

A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÃO

Wanderlei Augusto Pires Filho
Marcelo Clemente do Patrocínio

Resumo:

No decorrer deste artigo demonstraremos a evolução da Contabilidade de Custos, desde sua origem até os dias atuais, discutiremos sobre alguns sistemas de custos existentes, entre eles o Sistema de Custeio por Absorção, o Sistema de Custeio Variável, o (ABC) Sistema de Custeio Baseado em Atividades e o (ABM) Gerenciamento Baseado em Atividades, apontando suas vantagens e desvantagens, suas aplicações e conclusões. Hoje em dia com a competitividade e a globalização, é cada vez mais necessário que os gestores possuam informações confiáveis e precisas, essas informações formam o alicerce para uma tomada de decisão correta. Baseado nestas informações que auxiliam na tomada de decisão, o presente artigo tem como objetivo demonstrar que tipo de informação é extraído destes sistemas de custos, e como estas informações podem ajudar no processo de tomada de decisão dos gestores.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÃO

Wanderley Augusto Pires Filho

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

wpires@sebraesp.com.br

Marcelo Clemente do Patrocínio

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

No decorrer deste artigo demonstraremos a evolução da Contabilidade de Custos, desde sua origem até os dias atuais, discutiremos sobre alguns sistemas de custos existentes, entre eles o Sistema de Custeio por Absorção, o Sistema de Custeio Variável, o (ABC) Sistema de Custeio Baseado em Atividades e o (ABM) Gerenciamento Baseado em Atividades, apontando suas vantagens e desvantagens, suas aplicações e conclusões. Hoje em dia com a competitividade e a globalização, é cada vez mais necessário que os gestores possuam informações confiáveis e precisas, essas informações formam o alicerce para uma tomada de decisão correta. Baseado nestas informações que auxiliam na tomada de decisão, o presente artigo tem como objetivo demonstrar que tipo de informação é extraído destes sistemas de custos, e como estas informações podem ajudar no processo de tomada de decisão dos gestores.

ÁREA TEMÁTICA: GESTÃO ESTRATÉGIA DE CUSTOS

OS SISTEMAS DE CUSTEIO COMO FERRAMENTAS PARA A TOMADA DE DECISÃO

1. INTRODUÇÃO

O papel do administrador nas empresas é de planejar, organizar, coordenar, controlar e executar os processos tomando decisões. Para poder desenvolver seu papel, é necessário que ele esteja acompanhado de uma boa equipe, e que possua informações confiáveis para a tomada de decisão..

Segundo Kaplan e Cooper (1998:12). *“As mudanças nos negócios ocorridos desde meados da década de 70, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas. O novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenhos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes”.*

O Presente artigo através de uma pesquisa bibliográfica, tem o objetivo de demonstrar aos leitores de que maneira a Contabilidade de Custos influencia no processo de tomada de decisão, para tanto, discutiremos sobre a Contabilidade de Custos e seus sistemas de custeio, descrevendo sua evolução através dos tempos, começando pelo Sistema de Custeio por Absorção, passando pelo sistema de Custeio Variável e chegando até o ABC/ABM, suas definições, aplicações, vantagens e desvantagens, bem como sua influencia no processo de tomada de decisão.

2. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais existe sempre que as pessoas utilizam-se do sistema de trocas. Historiadores evidenciam registros contábeis há milhares de anos, que remontam às antigas civilizações. As transações eram feitas no mercado e indicadores de sucesso eram facilmente conseguidos. O empresário deveria ganhar mais dinheiro com as vendas do que com os valores que pagava aos fornecedores.

De acordo com Martins (2000:19), “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. O controle de custos, consistia apenas, em fazer um levantamento dos estoques do início do período, adicionar as compras efetuadas no mesmo período e deduzir deste total as mercadorias que ainda restavam por vender. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques, surge assim a partir da Contabilidade Financeira a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentavam utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas industriais, agora nas empresas comerciais e de serviços”.

