1985.

BEISCHEL, Mark E. Improving Production With Process Value Analysis, *Journal of Accountancy*, p.53-57, sep. 1990.

HIROMOTO, T. Another hidden edge – Japanese management accounting. *Harvard Business Review*, p.22-26,jul./aug. 1988.

MONDEN, Yasuhiro. What makes the Toyota production system really tick? *I.E.*, p.36-46,jan.1981.

MORGAN, M. J. WEERAKOON, S. H. Japanese management accounting: its contribution to the japanese economic miracle. *Management Accounting*, p.40-43, jun. 1989.

RAFFISH, Norm. How much does that product really cost? *Management Accounting*, p.35-39, mar. 1991.