

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: CONJUGAÇÃO DO CUSTEIO ABC E A TÉCNICA DO CUSTO PADRÃO, UMA FERRAMENTA DE AVALIAÇÃO DA PRODUÇÃO

Ricardo Sussumu Takatori

Resumo:

O presente artigo visa demonstrar que a conjugação do Custeio ABC com o Custo Padrão resulta em uma ferramenta de avaliação da produção, uma vez que o Custo Padrão é um sistema pré-determinado e o custeio ABC veio para fixar a forma de apropriar, principalmente, o Custo Geral de Fabricação, ou os custos indiretos. Desta conjugação toda a sistemática de implantação do ABC deve ser observada na fixação destes Custos-Padrão. A Gestão Estratégica de Custos é abordada, para sustentar a utilização desta ferramenta. O sistema de custeio ABC é descrito, enunciando-se as vantagens e limitações, a implantação do ABC e por fim o levantamento dos direcionadores de custos. No tópico seguinte é abordado toda sistemática do Custo-padrão, os conceitos, objetivos e as vantagens e desvantagens da sistemática. Por fim, a fixação do padrão é abordado.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: CONJUGAÇÃO DO
CUSTEIO ABC E A TÉCNICA DO CUSTO PADRÃO, UMA
FERRAMENTA DE AVALIAÇÃO DA PRODUÇÃO.**

Ricardo Sussumu Takatori
Mestrando em Controladoria e Contabilidade Estratégica

FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
FACESP-Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica

Rua Cocais, 219 – Jabaquara – São Paulo – 04347-170
takatori@bol.com.br

Mestrando em Controladoria e Contabilidade Estratégica

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: CONJUGAÇÃO DO CUSTEIO ABC E A TÉCNICA DO CUSTO PADRÃO, UMA FERRAMENTA DE AVALIAÇÃO DA PRODUÇÃO.

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

RESUMO

O presente artigo visa demonstrar que a conjugação do Custeio ABC com o Custo Padrão resulta em uma ferramenta de avaliação da produção, uma vez que o Custo Padrão é um sistema pré-determinado e o custeio ABC veio para fixar a forma de apropriar, principalmente, o Custo Geral de Fabricação, ou os custos indiretos. Desta conjugação toda a sistemática de implantação do ABC deve ser observada na fixação destes Custos-Padrão.

A Gestão Estratégica de Custos é abordada, para sustentar a utilização desta ferramenta.

O sistema de custeio ABC é descrito, enunciando-se as vantagens e limitações, a implantação do ABC e por fim o levantamento dos direcionadores de custos.

No tópico seguinte é abordado toda sistemática do Custo-padrão, os conceitos, objetivos e as vantagens e desvantagens da sistemática.

Por fim, a fixação do padrão é abordado.

INTRODUÇÃO

Com a globalização da economia e a constante evolução tecnológica dos processos de produção, criou-se um cenário extremamente competitivo, que vem forçando os empresários à procura de informações cada vez mais precisas para dar suporte nas suas decisões referentes a linha de produtos e processos de produção.

Com as constantes mudanças do ambiente econômico, o sistema tradicional tem apresentado falhas por não refletir as contínuas modificações estruturais das empresas no que concerne ao processo de produção e à diversidade de produtos. O Sistema de Custeio por Atividade (ABC – Activity Based Costing) nasceu exatamente para preencher esse vazio e fornecer informações mais precisas.

A conjugação da sistemática do ABC com a técnica de custos-padrão, resultará em uma nova ferramenta de avaliação da produção.

1. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

“Especialmente nas duas últimas décadas o recrudescimento da competição global tem sido de tal ordem que as empresas vêm sendo compelidas a se comprometerem seriamente a chamada “Filosofia da Excelência Empresarial”,

Uma atenção cada vez mais adequada à qualidade de produtos e processos, níveis de inventários e melhoria de políticas de gestão de recursos humanos tem convertido novamente a produção no elemento-chave das

estratégias das empresas, que pretendem transformar-se em competidoras da classe mundial.

Todavia, o que se tem constatado é que esta verdadeira revolução na organização das empresas, através da utilização de tecnologias avançadas de produção, tem encontrado forte obstáculo, que tem inviabilizado o seu sucesso continuado. Muitas empresas, na verdade, ainda se utilizam de sistemas de custeio e de controle gerencial, que foram desenvolvidos há muitas décadas atrás para um ambiente competitivo, drasticamente diverso do que se observa na atualidade.

Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais, e tem sido continuamente aperfeiçoado através do tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência e eficácia das operações de suas áreas funcionais a informação precisa e oportuna que eles necessitam para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.” Nakagawa (1993:15)

Os administradores para avaliar as novas situações criaram modelos de simulação qualitativa e quantitativa, visando melhorar alguns aspectos críticos, tais como:

- melhor desenho de produtos
- maior sensibilidade para o mercado
- melhor desenho do processo
- melhor gestão estratégica
- melhor gestão operacional

Para aplicar esta abordagem, entretanto, perceberam que há alguns pré-requisitos a serem satisfeitas:

- necessidade de novos paradigmas para a análise, desenho e operação de sistemas de produção
- necessidade de novas e aperfeiçoadas metodologias para analisar, desenhar e operar tecnologias avançadas de produção
- necessidade de uma base científica para desenhar sistemas de produção, que permitam incorporar as novas e aperfeiçoadas metodologias
- necessidade de aumentar a capacidade das universidades, de formarem profissionais preparados para contribuir para o sucesso das empresas que buscam a melhoria de sua potencialidades competitivas.