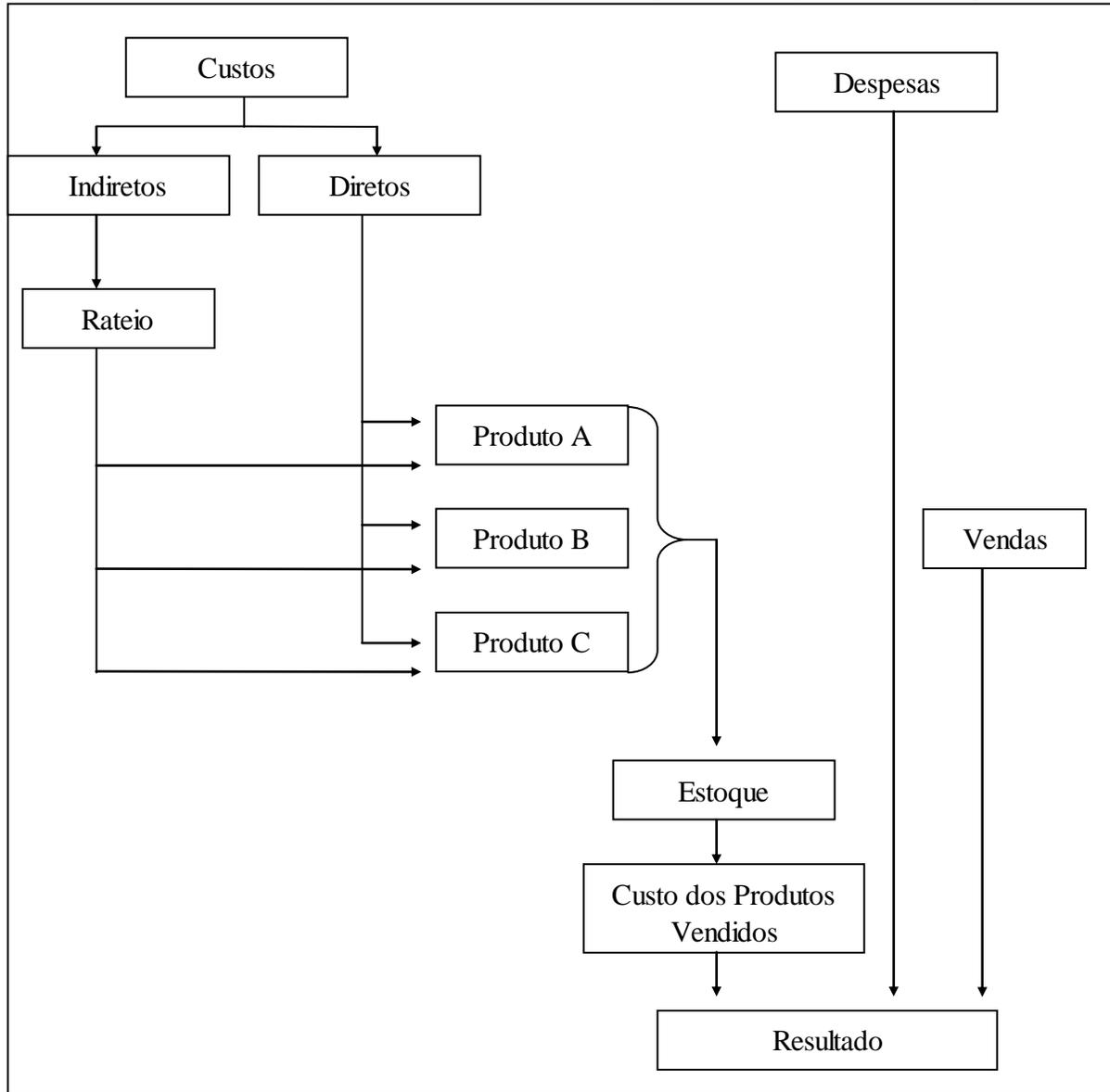
Com o surgimento da contabilidade de custos, surgiram os sistemas de custeios, no qual iremos abordar os seguintes:

2.1 Sistema de Custeio Tradicional ou por Absorção

Este sistema de custeio surge por volta de 1920, seguindo o mérito derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. É um método de custeio que apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, e as despesas administrativas, de vendas e financeiras, como sendo do período.

O sistema de custeio por absorção pode ser com ou sem departamentalização. A seguir veremos o esquema de custeio por absorção sem departamentalização:

