

A melhoria da qualidade da informação de custos por meio da combinação de sistemas e métodos de custeio

Caroline Miriã Fontes Martins*

Silvério Antônio do Nascimento**

No presente artigo, analisa-se a importância da contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial. Para isso, realizou-se uma definição dos princípios e métodos de custeio tradicionais, tais como: custeio por absorção, custeio variável, método de custo-padrão e método dos centros de custos e ainda o custeio baseado em atividade. Foram levantados os aspectos favoráveis e desfavoráveis de cada método de custeio, procurando demonstrar a contribuição de cada um deles no processo de planejamento, controle e decisão gerencial.

Finalmente, estabeleceu-se uma inter-relação entre os sistemas e métodos de custeio, pela qual procurou-se demonstrar que, devido ao fato de cada sistema e método de custeio possibilitar o atendimento a objetivos específicos, a conjugação destes possibilitaria a maximização da qualidade da informação de custos de uma empresa para fins gerenciais.

O crescimento da economia mundial e a globalização apresentada nas últimas décadas alterou profundamente o ambiente no qual as empresas brasileiras encontravam-se inseridas. Delineou-se um mercado competitivo em decorrência da abertura de mercado e do avanço tecnológico. Nesse novo mercado, o fluxo de informações atinge velocidades elevadas e os clientes tornaram-se mais conscientes e exigentes em relação às características dos produtos e serviços consumidos.

Diante disso, torna-se impositivo as empresas brasileiras atenderem essas novas demandas de forma eficiente, a fim de que possam manter-se competitivas no mercado. Nesse contexto, a Contabilidade, de uma forma ampla, é a responsável por fornecer informações oportunas, seguras e confiáveis, nas quais os gestores possam se apoiar no processo decisório para atender as exigências do ambiente externo.

O mesmo ocorre com a Contabilidade de Custos, uma vez que esta atua como instrumento de fornecimento de dados e informações para o usuário interno no processo de decisão empresarial. Para tanto, a Contabilidade de Custos pode lançar mão dos diversos métodos e sistemas de custeio. Estes renderão melhor performance no fornecimento de informações relevantes e confiáveis, se

forem utilizados de forma combinada. Como cada método e sistema de custeio possui um enfoque e uma finalidade específica, ao conjugá-los estará se reunindo a utilidade de cada um, no intuito de formar um conjunto amplo de informações. Dessa forma, estas possibilitarão à Contabilidade de Custos atingir os seus objetivos, que são: avaliação patrimonial, controle e instrumento para a tomada de decisão.

A Evolução da Contabilidade de Custos

Durante a era Mercantilista, as empresas comerciais utilizavam a contabilidade basicamente para a apuração do resultado de suas operações mercantis; dessa forma a utilidade da informação Contábil era restrita à Contabilidade Financeira. A Revolução Industrial, ocorrida na Inglaterra, em meados do século XVIII, impulsionou o surgimento da Contabilidade de Custos, devido à necessidade de avaliação dos estoques mantidos pelas empresas industriais.

Nascimento (2002, p. 44) explicita que, anteriormente à Contabilidade de Custos, o valor pago pela obtenção de um determinado produto representava o seu custo, pois a produção não ocorria dentro das empresas. Porém com a internalização da produção, passou-se a

Contabilidade
Contro

Gerência

Custos

Produtividade

Lucro

considerar os recursos utilizados nesta como custos, com isso tornou-se necessária a utilização de controles mais adequados, a fim de se determinar os custos de obtenção do produto.

O custo de produto passa a ser composto pela matéria-prima adquirida para a produção, pela mão-de-obra empregada na transformação da matéria-prima em produto acabado e pela utilização de equipamentos e de outros fatores necessários à modificação da matéria-prima.

Segundo Martins (1993; p. 21), em um primeiro momento, a Contabilidade de Custos era utilizada somente com a função de avaliar os estoques e apurar o resultado das empresas. Posteriormente, com o incremento das atividades econômicas, ela passou por um processo de evolução, no qual começou a embasar as decisões gerenciais. Ganhando, com isso, outras funções relevantes ao gerenciamento de uma empresa, tais como: de controle e de instrumento para tomada de decisões. A função de controle ocorre com o fornecimento de dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, que viabilize uma comparação entre o fato ocorrido com os valores previamente estabelecidos. Já a função de instrumento para tomada de decisão é representada pelo fornecimento de informações sobre valores relevantes que auxili-

arão a tomada de decisões a curto e a longo prazos, como, por exemplo, definição do preço de venda de um produto, a opção de compra de matéria-prima e a decisão de corte na fabricação de um determinado produto.

