

ARTIGO

Gestão de Custos como Diferencial Competitivo

Abuaré de Almeida Machado Junior¹ & André Luiz Guedes¹

¹Faculdade Machado Sobrinho

Disponível *on-line* em <http://www.machadosobrinho.com.br/revista_online/index.php>

RESUMO: O artigo foi realizado através de uma revisão bibliográfica sobre custos e seus métodos de apuração, com o intuito de agregar conhecimento sobre o tema e promover a discussão sobre sua importância na tomada de decisão. Para tal foram feitas as apresentações de três métodos importantes quando se trata de custos, sendo eles absorção, departamentalização e custeio baseado em atividades (ABC). Como resultado observou-se que o método de Custeio ABC identifica os custos das atividades e dos processos e permite uma visão mais assertiva para a análise da melhor relação custo/benefício de cada uma dessas atividades e processos. Desta forma, permite a apuração do quanto se gasta em determinadas atividades, tarefas e processos que não agregam valor ao produto ou serviço, sendo o mais propício para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Custos, ABC, Absorção, Departamentalização.

ABSTRACT: The article was carried out through a literature review on costs and its methods of calculation, in order to aggregate knowledge about the topic and promote the discussion about its importance in decision making. For this, the presentations were made of three important methods when it comes to costs, being absorption, departmentalization and activity-based costing (ABC). As a result, it was observed that the ABC Costing method identifies the costs of activities and processes and allows a more assertive view to analyze the best cost / benefit ratio of each of these activities and processes. In this way, it allows the calculation of how much is spent on certain activities, tasks and processes that do not add value to the product or service, being the most conducive to decision.

Key-words: Costs, ABC, Absorption, Departmentalization.

INTRODUÇÃO

Contabilidade de custos, segundo George Leone (1989), é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

O surgimento da contabilidade de custos se deu a partir da necessidade de maiores e mais precisas informações, que possibilitassem maior assertividade nas decisões após o advento da Revolução Industrial. Anteriormente à esse período, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as transações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias. Nessa época, os estoques eram registrados e avaliados por seu custo real de aquisição.

Segundo Martins (2010, p. 19), “para a apuração do resultado de cada período, bem como o levantamento do Balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples”.

De acordo com a interpretação da entidade, quanto maior o preço, maiores os lucros e melhores os resultados, mas com as recentes mudanças na economia mundial, a redução de gastos tornou-se uma medida imprescindível para a manutenção da viabilidade de operação das empresas, uma vez que o baixo poder de compra não permite grandes aumentos de preços e que

os limites superiores dos mesmos são definidos pelo mercado consumidor e pelo valor percebido e atribuído ao produto ou serviço comercializado.

Mas como reduzir gastos sem conhecê-los? A contabilidade de custos fornece informações materiais sobre a apuração e alocação dos custos na operação das entidades, permitindo um conhecimento detalhado destes em cada etapa da produção, facilitando assim uma visão holística do problema e possibilitando, conseqüentemente, sua redução.

Frente ao cenário exposto, os gestores precisam estar atentos aos objetivos, metas e resultados da organização, que devem estar de acordo com a visão e a missão da mesma. Neste sentido uma eficaz gestão dos custos vem para auxiliar o processo decisório colaborando para sua excelência e contribuindo de forma relevante para alcançar os objetivos organizacionais.

Sabe-se que as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos é de extrema importância para a tomada de decisões nas empresas e, por este motivo, resolveu-se estudar os principais métodos de apuração de custos.

Assim, o objetivo deste artigo é o de descrever e estudar os métodos de custeio por Absorção, Departamentalização e ABC.

METODOLOGIA APLICADA

A pesquisa é uma revisão bibliográfica em obras de autores consagrados no tema pesquisado e legislação específica. A pesquisa pode ser classificada como descritiva e exploratória e quanto a análise dos dados é qualitativa, pois trata-se da comparação entre três métodos de custeio pela forma como são aplicados e seus resultados.

Primeiramente foi feita uma definição dos termos e métodos utilizados, apresentando como resultado a comparação entre eles.

REFERENCIAL TEÓRICO

ENTENDENDO CONCEITOS E CLASSIFICAÇÕES

Gastos: Situação financeira que a empresa incorre no sentido de criar condições para obtenção de um produto ou serviço (MARTINS, 2010).

Custos: É o gasto realizado na produção de bens ou serviços. Segundo Martins (2010, p. 25), “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

Despesas: Bens ou serviços consumidos para obtenção de receita em um mesmo período, as empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços.

Segundo o CPC 00 (2011, p.126)

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Investimentos: É quando o gasto é registrado no ativo.