FIGURA 1: Esquema de Custeio por Absorção, sem departamentalização

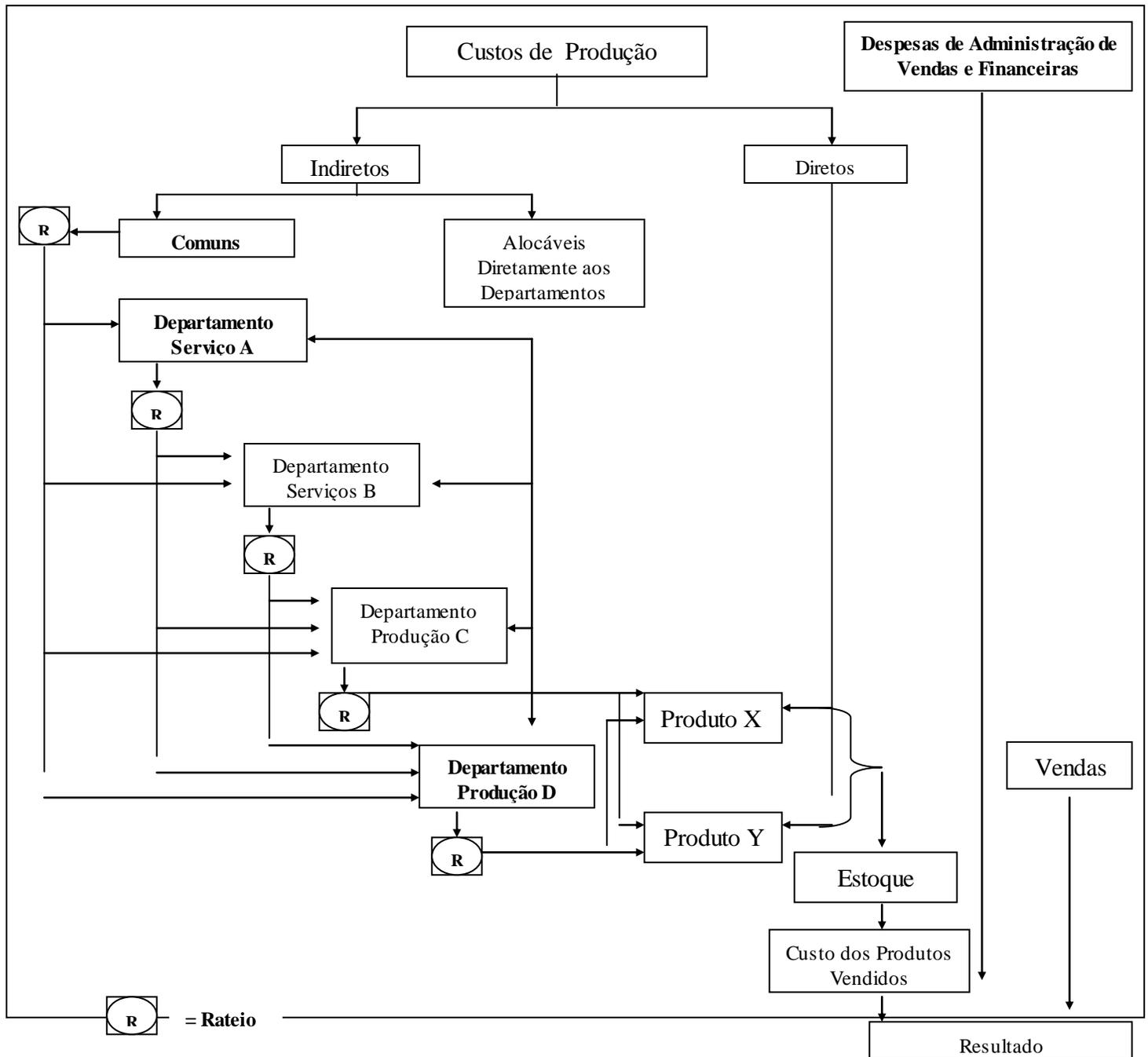


Fonte: Martins (2000:62)

No exemplo acima podemos perceber que este esquema de custeio sem departamentalização passa por três passos básicos que são: Separação entre Custos e Despesas; Apropriação dos Custos Diretos; Apropriação dos Custos Indiretos.

Como o critério de rateio por absorção sem departamentalização, propiciava valores de custos diferentes e custos totais diferentes para cada produto, passa a ser obrigatório a departamentalização que, conforme Martins (2000:83), propiciava uma distribuição mais racional dos custos indiretos. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre os Departamentos de Produção, atuando assim sobre os produtos e apropriando custos a eles, e os Departamentos de Serviços não tem seus custos apropriados aos produtos.

Figura: 2. Esquema de Custeio por absorção com departamentalização



Fonte: Martins (2000:80)

Conforme visto na figura 2, o esquema de custeio por absorção com departamentalização possui seis passos básicos que são: 1) Separação entre custos e despesas; 2) Apropriação dos custos diretos diretamente ao produto; 3) Apropriação dos custos indiretos aos departamentos; 4) Rateio dos custos indiretos comuns e da Administração Geral da produção aos departamentos; 5) Escolha da seqüência de rateio

dos Custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos; 6) Atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.