Do seu surgimento aos dias atuais, a Contabilidade de Custos tem exercido um importante papel no gerenciamento das organizações. Com relação a isso, Vanderbeck e Nagy (1999, p.14) expõem que não é recente o reconhecimento da relevância da informação contábil para o sucesso de uma empresa, entretanto sua importância tende a ter o seu reconhecimento mais acentuado na atual economia globalizada. Isso é decorrente do fato de as empresas estarem atuando em um ambiente cada vez mais competitivo, o que requer uma maior ênfase no controle dos custos como forma de manutenção da competitividade de seus produtos ou serviços. Dentro dessa perspectiva eles afirmam que "a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos de que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro".

Observa-se que é crescente a preocupação das empresas em reduzir custos; conforme a Revista Exame (2003, p.46), as empresas americanas apresentaram, na última década, 25% de crescimento de produtividade. Entretanto, este

crescimento não é capaz de assegurar a ocorrência de lucros ascendentes, tornando-se imprescindível controlar os custos de forma a se obter a ascendência dos lucros: "manter os custos sob controle não é mais questão de opção. É questão de sobrevivência". Porém, para que isso ocorra, é preciso reduzir os custos de maneira adequada, a fim de não comprometer o crescimento futuro da empresa ou até mesmo para não se obter um resultado nulo.

Portanto, a contabilidade de custos é um elemento essencial dentro de uma empresa, uma vez que esta é responsável pelo fornecimento de dados e informações relevantes aos gestores para o processo de decisão gerencial. Deve-se, ainda, observar que a vigilância sobre os custos tornou-se imperativa no ambiente globalizado.

Para alcançar os seus objetivos, a Contabilidade de Custos dispõe dos sistemas de custos, os quais representam a estrutura em que as informações de custos de uma organização é reunida. Para cada tipo de empresa, deve haver um sistema de custos específico as suas características, objetivos e as suas necessidades de informações.

Martins (1993, p.23) define custo como sendo "o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", ou seja, representa os

gastos efetuados na obtenção de um produto ou para a prestação de um serviço.

Nascimento (2002, p.46) ressalta que existem inúmeras classificações para os custos, sendo estas decorrentes da análise do comportamento dos custos em relação a uma determinante específica (em relação ao produto, ao volume produzido, ao controle despendido, etc). Esse autor utiliza-se da classificação de custos realizada por Bornia (apud Nascimento, 2002, p.46) para demonstrar tal fato, a saber:

a. em relação à variabilidade: corresponde à análise dos custos em função do volume de produção, é compreendido pelos custos fixos e custos variáveis. No qual o primeiro não apresenta relação com o nível de produção da empresa no período determinado, já o segundo encontra-se relacionado ao volume de produção, aumentando à medida que este se eleva;

b. em relação à finalidade de alocação: representa a facilidade de identificação dos custos a um certo produto, processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto. É representado pelos custos diretos e indiretos. Os materiais diretos e a mão-de-obra direta são prontamente identificados ao produto. Já os custos indiretos de fabricação (CIF) não apresentam a mesma facilidade de atribuição direta ao produto, sendo necessário para isso recorrer a alocações e rateios;

c. em relação à utilidade na tomada de decisões: nessa análise os custos são classificados em relevantes ou não-relevantes, visto que considera a relevância dos custos para a tomada de decisão. Os custos relevantes são aqueles que apresentam modificação em decorrência de uma tomada de decisão, já os custos não-relevantes permanecem inalterados mediante uma decisão adotada;

d. em relação à facilidade de eliminação: são compreendidos pelos custos evitáveis e inevitáveis. Os evitáveis representam aqueles custos que se extin-

guirão no curto prazo, em razão do encerramento de alguma atividade da empresa e os inevitáveis permanecerão no curto prazo mesmo mediante a extinção de alguma atividade da empresa.

e. demais classificações: encontram-se ainda classificações como: custos de oportunidade, custos desembolsáveis e não-desembolsáveis e os custos de transformação.