Antes de 1970 as empresas competiam principalmente com base nos custos

SISTEMA FORD

Atualmente as empresa precisam competir com base na qualidade x flexibilidade

SISTEMA TOYOTA

Figura 1 – As empresas antes de 1970 e atualmente – Nakagawa (1993:33)

Neste novo contexto empresarial, as empresas querem resolver alguns problemas:

- os sistemas tradicionais de custeio tem gerado distorções no custo dos produtos ao alocarem os custos indiretos de fabricação –CIF utilizando critérios de rateios geralmente arbitrários, além de um número muito limitado de bases de apropriação, que usualmente tem sido horas de mão-de-obra direta ou horas-máquinas;
- enquanto os custos indiretos de fabricação CIF vem crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vem diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumentando o risco de erros na apuração do custo dos produtos;
- os sistemas tradicionais de custeio não permitem a identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto, além de induzirem a produção em larga escala para a diluição de custos fixos, gerando, assim, estoques excessivos;
- os custos da qualidade, em termos de falhas internas e externas, prevenção e avaliação, não são identificados e mensurados pelos sistemas atuais;
- os sistemas atuais concentram-se mais nos custos correntes de produção em prejuízo da análise do impacto do custo no ciclo de vida dos produtos, deixando, assim, de levar em conta o custo-meta através do qual se analisa a viabilidade do produto no mercado;
- pelos sistemas atuais os gestores não obtém dados e informações sobre as oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento de atividade, dificultando, assim, importantes decisões de investimentos em tecnologias avançadas de produção;
- as mensurações de desempenho feitas pelos atuais sistemas, freqüentemente, são até mesmo conflitantes com os objetivos estratégicos da empresa; e
- finalmente, não avaliam adequadamente desempenhos operacionais, não mensuráveis financeiramente, tais como: qualidade, flexibilidade, ciclo de produção e atendimento de ordens.

1.1. Custos da Qualidade

“Os novos métodos de produção automatizada e robotizada tornaram os tradicionais conceitos de custeio do produto não adequados para certas finalidades. A Contabilidade Custos passou a ser alvo de uma série de críticas. Os relatórios emanados da Controladoria passaram a ser contestados. Houve até tentativas de se substituir os Sistema de Custos Contábeis por Sistema de Custos de Engenharia.

Isto conduziu os profissionais da Contabilidade a redesenhar seus sistemas de informações gerenciais, incorporando novos conceitos que melhor retratam as alterações nos métodos de administração e produção. Os tradicionais componentes do custo do produto, ou seja, materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação tiveram alteradas sua participações no custo total. Em alguns casos, por exemplo, o item mão-de-obra deixou de ser relevante em termos de custos em relação aos demais componentes do custo do produto. Em compensação, os gastos gerais de fabricação passaram, em certas circunstâncias, a representar o principal componente do custo do produto.

O Ciclo de Vida do Produto assume atualmente um aspecto de grande relevância. Os produtos apresentam ciclo de vida bem mais curto do que há alguns poucos anos atrás. Este fato também preocupa os Contadores. Os sistemas de custeio tradicionais ocupam-se de uma parte do ciclo de vida do produto. Esses sistemas atenderam ao longo do tempo às necessidades dos usuários das informações gerenciais, provavelmente, devido ao período longo do ciclo de vida dos produtos. Agora dentro daquilo que se convencionou chamar Excelência Empresarial, as informações gerenciais devem cobrir todo o ciclo de vida do produto, o qual em suas definições afeta sobremaneira o projeto de sua qualidade.

As empresas no início destes anos noventa estão no limiar de uma nova era. A era que se inicia é a da Qualidade, em que o desperdício será duramente punido. As organizações começam a conscientizar-se da importância do aproveitamento total dos materiais. A ordem é fazer certo pela primeira vez, procurando ao máximo evitar perdas. A preocupação existe até em nível de alguns governos, em que, através de incentivos as empresas são motivadas a utilizar, reciclar e aproveitar toda matéria-prima. A preservação e a preocupação ecológica” Robles Jr (1996:11)

1.2. Gestão Baseada em Custeio por Atividade – ABC

“O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados "sistemas tradicionais". A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item Mão-de-obra Direta é o que mais vem decrescendo).

Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais

Daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão dos dois fatores citados: proporção de custos indiretos no total e diversificação das linhas de produto.

2. ABC – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE

2.1. O Custeio Baseado em Atividades - ABC

Considera-se como preço ideal àquele que, cobrindo os custos de produção e de comercialização do produto ou serviço, e contendo ainda o percentual de lucro esperado, permite que a empresa se mantenha competitiva no mercado, como no cenário atual o preço representa o que o mercado deseja pagar pelo produto ou serviço, chega-se à situação que também nesses casos

é importante conhecer-se o custo alvo ou meta que mantém a empresa competitiva em seu mercado.