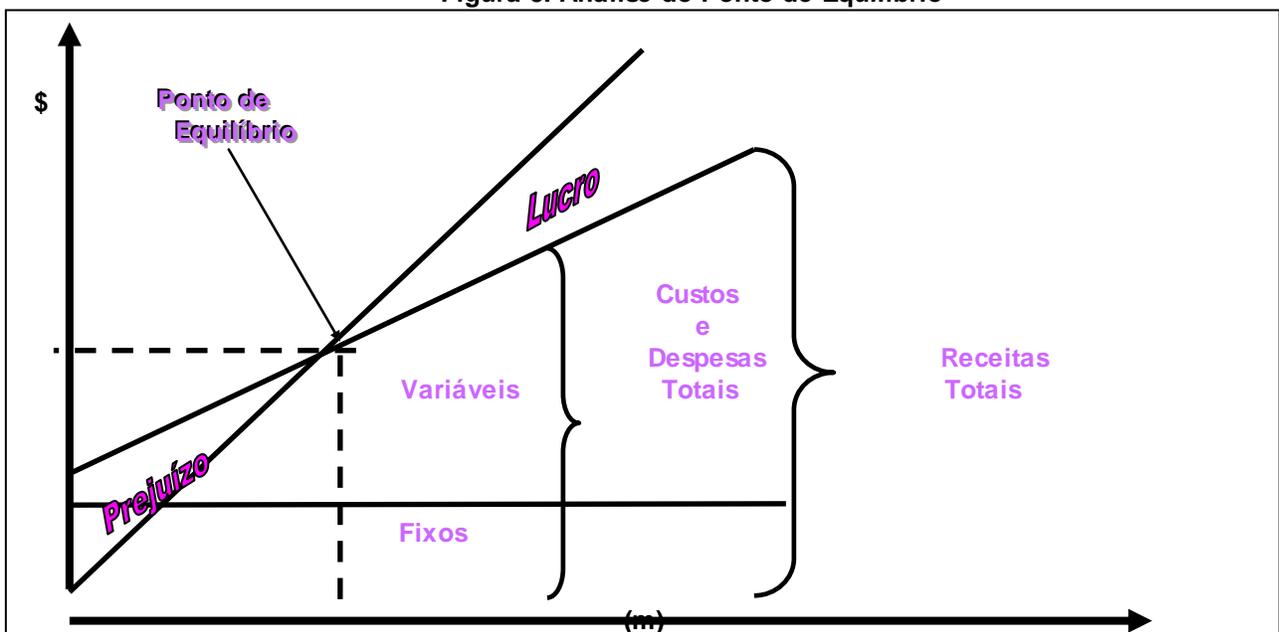
O sistema de custeio por absorção serve para avaliar os estoques das empresas e ajudar nas decisões de preço dos produtos e serviços, porém para a tomada de decisão no nível gerencial, necessita de informações complementares, que serão retiradas de um sistema de apoio, denominado Sistema de Custeio Direto ou Variável, o qual abordaremos a seguir.

2.2 Sistema de Custeio Direto ou Variável

Segundo Martins (2000:216), no custeio direto ou variável só é agregado aos produtos seus custos variáveis, os custos fixos são tratados como despesas. É importante ressaltar que este método não é aceito para fins externos, porém fornece informações importantes como:

- **Margem de Contribuição:** Que segundo Martins (2000:199), “É a diferença entre as Receitas e a soma de custos e despesas”.
- **Ponto de Equilíbrio :** Indica a capacidade mínima que a empresa deve operar para não ter prejuízo, Martins (2000:274).
- **Margem de Segurança:** conforme Martins (2000:276), Mostra o quanto à empresa pode reduzir suas receitas sem ter prejuízo.
- **Alavancagem Operacional:** “Uso potencial dos custos operacionais fixos para aumentar os efeitos das mudanças nas vendas sobre os lucros antes dos juros e do imposto de renda”, Gitman (1997:418).

Figura 3. Análise do Ponto de Equilíbrio



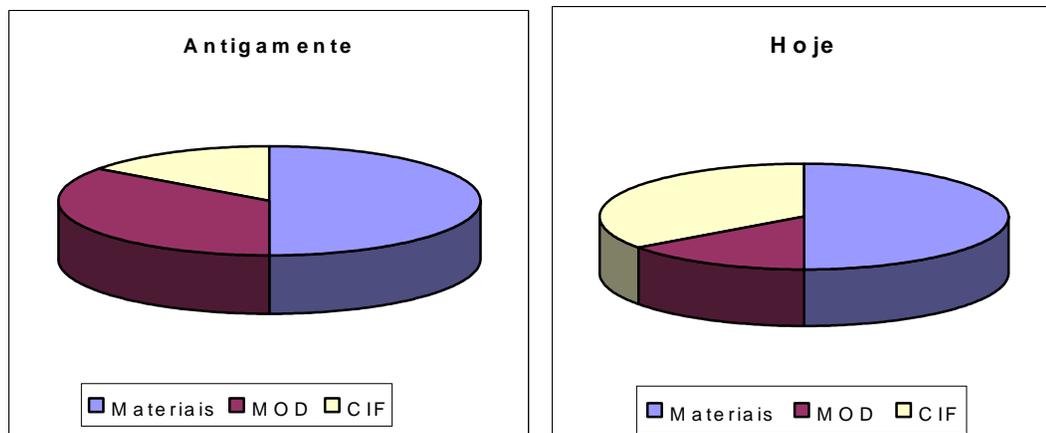
Fonte: Martins (2000: 274)

2.3 (ABC/ABM): Custeio Baseado em Atividades e Gerenciamento Baseado em Atividades.