Princípios e métodos de custeio

Bornia (2002, p.51), ao analisar os sistemas de custeio, considera necessário distinguir os princípios de custeio dos métodos de custeio, pois ocorre o fato de as divergências encontradas entre os métodos de custos serem relativas tanto a problemas de definição dos princípios, como também em função do próprio método. Consolidando essa idéia, Bornia (p.120) ainda apresenta que "as diferenças mais contundentes entre o ABC e o RKW não estão no campo do método (cálculo dos custos), mas no campo do princípio (que informações são obtidas e para que são utilizadas)". Bornia expõe, ainda, que "a inter-relação verificada entre princípios e métodos refletirá o sistema de custeio utilizado por uma organização".

1. Princípios de custeio

Os princípios de custeio são resultados da análise da qualidade e da relevância de uma informação gerada por uma organização. Essa análise considera se as informações fornecidas pela empresa atendem as suas necessidades e, caso não atendam, quais seriam as informações relevantes a serem disponibilizadas. Bornia (2002, p.55) define os princípios de custeio como as "filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou período de tempo no qual se realiza a análise. "Os princípios de custeio são classificados por esse autor como: cus-

teio variável, custeio por absorção ideal e custeio por absorção integral.

O *custeio variável* reconhece, como relevante para auxiliar a tomada de decisão a curto prazo, somente os custos variáveis. Os custos fixos não são relevantes e por isso são computados como despesas do período.

O *custeio por absorção ideal* reconhece como custo do produto o total de custos fixos e variáveis, entretanto considera os desperdícios anormais e normais como despesas do período. Este custeio possibilita o gerenciamento com base em suas informações, uma vez que trata isoladamente os desperdícios do custo do produto, gerando informações que possibilitam a identificação dos pontos passíveis de aprimoramento.

O *custeio por absorção integral* considera os custos, sejam eles fixos ou variáveis, como custos dos produtos e trata os desperdícios anormais como despesas do período. Portanto, este princípio de custeio atende tão-somente às exigências legais e dos usuários externos, não fornecendo informações adequadas ao gerenciamento, uma vez que não identifica claramente os pontos possíveis de melhoria.

2. Métodos de custeio

Os métodos de custeio podem ser classificados em método do custo-padrão, método dos centros de custos e método de custos baseado em atividades (ABC), os quais serão analisados em seguida.

1. Método do Custo-Padrão

O custo-padrão é uma tradicional ferramenta de custeio, que tem como objetivo fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. Segundo Perez Junior et al (1999, p.154), o ato de controlar significa "conhecer a realidade, compará-la com o que foi previsto, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes de correção".

O ato de controlar significa "conhecer a realidade, compará-la com o que foi previsto, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes de correção".

Para Nascimento (2002, p.49) o custo-padrão pode ser analisado sob três vertentes, que são:

- instrumento de planejamento, uma vez que os custos são calculados antecipadamente, ou seja, antes da produção efetiva;

- instrumento de controle, pois os padrões estabelecidos são confrontados com os custos reais, "servindo de medida de desempenho dos custos";

- ferramenta disponível para a tomada de decisão, "principalmente quando se deseja conhecer antecipadamente os resultados da implantação, ou não, de determinada decisão."

Segundo Martins (1993, p. 268), o objetivo do custo-padrão é "fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido", as divergências entre o real e o padrão são apuradas e analisadas de forma que sejam realizados esforços para a correção. Ainda de acordo com esse autor, este método de custeio não é uma forma de reconhecimento contábil de custo, mas sim uma técnica auxiliar. Dessa forma, o método de custo-padrão não necessita estar integrado ao sistema de custos da empresa, podendo as variações encontradas serem analisadas separadamente do sistema formal de custos.

Porém, esse mesmo método requer uma metodologia de apoio para a definição dos padrões e dos custos efetiva-

mente ocorridos, a fim de possibilitar a análise das diferenças e os desvios aos padrões estabelecidos. Devido a este fato, o custo-padrão estará sensível aos mesmos problemas da metodologia de custeio utilizada.