Perda: Gasto involuntário, extraordinário. Como nos ensina o CPC 00: “Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes”.

Desperdício: É o consumo intencional, que, por alguma razão não foi direcionado a produção de um bem ou serviço (MARTINS, 2010).

Custos Fixos: São aqueles custos não se correlacionam com o volume de produção. São custos que pela sua própria natureza, possuem uma relação de independência com a fabricação dos produtos (MARTINS, 2010).

Custos Variáveis: Ao contrário dos custos fixos, os custos variáveis possuem uma relação de variação direta e proporcional com o volume produzido e comercializado (MARTINS, 2010).

Custos Diretos: São os que podem ser diretamente apropriados aos produtos através de uma unidade de medida (MARTINS, 2010).

Custos Indiretos: São os que não oferecerem condições de uma medida objetiva para serem apropriados diretamente ao produto. Nos custos indiretos surge a necessidade de estipular um critério de rateio para incorporação desses custos aos produtos (MARTINS, 2010).

CONCEITOS E APLICABILIDADE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Neste sistema de custeio, o custo fixo entra como parte do custo do produto vendido. Consiste na apropriação de todos os custos de produção ao produto acabado de forma direta ou indireta. Os custos fixos são apropriados indiretamente ao produto por meio de rateio, ou divisão proporcional.

Dessa forma, nesse tipo de método de custeio, existe uma preocupação em encontrar uma base de rateio mais adequada para o tipo de custo fixo a ser distribuído ao produto. Existem custos fixos que são melhores distribuídos em função do volume de produção; outros custos fixos são melhores distribuídos em função do valor da mão-de-obra direta empregada; outros em função da energia elétrica consumida etc.

Percebe-se que existem várias bases de rateio. O critério adotado por uma empresa pode não ser conveniente a outra. Isso exige que cada organização faça uma análise dos seus componentes fixos e variáveis, de modo a verificar quais os critérios que melhor relaciona esses custos com os produtos. Uma vez determinado o critério ou base de rateio, a execução do rateio consiste numa regra de três simples, definindo os percentuais de cada componente, ou por meio da taxa de absorção. Essa taxa de absorção representa o quanto de gastos indiretos de fabricação será absorvido por unidade de rateio empregada

No custeamento por absorção, conforme a figura 01, o esquema básico de apropriação de custos é:

- Separação entre Custo e Despesa;
- Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos;
- Rateio dos Custos Indiretos.

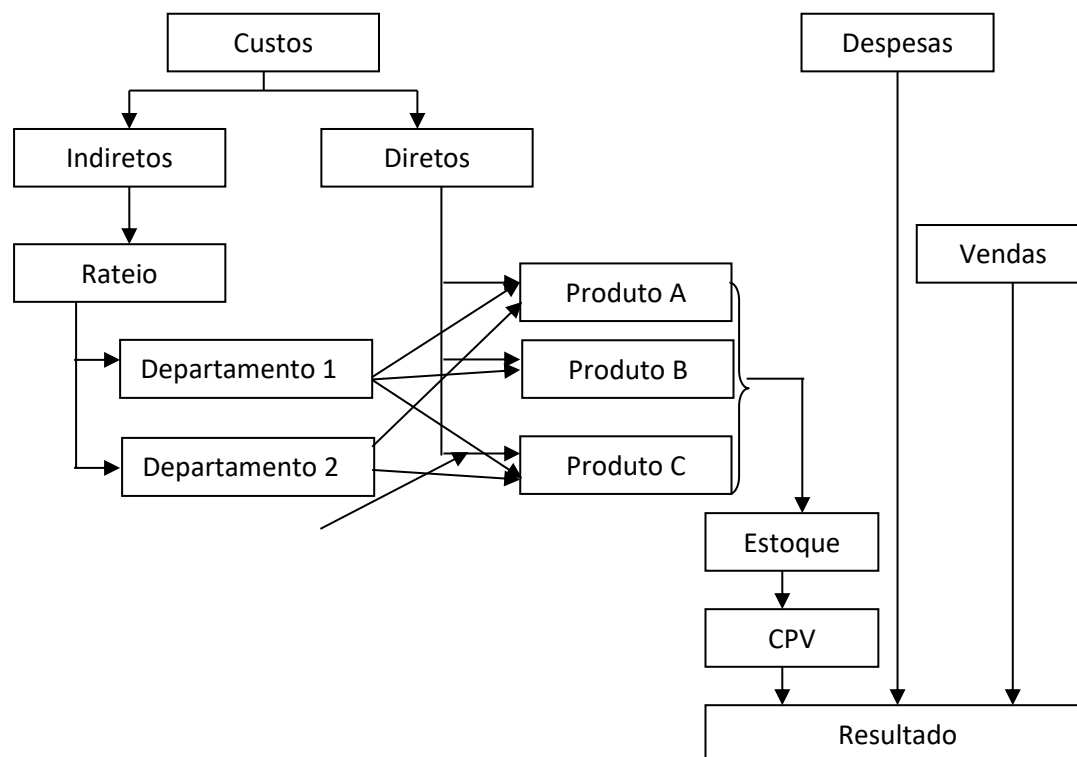


Figura 01. Fluxo de informações no sistema de custeio por absorção (Fonte: Eliseu Martins, 2010)