No passado, quando os custos indiretos representavam um valor pequeno em relação aos demais custos, os rateios simplistas pregados pela Contabilidade Tradicional eram considerados suficientes. Hoje, novas formas de produção de bens e de serviços surgiram graças ao avanço da tecnologia e do gerenciamento; além, também, de que nessa nova conjuntura, a diversificação dos produtos e dos serviços se apresenta cada vez mais elevada. Em consequência disso, os custos/despesas indiretas passaram a assumir um valor crescente em relação aos demais custos, e a dificuldade de distribuí-los aos objetos dos custos inviabilizou a forma tradicional de custeio.

Não levando em conta uma apuração de custos por essa sistemática, muitas empresas permanecem num cenário de negócios onde seus custos não espelham a precisão demandada. Em consequência disso, alguns produtos estão subcusteados, talvez mesmo trazendo prejuízos, sem que a empresa disso perceba, enquanto que outros, supercusteados estão carregando outros produtos menos rentáveis, quando ao contrário poderiam ser mais competitivos.

A finalidade do ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma adequada aos produtos às atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades.

Esse sistema parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Na operacionalização do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de direcionadores de custos (cost drivers).

O centro de interesse do sistema concentra-se nos gastos indiretos. O objetivo imediato do sistema é a atribuição mais rigorosa de gastos indiretos ao bem ou ao serviço produzido na empresa, permitindo um controle mais efetivo desses gastos e oferecendo melhor suporte às decisões empresariais.

O ABC é uma nova forma de medir os custos mediante a destinação de gastos nas atividades que devem efetuar-se em torno da cadeia de valor e que se podem definir como aquelas que agregam valor ao produto em qualquer das distintas etapas no caminho que chamamos da produção ao cliente.

O critério ABC centraliza seus esforços na busca de análise mais ampla e profunda da função industrial, separando-a em suas diversas atividades, tanto quanto a função-meio como à função-fim. Alguns critérios analisam a função industrial, dividindo-a em departamentos, divisões, seções e setores, definindo esses componentes como centros de responsabilidade. As despesas e os custos são alocados por meios diretos e indiretos a esses centros. As bases de rateio têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos ou comuns.

A técnica ABC analisa as operações, principalmente fabris, de forma muito mais minuciosa, criando um poder informativo muito maior, podendo separar as atividades que acrescentam valor aos produtos e serviços daquelas que não acrescentam valor. Quanto maior a quantidade de unidades de trabalho, mais difícil será a alocação das despesas e dos custos indiretos.

Nakagawa afirma (1994:28):

“Por outras razões, eventualmente até mesmo o ABC também pode fazer uso de “rateio”, mas o que ele faz essencialmente é o rastreamento do consumo de recursos, porque:

- a. o ABC como já foi dito na introdução deste livro, não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não apura o custo de produtos e serviços para a elaboração de balanços e demonstração de resultados,
- b. o ABC é um novo método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços;
- c. o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos)

Idealmente, todos os custos deveriam ser diretamente apropriados às atividades a aos produtos, mas, à medida que as tecnologias evoluem, cada vez mais os custos vão tornando-se indiretos. Neste contexto, o é um facilitador para apropriação direta dos custos indiretos e o “rateio” deve ser usado só em última instância.”

2.2. Os Benefícios e as Restrições do Custeio Baseado em Atividades

O custeio baseado em atividades estará em condições de apresentar resultados mais precisos, sempre que:

- A organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção;
- A organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Este fenômeno (produtos que se pensava serem lucrativos com o custeio tradicional revelarem-se deficitários com o uso do ABC) é comum sempre que ocorrerem alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio; e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e diferentes volumes de produção.

Nessas circunstâncias, os produtos mais complexos fabricados em baixos volumes revelar-se-ão, com o ABC, menos lucrativos do que se pensava que fossem, inversamente, os produtos mais simples, fabricados em altos volumes, apresentarão margens maiores.

Isso ocorre porque, nos chamados sistemas tradicionais de custeio, as bases de rateio (geralmente medidas de volume) não refletem o real consumo de recursos pelos produtos.

Não ocorrendo esses fatores, isto é, sendo os custos indiretos relativamente baixos e a produção padronizada, não haverá diferenças significativas entre os métodos. Entretanto, acreditamos que o ABC dá mais transparência à análise dos custos, além de outras vantagens.

Um dos benefícios obtidos com o ABC é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos subcusteados ou supercusteados permitindo-se a transparência exigida na tomada da decisão empresarial, que busca em última análise, otimizar a rentabilidade do negócio.

O ABC permite, ainda, que se tomem ações para o melhoramento contínuo das atividades de redução dos custos/despesas indiretas. No sistema

tradicional a ênfase na redução de custos se concentra tão somente nos custos diretos, os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando sua análise. O ABC, contudo, sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz, pois, as condições de se permitir a análise desses custos indiretos. O ABC facilita, ainda, a determinação dos custos relevantes.

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. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Numa fábrica pode-se detectar mais de cem atividades que contribuem para o custo indireto - caso se pense numa apuração exata de todas essas atividades, o ABC seria impraticável. As estimativas realizadas tomam o ABC factível e o consagra como poderosa ferramenta de decisão gerencial. O ABC como uma estimativa precisa dos custos verdadeiros se preocupa com a determinação de um bom resultado final. No caso, a busca pelo ótimo (onde todas as atividades, mesmo que representem valores insignificantes, seriam custeadas com exatidão) mais uma vez é a grande inimiga do bom. Buscando alta precisão na mensuração dos 20% de atividades que representam 80% de valor, e considerando para as demais o equilíbrio de custos benefícios, na medição das despesas das atividades, é suficiente para se alcançar um resultado bem apreciável.