Os objetivos, a utilidade e o enquadramento do custo-padrão como método ou princípio são abordados por Bornia (2002, p. 89):

O método do Custo-padrão ajuda na fixação dos padrões de comportamento desejados e na determinação e discriminação das diferenças verificadas, apontando o caminho para a procura de suas causas. Assim, o método do Custo-padrão não se enquadra na definição usada para o termo método, pois não se trata somente do cálculo de custos, extrapolando o mero levantamento dos custos com procedimentos para auxílio ao controle gerencial e situando-se próximo ao que denominamos de princípio, pois trata também da essência da informação.

A fixação do custo-padrão pode ocorrer de duas maneiras: pelo custo-padrão ideal ou pelo custo-padrão corrente.

Segundo Martins (1993, p.269) o custo-padrão ideal é obtido quando se estabelecem metas rígidas e difíceis de serem alcançadas. Para esse autor, o emprego de tal padrão não é adequado, uma vez que tende a gerar uma desmotivação nos funcionários da organização e ainda apresenta dificuldades em ser estabelecido. Martins defende a idéia de que, se o custo-padrão for fixado tendo como referência o padrão ideal, cada indivíduo da empresa saberá antecipadamente que tal valor é inatingível, e "que todo e qualquer esforço jamais culminará na satisfação máxima de objetivo alcançado, e poderá haver a criação de um espírito psicológico individual e coletivo amplamente desfavorável."

Já a outra forma de fixação de custo-padrão é o corrente. De acordo com Martins (1993, p.269) este pode minimizar a insatisfação e a desmotivação

decorrente da incapacidade de se atingir o padrão ideal, pois apresenta uma fixação mais realista, em que determinadas metas são difíceis de serem alcançadas, sem contudo serem impossíveis. Portanto, este padrão leva em consideração as deficiências relativas ao processo produtivo e a sua fixação é obtida através do trabalho conjunto da Engenharia Industrial e da Contabilidade de Custos.

Nascimento (2002, p.51) expõe que, na definição do padrão, deverão ser observados os seguintes fatores: "metas a serem atingidas no curto e no longo prazo, capacidade financeira de investimentos para implantação e operacionalização do processo produtivo", entre outros.

O Método de custeio-padrão requer a constante atualização dos padrões fixados, decorrentes das alterações dos fatores, tais como: variações no imobilizado produtivo, oscilações do valor de insumos, substituição de tecnologia, aprimoramento em atividade/processos, entre outros.

II. Método dos Centros de Custos

O método dos centros de custos é uma ferramenta que visa atender a necessidade de acompanhamento do desempenho da organização por partes e em sua totalidade. Esse método consiste em dividir a organização em centros de custos, que em geral correspondem a departamentos, para em seguida ocorrer a acumulação dos custos indiretos de fabricação nesses e por último nos produtos.

Segundo Horngren (1985, p.188), um centro de custo "é o menor segmento de atividades ou área de responsabilidade para o qual se acumulam custos".

Segundo Bornia (2002, p.101-102), ao proceder à divisão da empresa em centros de custos, deve-se considerar os seguintes aspectos:

- **organograma** – os centros de custos são definidos considerando os setores da empresa;

• **localização** – consideram-se as diversas localidades que uma organização pode possuir;

• **responsabilidade** – é determinada em função das responsabilidades das gerências;

• **homogeneidade** – refere-se à homogeneidade de trabalho ao qual os produtos de um centro de custo são submetidos.

As alocações dos custos indiretos de fabricação ocorrem em função dos critérios de rateio adotados pela organização, em geral baseados no volume de produção. Os critérios de rateio devem ser adequados e resguardarem uma relação lógica entre o recurso consumido e a sua utilização pelos departamentos e produtos.

Bornia (2002, p.103) divide o procedimento de adoção do método dos centros de custos em:

- a. separação dos custos em itens;
- b. divisão da empresa em centro de custos;
- c. identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d. redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- e. distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

Críticas são direcionadas a esse método, uma delas é em razão de ele ter sido projetado em época em que a mão-de-obra e a matéria-prima eram os fatores de produção predominantes, tornando-o inadequado em um ambiente no qual os custos indiretos de fabricação ganham maior destaque nos custos totais de uma organização.

Tendo isso em foco, esse método de custeio é utilizado com resultados satisfatórios para aquelas organizações que apresentam a sua estrutura de custos composta substancialmente por matérias-primas e mão-de-obra direta e custos fixos irrelevantes. Tal fato é decorrente do efeito pouco significativo que o critério de rateio adotado para os

custos fixos terá sobre a apuração dos custos totais dos produtos.