Vantagem do sistema de custeio por absorção:

- a) facilidade de implantação, pois basta conhecer o valor dos custos e fazer com que os produtos os absorvam;
- b) melhor relação custo benefício quando comparado aos custeios modernos;
- c) aceitação pela contabilidade fiscal e tributária.

Desvantagens do sistema de custeio por absorção

O uso de bases de rateio, para alocação dos custos fixos aos produtos, tem sido criticada por muitos autores em virtude de:

- a) provocar decisões arbitrárias, uma vez que, poderá supercustear alguns produtos e subcustear outros.
- b) Utilizar reduzido número de bases de rateio;
- c) Não mensurar os custos da não-qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalhos;
- d) Não segregar custos das atividades que não agregam valor;
- e) Não considerar medidas de desempenho de natureza não financeira.

CUSTEIO POR DEPARTAMENTALIZAÇÃO

No método de custeio por absorção, a apropriação dos custos aos produtos segue três passos básicos: a) Separação dos custos das despesas; b) apropriação dos custos diretos aos produtos c) apropriação dos custos indiretos por meio de bases de rateio.

Em relação aos custos indiretos, até então foram utilizadas bases únicas para apropriação dos custos indiretos aos produtos, ou seja, ocorre a absorção de todos os custos indiretos da fábrica aos produtos sem destinação de departamentos ou centros de custos.

A utilização de bases únicas para a apropriação dos custos indiretos aos produtos tem provocado problemas para a tomada de decisões em relação a melhor base de rateio a ser utilizada.

A departamentalização consiste em distribuir os custos indiretos por departamentos ou centros de custos, de modo a tornar os custos indiretos aos produtos, diretos em relação aos departamentos. Dessa forma, essa departamentalização pode contribuir para uma apropriação mais exata dos custos indiretos.

Com a departamentalização é permitido que a empresa utilize bases de rateios mais adequadas em relação à realidade de um departamento ou centro de custos.

Para a distribuição dos custos, concentrados nos departamentos, aos produtos é necessário que sejam trabalhados corretamente os tipos de departamentos existentes na fábrica e, ainda, a forma de fazer a distribuição desses custos. Os departamentos podem ser divididos em dois grandes grupos: Departamentos de produção e departamentos de serviço:

Os departamentos de produção são os que atuam diretamente sobre o produto. Nesses departamentos os custos são alocados sobre os produtos (*e.g.* montagem, pintura, produção, refinaria, corte, costura, entre outros).

Os departamentos de serviços existem basicamente para a execução de serviços e não para a atuação direta sobre o produto. Não podem ser apropriados diretamente aos produtos, pois estes não passam por eles (*e.g.* almoxarifado, manutenção, limpeza, segurança, administração geral da fábrica, entre outros).

A decisão em relação à separação dos departamentos de serviços e de produção difere de empresa para empresa, de acordo com os objetivos da produção.

LEONE (1995) sugere algumas bases de rateio em relação a alguns departamentos:

- a) Para gerência geral, a base pode ser o Percentual de serviços prestados a cada departamento;
- b) Para o almoxarifado, a base poderia ser o número de requisições fornecidas a cada departamento;

- c) Para o setor de limpeza, a base poderia ser o total de metros quadrados por departamento;
- d) Para Refeitório, a base poderia ser o número de empregados de cada departamento, ou, se possível, número de bandejeões fornecidos a cada departamento.

CUSTEIO POR ATIVIDADES (ABC)

Em um ambiente de acirrada competição e cenário econômico de grande instabilidade, a gestão econômica e financeira das empresas tornou-se bastante dinâmica e complexa, exigindo maior atenção por parte dos gestores. Por isso, cada vez mais, é imprescindível a utilização de relatórios capazes de informar com precisão de valor e tempo sobre os custos das empresas.

Tem-se introduzido nas organizações, nas discussões e na prática, sistemas de custeio voltado para a tomada de decisões em que o sistema de custeamento baseado em atividades - sistema ABC - merece destaque, uma vez que oferece melhor apoio aos dirigentes para a tomada de decisões.