Segundo Cooper & Kaplan (1991), as companhias que instalam o ABC usam três métodos para estimar os custos que ocorrem na execução das atividades. O método mais simples agrega os gastos em todos os recursos destinados àquela atividade particular, tais como setup (preparação de máquinas) ou emissão de ordens de compras, e divide esse dispêndio total pelo número de vezes que a atividade foi realizada (número de setups, número de ordens de compras).

Esse cálculo produz uma unidade de custo para atividade (custo por setup, ou por ordem de compras) que é então alocado aos produtos baseado no número de vezes que a atividade foi realizada para esses produtos específicos. Essa aproximação é a mais simples e de implementação menos dispendiosa, requerendo apenas a medida do número de vezes que uma atividade foi realizada. Tal estimativa assume que cada ocorrência de atividade consome a mesma quantidade de recursos (ou seja, todos os setups e ordens de compras, no caso, requerem a mesma quantidade de recursos). Embora menos preciso que os outros dois métodos, é utilizado quando produtos requerem recursos semelhantes em valor para a referida atividade e sempre levando em conta que os direcionadores de custos, além de apresentar base causal, deveria ser fácil de se medir.

O segundo método utiliza a duração dos direcionadores de custos, isto é, o tempo requerido para a realização de cada atividade na alocação das despesas-indiretas aos produtos, como, por exemplo, o tempo em horas ou minutos na execução do setup. É mais preciso que o anterior, porém mais dispendioso. Os benefícios de uma maior precisão na medição das atividades consumidas deverão ser balanceadas com um custo mais elevado na coleta dos dados.

O terceiro, e o mais preciso dos métodos, consiste em medir diretamente os recursos consumidos em cada ocorrência da atividade. Pode-se, por exemplo, medir todos os recursos usados para uma determinada modificação

de engenharia ou para um trabalho específico de manutenção. Direcionadores de carga direta medem os recursos usados cada vez que a atividade é executada. Um produto que seja particularmente difícil de ser fabricado pode exigir a presença de supervisores especiais e pessoal de controle de qualidade quando as máquinas estão sendo preparadas e as primeiras peças sendo produzidas. Usualmente, requer um sistema de ordens de produção nos quais, materiais, recursos de computação e tempo de empregados, podem ser medidos cada vez que a atividade é realizada. Esse tipo de informação é mais dispendioso de se coletar, porém, é mais preciso, especialmente em situações em que grande quantidade de recursos são necessários para a atividade, e produtos diferem consideravelmente nas demandas que colocam naquela atividade.

2.3. Implantando o ABC

Na implantação do Sistema ABC, é necessário identificar as seguintes etapas:

- a. Identificam-se as atividades principais executadas no processo produtivo, classificando-as como atividades diretamente relacionadas com cada produto fabricado, atividades relacionadas com lotes de produção e atividades de apoio ao produto e de apoio à produção;
- b. atribuem-se, a cada produto, os seus custos diretos,
- c. atribuem-se, a cada produto, os custos dos seus respectivos lotes de produção, bem como os gastos de apoio ao produto, usando bases que reflitam a real utilização, por produto, das atividades geradoras desses gastos,
- d. atribuem-se a cada produto, os gastos de apoio à infra-estrutura de produção com base em critérios a serem definidos pelo pessoal técnico da empresa.

Para melhor entendimento das etapas acima, deve ser bem definido o conceito de atividades:

Em se tratando de atividades, Nakagawa (1994:45) explica que: “são aquelas ações que se tornam necessárias para atingir as metas e os objetivos da função. Levando em conta essa definição, os processos de manufatura podem ser considerados como atividades. Por exemplo, trabalhos feitos em máquinas, tratamento térmico, montagem, etc. As atividades podem ser definidas também em termos de elementos informativos necessários para o desempenho de atividades e geração do produto. As atividades, por sua vez, podem ser decompostas em tarefas, subtarefas e operações”.

Portanto, no sistema ABC, atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa, consumindo recursos, para a concretização de um processo, sendo que para atingir a sua finalidade, toda atividade consome recursos (matéria-prima, mão-de-obra, tecnologia), combinando esses recursos de forma a obter resultados específicos: produtos e serviços.

Definida as atividades, o sistema ABC parte para a medição do consumo de atividades que cada produto absorve. Para tanto, deve ser apurado o custo por fator gerador de custo e, em seguida, apurado o custo por atividade.

Por fim, a relação custo-benefício na seleção de um sistema de informações é de fundamental importância. Logo, a empresa que deseja implantar o sistema de custos por atividades tem que ter parcelas bem consideráveis de custos indiretos de produção compondo o custo total da

empresa, bem como deve estar produzindo no mesmo estabelecimento, uma variedade de produtos e os clientes devem ser diversificados. Visto que este tipo de empresa tende a apresentar graves distorções no custeio tradicional de seus produtos ou serviços, requerendo, por isso, técnicas mais sofisticadas de custeamento de suas atividades e produtos para a tomada de decisões.