Outra crítica diz respeito ao fato de ele estar direcionado para o objetivo fiscal, ou seja, ao atendimento às normas fiscais em prejuízo do aspecto gerencial.

III. Método de Custeio Baseado em Atividades

O método de custeio baseado em atividades ou ABC (*Activity Based Costing*) é bastante antigo. Nakagawa (1994, p.41) cita que o custeio ABC já era utilizado pelos contadores em 1800 e no início de 1900. Existem, ainda, registros históricos de sua utilização nos anos 40 e 60. Segundo Bornia (2002, p.120) o ABC, nos moldes atuais, é fruto dos trabalhos desenvolvidos no final dos anos 80 pelo CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*).

O custeio ABC mostrou-se mais adequado que os métodos tradicionais, em relação à mudança verificada na estrutura dos custos das organizações modernas. Na qual observa-se a ocorrência de uma elevação dos custos indiretos de fabricação, acarretando uma maior representatividade destes na participação dos custos totais da empresa. Com relação a esse aumento dos custos indiretos de fabricação e a essa modificação na composição dos custos, Nakagawa (1991, p.34) expõe:

As tecnologias avançadas de produção, ao mesmo tempo que vêm revolucionando os processos de produção no nível de chão de fábrica, têm provocado, simultaneamente, sensíveis alterações nos padrões de comportamento dos custos. Ao mesmo tempo em que a incidência em custos com materiais e mão-de-obra direta vem decrescendo, os custos indiretos de fabricação (CIF), como a depreciação, gastos com engenharia e processamento de dados, têm aumentado sensivelmente.

De acordo com Leone (1997, p.258), essa alteração na composição dos custos

das empresas levou à necessidade de se estabelecer critérios mais acurados de rateio dos custos indiretos de fabricação, de forma "que represente o mais fielmente possível o consumo que cada área faz dos recursos". Para atender tal demanda, utiliza-se o método ABC, o qual tem o foco direcionado na alocação dos custos indiretos, uma vez que os custos diretos são prontamente identificáveis com o produto.

Nakagawa (1994, p. 44) considera que o ABC não se fundamenta no fornecimento de informações sobre os custos dos produtos e serviços somente para a elaboração das demonstrações contábeis. Na verdade, ele representa um 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".

O custeio ABC consiste em dividir as operações da empresa em atividades, a qual Nakagawa (1994, p.44-45) define como sendo "um conjunto de ações necessárias para atingir as metas e os objetivos de uma função". Para esse autor, a função é entendida como "uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade, etc." Dessa forma, o ABC baseia-se na estrutura de atividades de uma organização e não no modelo departamental tradicional.

Segundo Bornia (2002, p.122), o ABC parte do pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos da empresa e não os produtos que os consomem. As atividades, por sua vez, são consumidas pelos produtos. Com isso, os custos são atribuídos às atividades baseando-se na utilização que elas fazem dos recursos, e aos produtos e serviços são atribuídas as atividades consumidas por eles.

Para que os recursos sejam acumu-

lados nas atividades, e posteriormente em produtos, utilizam-se os direcionadores, que são compreendidos pelos direcionadores de custos e direcionadores de atividades. Perez Jr. et al (1999, p.229-230) entendem que o direcionador de custos, ou cost driver, expressa a "forma como as atividades consomem recursos", já o direcionador de atividades demonstra a "forma como os produtos ou serviços consomem atividades".

O custeio baseado em atividades, como ferramenta gerencial, relatam Perez Jr et al (1999, p.239), apresenta diversas vantagens em relação aos tradicionais métodos de custeio, a saber: (a) possibilita uma apuração mais precisa dos custos dos produtos, o que permite uma análise mais acurada da rentabilidade dos produtos; (b) viabiliza a identificação dos direcionadores de custos e atividade, resultando no aprimoramento contínuo dos processos e produtos; (c) permite a identificação dos custos que não agregam valor aos produtos e processos, induzindo conseqüentemente o aumento da lucratividade; (d) revela a existência de custos antes não constatados pelos custeios tradicionais, possibilitando um aperfeiçoamento do desempenho, bem como fornecendo informações mais apuradas para serem utilizadas no processo decisório estratégico.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.122), "Os sistemas de custeio baseados na atividade oferecem informações de custo mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos. O sistema ABC focaliza as atividades organizacionais como elementos-chave para análise do comportamento do custo, associando as despesas organizacionais destinadas a recursos".