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity- Based Costing*), é uma metodologia de custeamento que procura reduzir sensivelmente as deficiências provocadas pelo rateio arbitrário dos 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.

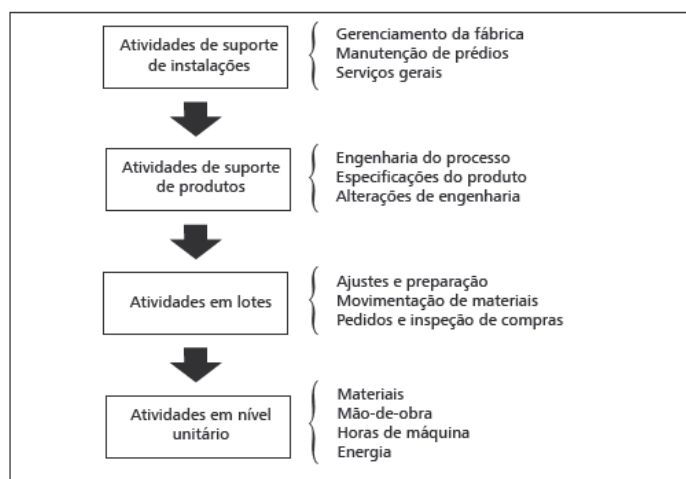
Com isso à importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de descomedimento e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções.

Porém a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos aumentando o grau assertividade da tomada de decisão.

Uma atividade é uma combinação de recursos humanos e materiais tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Como num departamento são executadas atividades homogêneas, o primeiro passo, para o custeio ABC, é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento. Neste ponto, pode ocorrer de a empresa já possuir uma estrutura contábil que faça a apropriação de custos por Centro de Custos, por Centros de Trabalho, por Centros de Atividades etc. o que irá possibilitar adaptações importantes.

Pode acontecer, inclusive, de cada centro de custos, desenvolver uma atividade e, assim, o trabalho já fica bastante facilitado.



Fonte: Adaptada de COOPER, R. e KAPLAN, R. S. (1991. p. 272. Apud Aquino, 1996. p. 43).

Figura 02. Custeio ABC

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constata-se que em um ambiente de altamente concorrido em que empresas buscam diferenciais competitivos sob a forma de reduções de custos e diversificações em produtos e serviços torna-se essencial a adoção de sistemas de custeio que melhor retrata a realidade da empresa estudada.

Desta forma, novos métodos de produção surgem com uma acalorada competição e ênfase na automação pesando relativamente o componente indireto aos custos, pela maior incidência dos mesmos fazem com que as empresas busquem estratégias de sobrevivência e competitividade. O desenvolvimento dessas estratégias se faz necessário obter conhecimento dos custos e despesas minuciosamente, bem como os fatores que realmente causam suas variações.

Porém, os métodos de custeio tradicionais, baseado no custeio por absorção, por exemplo, vem sendo criticados, principalmente quanto ao cálculo dos custos indiretos e sua apropriação aos produtos devido a iníquo na escolha das bases de rateio. Essas bases são escolhidas com certa subjetividade levando ao supercusteamento ou subcusteamento de alguns produtos ou serviços.

Enquanto que o método de Custeio ABC identifica os custos das atividades e dos processos e permite uma visão mais assertiva para a análise da melhor relação custo/benefício de cada uma dessas atividades e processos. Desta forma, permite a apuração do quanto se gasta em determinadas atividades, tarefas e processos que não agregam valor ao produto ou serviço.

Percebe-se que todos os sistemas possuem vantagens e desvantagens, e, ainda, que nenhum deles seja completo o suficiente para fornecer todas as informações necessárias para a tomada de decisão, tornando difícil definir o melhor sistema de custeio a ser aplicado. Tudo depende do tipo de informação necessária e do cenário, pois de nada adiantaria uma infinidade de informações se o tomador de decisões não souber interpretá-las. Seria indispensável que a empresa tivesse sempre um sistema de custeamento flexível que assegurasse todas as informações necessárias tais como: margem de contribuição unitária e total pelo custeio variável; custo de produção unitário pelo custeio por absorção, de preferência com o rateio dos custos indiretos de fabricação pelo ABC e soma dos gastos (custos e despesas) de cada produto pelo sistema ABC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- BRUNI, Adriano Leal. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3ª Edição São Paulo: Ed. Atlas, 2004.
- CPC, **Pronunciamento conceitual básico (r1)**, disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acessado em 10/10/2017.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G. & DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura, **Contabilidade Básica de Custos Fácil** – 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.
- WERNNK, Rodney, **Gestão de Custos – Uma Abordagem Prática** – São Paulo: Atlas, 2ª edição, 2004.