Robles Jr. (1996:43) destaca por oportuno que: “a contabilidade por atividade permite detalhar os processos adentrando nos vários departamentos em que um mesmo processo está encadeado. Essa possibilidade leva a questões de tomada de terceirizá-lo, dependendo de fatores econômicos ou fatores políticos, caso a companhia decida concentrar seus esforços única e exclusivamente nos objetos sociais”.

Campos de aplicação do critério ABC

- Despesas e custos indiretos passam a ser substanciais, tornando-se irrelevante o custo da Mão-de-obra direta;
- Quando os investimentos em atividades fabris são altos e fazendo com que os custos e despesas indiretas se tornem quase totalmente fixos;
- Quando a fábrica produz volumes grandes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de uma grande quantidade de consumidores diferentes;
- Quando as operações fabris podem ser analisadas com facilidade.
- Quando as empresas dispõem de sistema de informação automatizados.

Vantagens e Desvantagens do Critério ABC

Vantagens:

- precisa ser estudado com atenção quando for transformar custos fixos em variáveis;
- custos aparentemente mais precisos;
- tem uma sólida base lógica.

Desvantagens:

- desativar produção;
- “achismo” para selecionar uma base de rateio;
- é dispendiosa (será que os benefícios superam os custos?);
- matriz de funções e atividades possibilita a perda da noção das tarefas dos centros de responsabilidade.

2.4. Direcionadores De Custos

A grande diferença, que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos produtos. Portanto, o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira "arte" do ABC está na escolha dos direcionadores de custos.

O que é um Direcionador de Custos?

Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Algumas observações importantes:

A rigor, há que se distinguir dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de "direcionadores de recursos" e os de segundo estágio, chamados "direcionadores de atividades".

O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

As atividades, ao serem executadas, consomem recursos que devem ser alocados a estas, seguindo a ordem apresentada no subitem anterior. Os direcionadores de recursos responderão às seguintes perguntas- "o que é que determina ou influencia o uso deste recurso pelas atividades?" ou "como é que as atividades se utilizam deste recurso?"

Por exemplo: Como a atividade Comprar Materiais consome materiais de escritório?"A maneira como esta atividade se utiliza deste recurso pode ser mensurada através das requisições feitas ao almoxarifado- assim, as requisições de material identificam as quantidades utilizadas deste recurso (material de escritório) para realizar aquela atividade (Comprar Materiais). O direcionador de recurso, neste caso, é a quantidade necessária, e não as requisições, estas indicam o direcionador.

O segundo identifica a maneira como os produtos "consomem" atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos. Por exemplo, o número de inspeções feitas nas diferentes linhas de produto define a proporção em que a atividade Inspeccionar Produção foi consumida pelos produtos.

Por exemplo: Como os produtos consomem a atividade Comprar Materiais?" O número de pedidos e cotações emitidos para comprar um produto em relação ao número total de cotações e pedidos indica a relação da atividade com aquele produto. Assim, o direcionador desta atividade (Comprar Materiais) para os produtos é o número de pedidos e cotações emitidos.

Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos "consomem" (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

A distinção conceitual entre direcionadores de recursos e direcionadores de atividades (primeiro e segundo estágio) leva à distinção entre direcionadores de custos e medidas de saída de atividades. Entretanto, não iremos aqui entrar no mérito dessa distinção, por acreditarmos ser desnecessário à compreensão dos conceitos apresentados.

A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício.

Os direcionadores variam de empresa para empresa, dependendo de como e porque as atividades são executadas.

3. CUSTOS-PADRÃO

3.1. Conceitos de Custos- Padrão

Existem vários conceitos de custos-padrão, alguns afirmando como sendo o custo ideal de fabricação, com o aproveitamento de todos os insumos utilizados na produção de bens e na prestação de serviços. Esta situação transmite a idéia de produção em situação ideal, o que não ocorre em situação real, pois existem variáveis que influem profundamente na concepção real dos bens e serviços.

Matz, Curry e Franck, in Sistema de Custos Padrões: Aplicações, Limitações e Análise das Variações, Revista Álvares Penteado – (2000: 70):

“Custo Padrão é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única, ou um número de unidades do produto, durante um período específico futuro imediato. Custo-padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à Despesa Indireta de Produção. Geralmente, os materiais e a mão-de-obra baseiam-se nas condições correntes, equilibradas pelo nível de eficiência desejado, com reservas para as alterações de preços e taxas”

Backer e Jacobsen, (1978:333) definem custo-padrão como:

“Custo-padrão é o montante que a empresa acha que um produto ou a operação de um processo por um período de tempo deveria custar com base em certas condições presumidas de eficiência, de situações econômicas e de outros fatores”

Leone (1977:261) conceitua:

“Os custos-padrão são custos calculados antes da realização das atividades. São estabelecidos pela adoção de métodos racionais que utilizam a projeção e a experimentação”

Horngren (1978:198) :

“Os custos-padrão são custos cuidadosamente predeterminados, que deveriam ser atingidos dentro de operações eficientes. Servem para aferição de desempenho, para fazer orçamentos úteis, para nortear preços, para obter um custo significativo de produto e para economia de escrituração.