Bornia (2002, p.129-130) explicita as características do ABC, as quais são:

- viabiliza uma análise mais acurada dos custos indiretos (overhead), uma vez que reconhece a complexidade des-

tes ao adotar as bases de rateio;

- é importante ferramenta nas decisões a serem tomadas em relação aos custos fixos, bem como no controle destes, pois disponibiliza informações que direcionam a análise às atividades responsáveis pelos custos;

- considera o impacto das atividades na alteração dos custos fixos, configurando-se assim em um modelo de apoio a decisões de longo prazo;

- demonstra-se minucioso na definição e detalhamento das atividades, bem como na alocação de custos às atividades;

- disponibiliza uma visão de processo (visão horizontal), essencial para a racionalização deste, o que se caracteriza em uma vantagem sobre o método RKW, o qual disponibiliza um enfoque funcional (visão vertical);

- afere os custos com maior precisão que o método do centro de custos, já que as atividades encontram-se em um nível de detalhamento superior aos centros de custos;

- a determinação às atividades e os cálculos de seus custos são mais complexos que o método dos centros de custos;

- possibilita ao ABM (Activity-based management) informações relevantes para o gerenciamento e controle das atividades, viabilizando a avaliação de desempenho;

- em função do anterior, possibilita não apenas um aprimoramento do sistema de custos da organização, como também um aperfeiçoamento na gestão da mesma.

De acordo com Leone (apud Nascimento, p. 63) o método ABC pode ser utilizado e implantado por empresas de qualquer tipo, porém terão melhores resultados aquelas que apresentarem as seguintes características:

- "o montante das despesas e dos custos indiretos passa a ser substancial concomitantemente à perda de relevância do montante dos custos da mão-de-obra direta, diante do custo total de produção;

- os investimentos em equipamentos fabris são tão altos, resultando em mudanças significativas no processo de produção, e fazendo com que os custos e despesas indiretos se tornem quase totalmente fixos;

- a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de uma grande quantidade de consumidores diferentes;

- as operações, principalmente fabris, podem ser analisadas com facilidade, favorecendo a implantação de técnicas mais sofisticadas que atendem a uma relação favorável entre custos e benefícios;

- as empresas dispõem de sistemas de informação automatizados que não só controlam os processos produtivos, como também podem controlar o consumo de diversos insumos."

Segundo o IOB (1994, p. 77), uma das limitações apresentadas pelo método ABC está no fato de sua implantação requerer análises dispendiosas e cuidadosas aos objetivos e operações da empresa. Apresenta também a necessidade de significativos investimentos em informatização e aperfeiçoamento de pessoal para viabilizar a sua implantação, bem como requer modificações estruturais e organizacionais.

Ao mesmo tempo em que a incidência em custos com materiais e mão-de-obra direta vem decrescendo, os custos indiretos de fabricação (CIF), como a depreciação, gastos com engenharia e processamento de dados, têm aumentado sensivelmente.

Com relação às limitações do ABC, Leone (1997, p. 260) expõe que, devido ao fato de ele se basear nos princípios do custeio por absorção integral, o método ABC carrega consigo todas as limitações inerentes a esse princípio. O que, por sua vez, limitará a tomada de algumas decisões a curto prazo com base nas informações fornecidas pelo método. Como forma de reduzir este impacto, esse autor sugere a utilização dos princípios do custeio por absorção ideal ou do custeio variável.

Cogan (1994, p.7) afirma que não é aplicável na prática a forma mais minuciosa do método ABC, pois esta exige um número excessivo de informações gerenciais.

A inter-relação entre os sistemas e os métodos de custeio

Conforme pode ser observado nas seções anteriores, a Contabilidade de Custos possui métodos e sistemas de custeio que utilizam critérios particulares para a definição e acumulação dos custos, fornecendo informações relevantes sobre os custos de uma empresa. As peculiaridades de cada método ou sistema de custeio fazem deles uma importante fonte de informações para determinado fim gerencial. Entretanto, nenhum deles isoladamente consegue atingir de forma plena as necessidades de informações requeridas por uma organização moderna.