Segundo Martins (2000:112): “O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

Este Sistema de Custeio Baseado em Atividades, surge para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação. Antigamente esta arbitrariedade era aceita, pois a proporção dos Custos Indiretos de Fabricação em comparação aos demais custos era pequena, hoje com o advento da tecnologia e a crescente implantação de sistemas como o Just-in-Time, (JIT), Computer Integrated Manufacturing (CIM), entre outros, os custos indiretos de fabricação foram crescendo, aumentando assim as distorções provocadas pela arbitrariedade no critério de rateio, Cogan (1994:02).

Figura: 4. Crescimento dos CIF

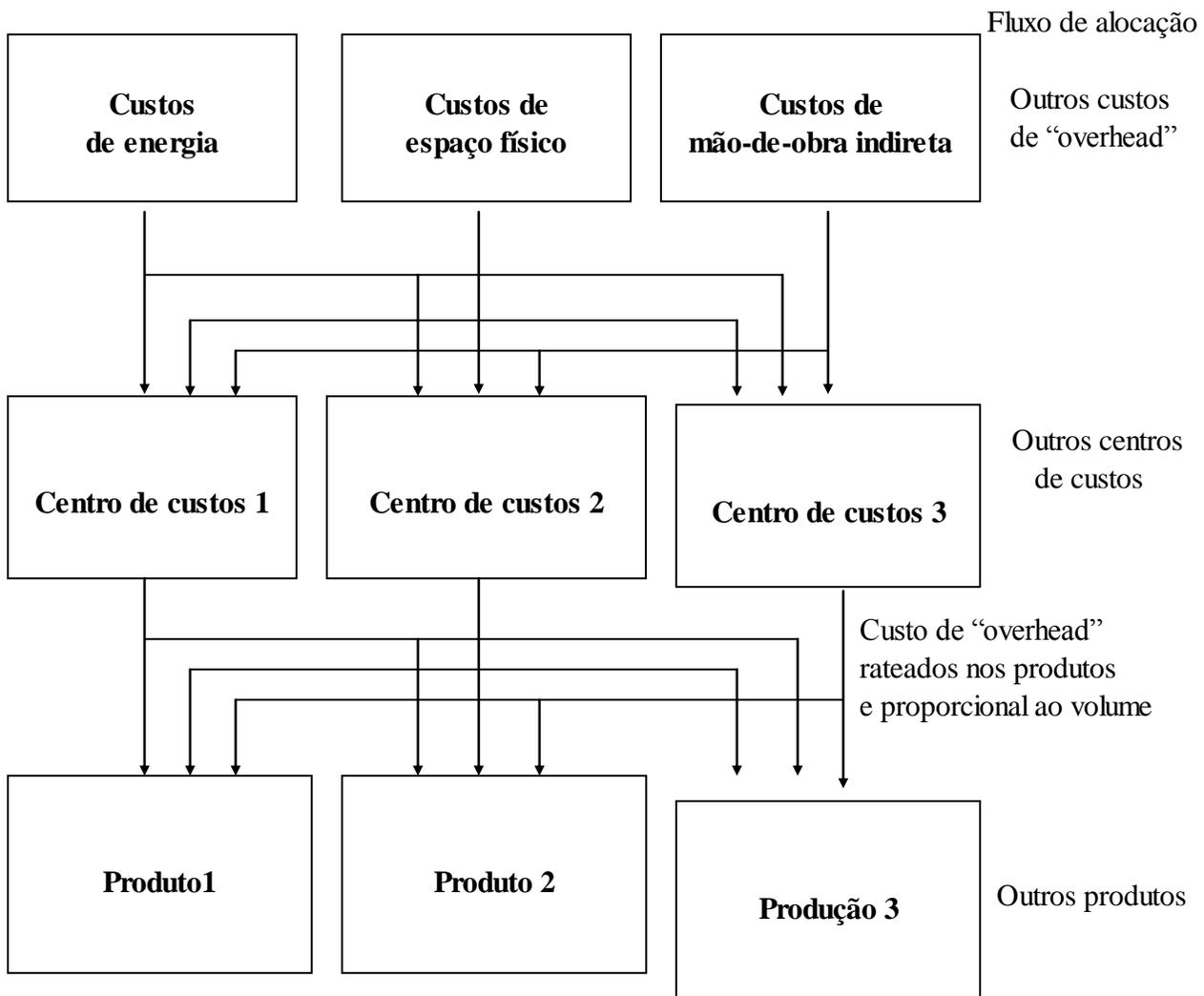


Fonte: Nakagawa (1994:27)

Conforme Cogan (1994:04), o esquema do ABC processa a alocação em dois estágios:

- “O custeio convencional (Figura 5) aloca as despesas indiretas em centros de custos, e em seguida rateia esses custos aos produtos, usualmente baseados nos custos de mão-de-obra direta dos produtos”.