Eliseu Martins (1982:298), não faz uma conceituação, mas uma análise acerca de pontos que devem ser observados na concepção de custo-padrão:

“Esta idéia de Custo-padrão ideal, em franco desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo “em laboratório”. Isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquina), por exemplo, seriam feitos com base em estudos minuciosos de Tempos e Movimentos, com experiências usando o operário mais habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia da Produção, e assim por diante”

Conclui-se, analisando os conceitos enunciados que os seguintes pontos devem ser observados na utilização de custos-padrão:

1. os custos devem ser previamente fixados e constantemente aferidos
2. cada insumo deve ser fixado através de uma análise e estudo minucioso
3. não se deve utilizar a “unidade ideal” como padrão, pois variáveis interdependente podem influenciar no real
4. o uso de dados históricos é uma forma de fixação do custo-padrão, porém, deve ser conjugado com situações controladas

Hendriksen, conceitua:

“O termo custos-padrão aplica-se a avaliações com base no que os custos devem ser, de acordo com certas hipóteses a respeito do nível desejado de eficiência produtiva e utilização de capacidade. A avaliação apoiada em custos-padrão é um conceito de avaliação de entrada, baseado nos preços de troca apropriados das quantidades justas de bens e serviços necessários para

a fabricação do produto. Embora os custos-padrão sejam de maior utilidade como ferramenta gerencial de controle de custos, também oferecem um conceito útil de avaliação para ativos produzidos.

Uma grande vantagem do conceito de custo-padrão é a de que, tal como ocorre com os custos prudentes, são excluídos os custos de ineficiências. Um produto não vale mais por causa da existência de capacidade ociosa. Os custos de ineficiência e capacidade ociosa são perdas para a empresa no período corrente ou em períodos passados. Não devem ser transferidos para exercícios futuros para vinculação a receitas futuras, e não podem ser convertidos em fluxos de fundos futuros.

De um ponto de vista de avaliação, porém, os custos-padrão não são necessariamente superiores aos custos efetivos. Um produto eficientemente fabricado não vale necessariamente menos do que um produto fabricado de acordo com métodos menos eficientes. O valor de um produto para a empresa depende mais de seu potencial futuro de prestação de serviços ou do preço esperado de venda, do que custou ou não que deveria ter custado. Portanto, como o conceito de custo-padrão é um valor de troca de entrada, apresenta muitas das desvantagens de outras avaliações de entrada.

A adequação do conceito de custo-padrão como boa medida de valores de troca de entrada depende em grande parte, do tipo de custo-padrão escolhido e do modo pelo qual é aplicado. Padrões ideais podem ser úteis para fins gerenciais mas tendem a provocar a subavaliação de ativos porque tendem a excluir alguns custos normais devidos a ineficiência e capacidade ociosa. Os padrões correntes que levam essas ineficiências normais em conta podem ser mais adequados; entretanto, sempre há dificuldade envolvidas em sua manutenção em termos correntes, com a incorporação de variações de preços e mudanças de métodos de produção.

O Boletim nº 43 do AICPA diz que custos-padrão são aceitáveis caso sejam ajustados a intervalos razoáveis para refletir condições correntes, de modo que na data do balanço os custos-padrão sejam uma aproximação boa dos custos calculados de acordo com qualquer uma das bases reconhecidas". Tais bases reconhecidas incluem custo médio e peps A implicação é a de que o custo-padrão não deve ser utilizado para refletir custos correntes de reposição. Entretanto, na opinião dos autores deste livro, um das principais vantagens dos custos-padrão na avaliação de estoques reside no fato de que podem se usados para refletir custos correntes de produção sob condições eficientes e normais". Hendriksen (1999:307)

3.2. Objetivos do Custo-Padrão

A medida-padrão de custos pode ser aplicada com maior ou menor extensão, compreendendo desde o custo total até mesmo um ou alguns dos fatores do custo. Admite-se, portanto, o tratamento distinto para: custo-padrão do material, custo-padrão da mão-de-obra direta, e custo-padrão dos custos gerais de produção.

O maior objetivo da utilização do custo-padrão é o controle dos custos, analisando-se as variações que ocorrem no real comparado com o padrão, resultando nas responsabilidades e natureza e suas causas, o professor Eliseu Martins, define os objetivos e suas correlações, demonstrando que o Custo-padrão é uma ferramenta de análise:

“Seu grande objetivo, portanto, é o fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isso nos leva à conclusão de que Custo-padrão não é uma outra forma de contabilização de custos (como Absorção e Variável), mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do Custo-padrão não significa a eliminação de Custos a Valores Reais incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um Custo Real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes.

É muitas vezes encontrada a idéia de que a empresa ou tem Custo Real ou tem Custo Padrão; pode existir a aceção de que custo-padrão é uma forma mais sofisticada de se fazer custo. Na verdade, o Padrão é uma base de comparação com o Real, e só tem de fato utilidade à medida que a empresa tem um bom Custo Real. De que adiantaria a fixação de um excelente custo-padrão se a empresa não apurasse o seu verdadeiro custo de produção incorrido? Tomaria decisões em cima de um valor que não o verdadeiro? Como saberia se de fato sua produção está sendo feita dentro do que deveria estar?