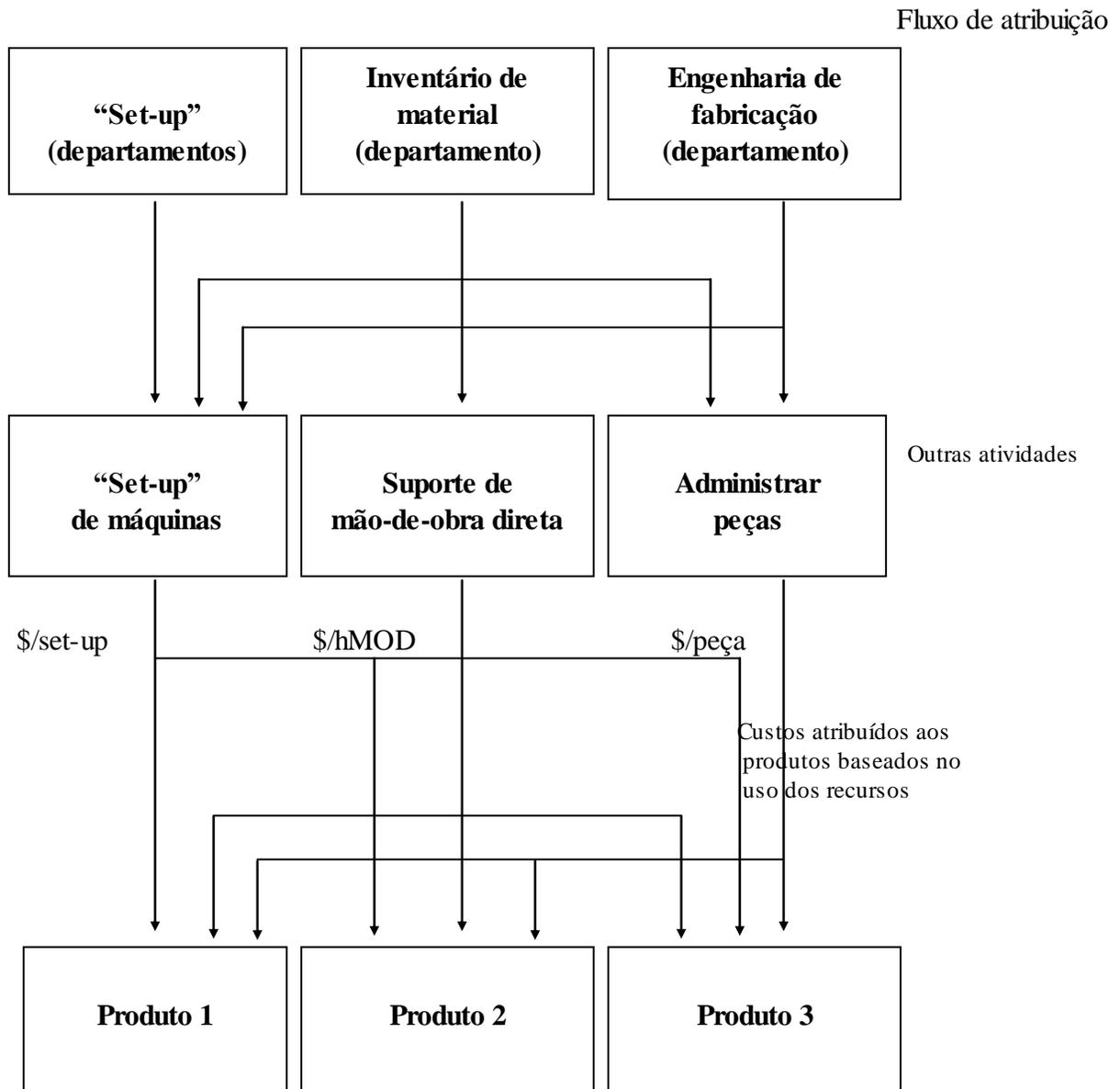
Figura 5. Sistema de Custeio Tradicional



Fonte: Cooper e Kaplan (1991:269)

- Atividades consomem recursos, agregando-as em centros de acumulação de custos por atividades, e para cada um desses centros de atividades, atribui custos dos produtos baseados no consumo de recursos, conforme figura 6:

Figura: 6. Sistema de Custeio Baseado em Atividades

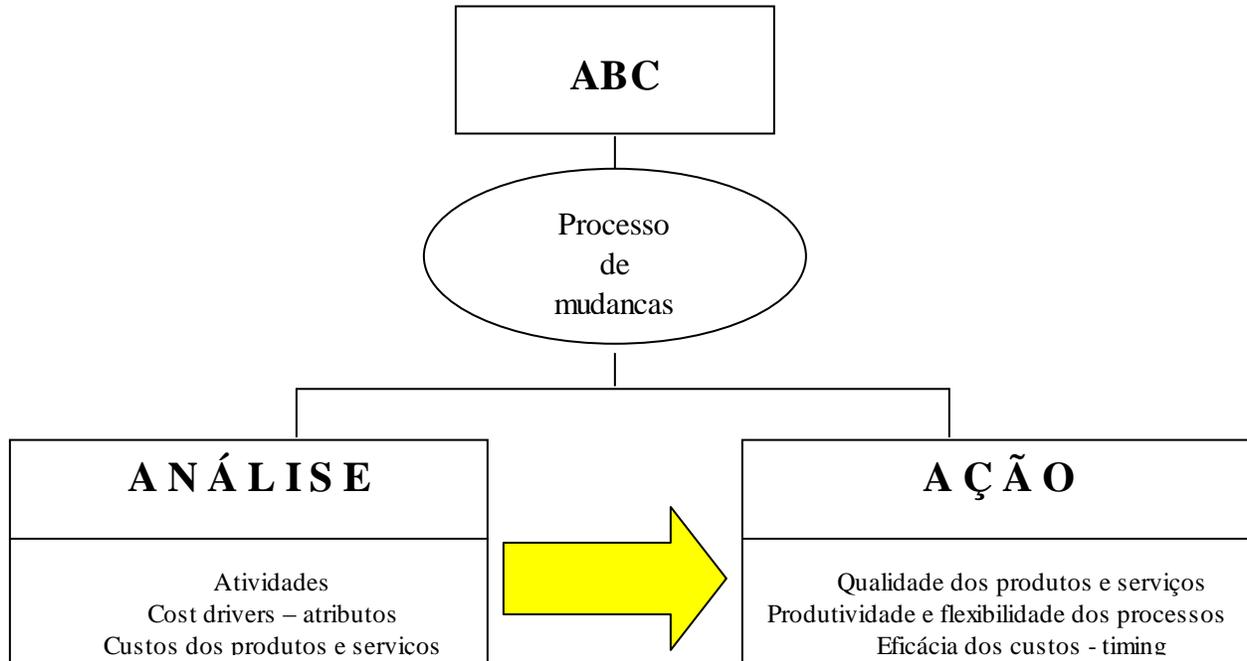


Fonte: Cooper e Kaplan (1991:270)

O fator principal para o sucesso do esquema ABC, é a correta definição dos direcionadores de custos. Esses direcionadores, segundo Martins (2000:104) podem ser:

- Direcionadores de Recursos: Determinam a ocorrência de uma atividade;
- Direcionadores de Atividades: Identifica como os produtos/serviços consomem as atividades.

Figura 7: O ABC e processo de mudanças



Fonte: Nakagawa (1994:41)

Conforme visto na Figura 7, o ABC pode ser considerado uma ferramenta para a mudança de atitude das pessoas, ele gera informações mais precisas sobre os custos das atividades e produtos, facilita a tomada de decisão e gera uma mudança de atitude das pessoas.

A seguir veremos algumas diferenças entre o sistema de custeio ABC, e os outros sistemas existentes:

Quadro: 1 ABC versus VBC.

	ABC	VBC
* Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
* Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de relatórios financeiros
* Gestão	Visão ex-ante	Visão ex-post
* Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
* Mensuração	Acurácia	Exatidão

Fonte: Nakagawa (1994:12)

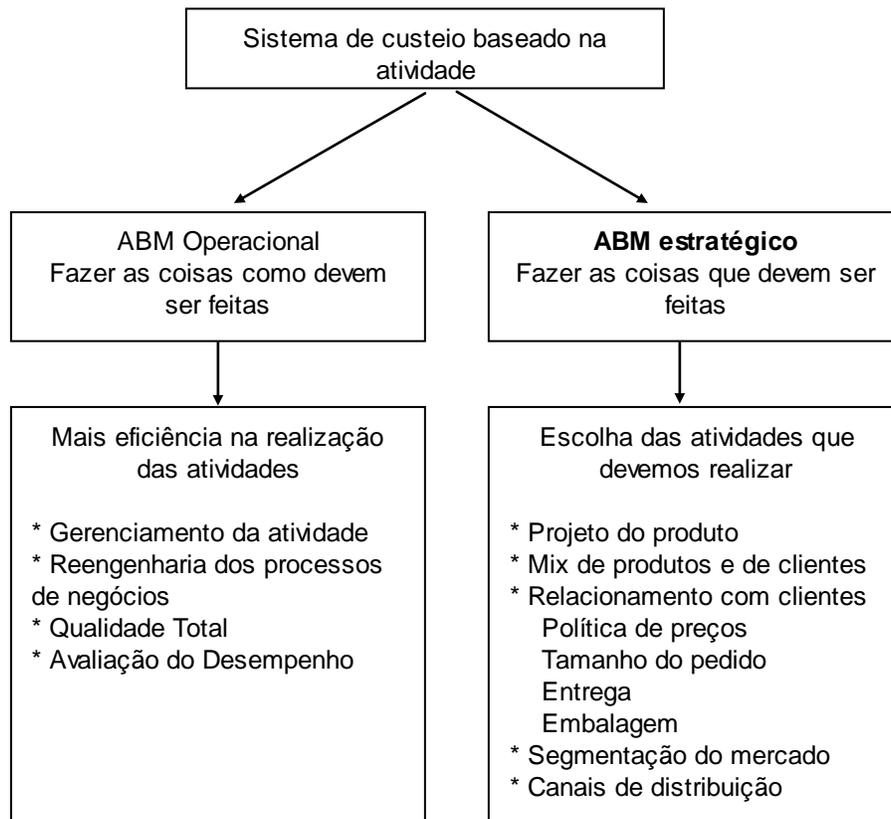
Segundo Nakagawa (1994:11), o VBC (Volume Based Costing), refere-se aos sistemas de custeio por absorção e o sistema de custeio variável.

Conforme visto no (Quadro 1), uma das principais diferenças do ABC para o VBC, é a competitividade. Conforme Nakagawa (1994:17), no ABC a análise de competitividade possui duas abordagens. *“A primeira associa à competitividade à parcela de mercado. Trata-se de uma abordagem ex-post, que avalia a atual posição de competitividade de empresas e países a partir da sua posição nos mercados domésticos e internacional. Uma segunda abordagem refere-se à competitividade como a capacidade de longo prazo para competir e, ao contrário da primeira, é uma abordagem ex-ante”.*

Enquanto o ABC fornece as informações de custos, o ABM (Activity Based Management) utiliza essas informações geradas pelo ABC para o gerenciamento da empresa. Segundo Nakagawa (1994:24), o ABM permite aos gestores uma visão simultânea dos problemas que ocorrem em nível operacional, e dos que ocorrem em nível de decisões de natureza econômica.

Cooper e Kaplan (2000:15), enfatizam que o *“ABM é um conjunto de medidas interligadas que só podem ser tomadas com base em melhores informações, com informações provenientes de sistemas de custeio baseado em atividades. O ABM permite que a empresa atinja seus objetivos com um custo total menor. O ABM atinge seus objetivos por meio de duas aplicações complementares”.*

Figura 8: Utilização do ABM para aprimoramentos operacionais e decisões estratégicas



Fonte: Kaplan e Cooper (2000:15)

Portanto, o custeio baseado em atividades permite que a empresa defina seus custos em termos de atividades e processos e o gerenciamento baseado em atividades de posse desses dados, identifica as oportunidades para melhoria do processo, utilizando-se principalmente da técnica de análise de valores.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade de Custos existe há muito tempo, e vem se adaptando conforme as necessidades atuais, buscando uma melhoria nas informações por ele extraídas, essas informações ajudam no processo de tomada de decisão.

O primeiro sistema de custeio abordado no presente artigo foi o Sistema de Custeio Tradicional ou por Absorção, com ou sem departamentalização. Este sistema gera informações que propiciam uma melhor análise dos estoques das empresas e conseqüentemente ajudam nas decisões de preço dos produtos e serviços.

O segundo sistema apresentado é o sistema Direto ou Variável, este sistema apesar de não ser aceito legalmente, gera informações importantíssimas no processo de tomada de decisão. Esse sistema mostra ao gestor o potencial de cada produto, a capacidade mínima na qual a empresa pode operar sem ter prejuízo, em quanto a empresa pode diminuir suas receitas sem obter prejuízo e em quanto a empresa pode ser alavancada.

Já o ABC, segundo Nakagawa (1994:40), foi desenvolvido para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa, portanto no sistema de custeio ABC é atribuído custos as atividades e não aos produtos.

Em complemento ao Sistema ABC, o ABM utiliza as informações geradas pelo ABC, para o gerenciamento da empresa, através do ABM Operacional e do ABM Estratégico.

Cabe ressaltar que todos os sistemas apresentados geram informações que auxiliam na tomada de decisão, não existe um sistema mais adequado e a adequação desses sistemas depende da necessidade da empresa e do tipo de informação que precisam.

BIBLIOGRÁFIA

COGAN, Samuel. **ACTIVITY – BASED COSTING. (ABC) A Poderosa estratégia Empresarial.** São Paulo: Pioneira, 1994.

COOPER, Robin e KAPLAN, Robert S. **The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings.** Prentice-Hall, In., 1991.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira.** 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

KAPLAN, R.S. e COOPER, R. **Custo e Desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos,** São Paulo. Atlas: 2000.

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