Custo-padrão nunca foi uma forma de simplificar a vida da empresa. Essa é uma idéia errônea, nascida de uma visão parcial de que seja esse sistema. Custo-padrão implica sempre na adoção de mais trabalho por parte da empresa do que não o tivesse. Há, realmente, alguns pontos de simplificação, como, por exemplo, a contabilização dos estoques por valores já fixados, sem necessidade da apuração do Custo Real para seu registro, o que facilita e agiliza a elaboração dos relatórios mensais; permite a empresa fazer fechamento de custos trimestralmente, por exemplo, sem eliminar os balancetes e balanços mensais. Mas essas simplificações não são suficientes para fazer do custo-padrão uma forma de trabalho com menos carga de trabalho. Pelo contrário, haverá com sua adoção, um maior volume de serviço, devido à comparação entre Padrão e Real, à análise das variações ocorridas e, principalmente, ao desencadeamento do processo de correção, quando cabível. ” Martins (1982:299)

3.3. Vantagens e Limitações da utilização do Custo-padrão

3.3.1. Vantagens da utilização do Custo- Padrão

Enumeramos as vantagens da utilização dos custos-padrão conjugado com o ABC:

- a) o custo dos produtos vendidos é determinado facilmente.
- b) medição de desempenho por meio dos padrões de tempo de mão-de-obra e quantidade de material.
- c) o tempo de exame dos relatórios por parte da administração é mais reduzido, porque somente serão analisadas as variações significativas;
- d) o tempo para a preparação de orçamentos e de outros estudos é bastante reduzido; os dados de custos já se encontram preparados para sofrer qualquer outro tipo de manipulação e de organização.
- e) os custos-padrão constituem instrumento valioso para apoio às decisões quanto a preços de venda e políticas de produção;
- f) os padrões de tempo de mão-de-obra e de quantidade de materiais são básicos para a programação das atividades da fábrica e servem como medidas para a avaliação de desempenho;

- g) o princípio das exceções, somente pode ser empregado quando existem metas pré-estabelecidas;
- h) os custos burocráticos da Contabilidade de Custos ficam reduzidos com o emprego do sistema de custos-padrão;

3.3.2. Limitações dos Custos-Padrão

Ainda que seja relativamente simples estabelecer as premissas teóricas que baseiam o estabelecimento de padrões, é muito mais difícil, na prática, conformar-se a um arcabouço preconcebido. O grau de rigidez ou flexibilidade dos padrões não se pode calcular de maneira precisa. Ainda quando as políticas administrativas estão claramente definidas no que diz respeito ao tipo de padrões desejados, não é possível ter-se certeza de que os padrões estão fixados em toda a empresa com o mesmo grau relativo de rigidez ou flexibilidade.

Freqüentemente os padrões tendem a tornar-se rígidos ou inflexíveis ainda que em períodos de tempo relativamente curtos. Muito embora que as condições de fabricação estão variando constantemente as revisões dos padrões podem ocorrer em intervalos pouco freqüentes. As mudanças dos padrões não ocorrem em períodos constantes, pois os contadores tem aversão as mudanças em curtos períodos. Estas alterações influem no resultados, principalmente, nos inventários, que ocorrendo nos estoques de matérias prima, forçarão, com certeza, os produtos em processo de elaboração, em seguida, os produtos acabados e finalmente o custo dos produtos vendidos. Quando os padrões são alterados freqüentemente, sua eficácia para aferição do desempenho é enfraquecida, já que isto se assemelha a medir as atividades através de critérios elásticos. Por outro lado, deixar de revisar os padrões nos casos de mudanças significativas nas condições de produção resulta em medições não apropriadas e irrealistas.

Embora tenha havido a tendência em considerar que os padrões tem maiores atributos para avaliação da atuação, avaliar os elementos controláveis e os não controláveis das variações é uma tarefa difícil. Exemplificando: uma variação de mão-de-obra desfavorável em determinado departamento pode aparentemente aparecer como se fosse controlável pelo supervisor do departamento. Na realidade, o supervisor não tem controle sobre o salário-hora pago, tendo como causa da variação outros fatores, tais como, falta de treinamento, má qualidade dos materiais, erros no fluxos do processo, sistemas inadequados de processos, ou outros motivos que não foram devidamente identificados.

Com o advento da técnica de Just-in-time, com o envolvimento e comprometimento dos trabalhadores, a fixação dos padrões ocorrem com a participação do próprio trabalhador. Atualmente com a implantação de tecnologia de ponta – robotização, no setor industrial, os processos de fabricação são padronizados em função da mecanização e a participação da mão-de-obra também, é muito mais consciente com a integração e interação em trabalho de equipe, voltada para objetivos fixado pela própria equipe.

4.FIXAÇÃO DO PADRÃO

Neste momento deve ocorrer a primeira etapa da conjugação da sistemática ABC com o custo padrão, observando-se todas as recomendações da implantação do ABC.

O Padrão deve, sempre que possível, ser fixado em quantidades físicas e valores, quer de materiais, mão-de-obra, kWh, horas-máquinas, etc. A fixação física é uma tarefa do departamento de Engenharia da Produção do que da Contabilidade de Custos.

Cabe a esta a transformação dos padrões em valores. Não é papel de Custos fazer o levantamento das horas, toneladas, etc. dos fatores de produção dados como Padrão; cabe-lhe a transformação desses itens em valores e o levantamento posterior do Real, se ficar a fixação do Padrão como tarefa de custos, poderá esta fazer simplesmente da média passada o próprio padrão, o que não é absolutamente desejável. A finalidade de custos não é ter pessoal especializado nos aspectos técnicos da produção; e o padrão depende totalmente dessas características técnicas.

O trabalho de fixação dos padrões deve ocorrer em conjunto entre a Engenharia de Produção e Processo com a Contabilidade de Custos, e devem, ocorrer sobre os produtos ou atividades que julgadas necessária para uma análise de resultados.

A implantação deve ocorrer de forma gradual e planejada, envolvendo um produto ou departamento de cada vez. Evitando-se tumultos e outros problemas, que deverão ser solucionado de forma objetiva e definitiva.

A própria qualidade do custo-padrão deve ser observado e acompanhado, corrigindo-se eventuais incorreções existente. Com o decorrer do tempo, melhorias ocorrerão no custo-padrão, que o tornarão cada vez mais credível e útil.

Com as mudanças cada vez mais freqüentes que existem nos processos de produção e devido ao fato de o custo-padrão precisar constantemente ser revisto, este aspecto dinâmico do custo-padrão tende a se acentuar o que, por sinal, lhe prolonga a vida útil. A produção é dinâmica, inclusive sua tecnologia; assim também tem de ser a forma de custeá-la e controlá-la.

A tarefa de estabelecer padrões de matéria-prima e de mão-de-obra direta pode ser concebida como mais simples do que determinar um padrão de custos gerais de produção. Para a parte variável dos custos gerais de produção, estabelecem-se e usam-se os padrões essencialmente da mesma maneira que para a mão-de-obra direta e para a matéria prima. Os custos gerais variáveis de produção geralmente são indiretos, além de variáveis, em contraste com o cunho direto dos custos de mão-de-obra e de matéria prima, que também são variáveis.

De um modo geral, os itens variáveis dos custos gerais de produção consistem quer em mão-de-obra indireta quer em vários tipos de ganhos, tais como água, energia elétrica ou materiais indiretos, em relação aos quais podem ser determinados padrões de consumo para uma dada quantidade de produção. Os custos gerais variáveis de produção são propositadamente colocados em relação direta com os produtos, pela aplicação de uma taxa de custos gerais variáveis de produção.

A tarefa difícil, para fins de custeio do produto e controle, é a determinação e o uso de custos-padrão com relação aos elementos fixos dos custos gerais de produção. Os custos gerais fixos de produção consistem principalmente nos custos absorvidos das máquinas e instalações, cujo montante fica independente do nível da produção. Neste momento toda sistemática do custeio ABC é utilizada de forma intensa, fixando-se os padrões com base nos direcionadores de custos.

Portanto a fixação dos padrões deve, necessariamente, obedecer as etapas e análise das duas sistemáticas do ABC e do Padrão.

CONCLUSÃO

A característica essencial da aplicação do Custo Padrão consiste em que o custo de cada elemento é determinado antes do início da aplicação e o Sistema ABC, pode ser aplicado antes e depois .

Possibilita a análise do desempenho entre o que deveria ser – padrão + ABC – e o que realmente foi – real ABC -, que representa as variações.

As grandes variações podem indicar áreas de dificuldade ou erros de projeção do custo-padrão ou desvios na linha de produção não detectado.

A aplicabilidade do custo-padrão com base na sistemática do custeio ABC vem trazer uma ferramenta de análise da produção de grande importância.

Para se conseguir um resultado satisfatório devem ser observadas etapas na fixações dos padrões:

- As atividades executadas no processo produtivo, devem ser claramente identificadas;
- As quantidades de custos diretos, devem ser fixadas consoante a planta da engenharia de produtos e aferidos em termos reais;
- Identificação dos direcionadores de custos em cada atividade;
- Diferenciar os custos diretos e de apoio em cada atividade
- Identificar os custos indiretos em cada atividades;
- Aferição das quantidades sistematicamente, em função das alterações tecnológicas.
- Observar as etapas de implantação/acompanhamento do Sistema ABC.

A conjugação do sistema com a técnica de custos-padrão, trará uma nova visão na Gestão Estratégica de Custos da empresa, fortalecendo a empresa com a aplicação de parâmetros de análise e fortalecendo o ABM – Activity Based Management, pois antes do início das atividades produtivas será fixado os padrões esperados e, após, terá resultados com as análises das variações encontradas.

Referência Bibliográfica

BACKER. Morton e JACOBSEN. Lyle E. Contabilidade de Custos: um enfoque de administração de empresas. São Paulo. Mc Graw Hill. 1978

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. Controles de Gestão: Controladoria Financeiras das Empresas. São Paulo. Atlas. 1994

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividades: Activity Based Management. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 1997

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. 5ª ed. São Paulo. Atlas 1999

LEONE, George S.G. Custos um enfoque administrativo. 4ª ed. Rio de Janeiro. Fundação Getulio Vargas. 1977

MADEIRA, Clóvis Ailton e VERTAMATTI, Roberto. Sistema de Custos Padrões: Aplicações, Limitações e Análise das Variações, in Revista Álvares Penteado – nº.4 – 2000 – pág.69.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos 6ª ed. São Paulo. Atlas. 1998

NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1994

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos: conceitos Sistemas e Implementação JIT/TQC. São Paulo. Atlas. 1993

NETO, Felicissimo Cardoso. Contabilidade de Custos: Sistemas, técnicas de apropriação e gestão. 2ª ed. São Paulo. Saraiva. 1984

ROBLES JR, Antonio. Custos da Qualidade: Uma Estratégica para a Competição Global. 1ª ed. São Paulo. Atlas. 1996.