Para que as empresas maximizem a qualidade das informações de custos, o ideal é a conjugação de mais de um método e sistema de custeios, assim extraindo o que cada um tem de mais vantajoso e objetivo para o gerenciamento de uma empresa. Adicionalmente os pontos falhos e inconsistentes de um sistema ou método de custeio poderão ser complementados pelas vantagens de outro.

Essa forma integrada de utilização das ferramentas de custeios faz com que

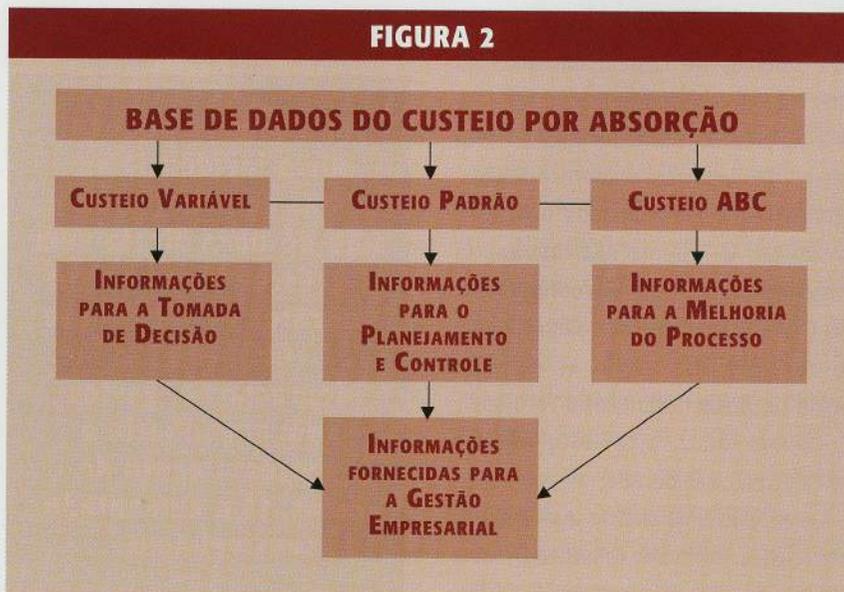
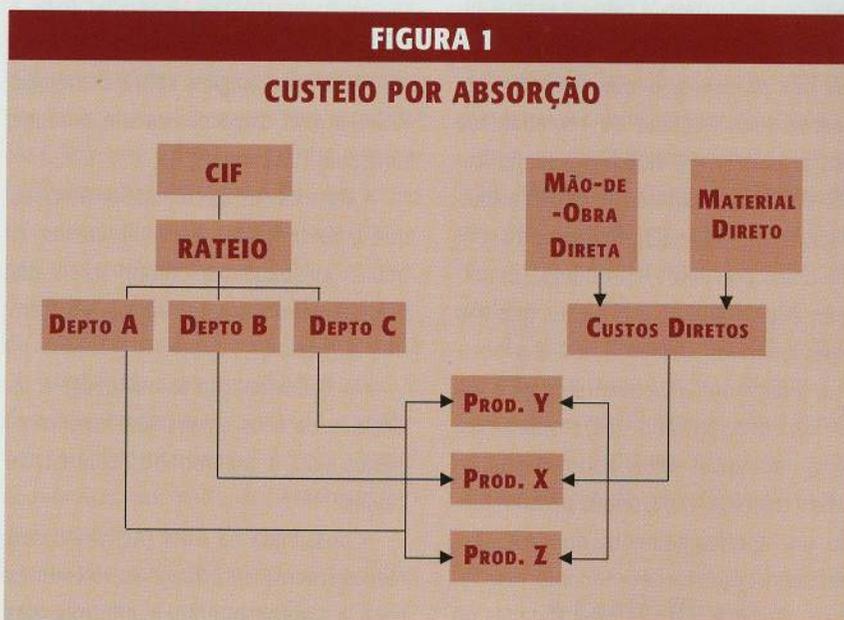
a Contabilidade de Custos de uma empresa consiga atingir as suas principais finalidades, que são: a avaliação patrimonial, o planejamento e controle das operações e a de instrumento para a tomada de decisões.

Para tanto, a empresa deverá desenvolver um banco de dados que permita o inter-relacionamento entre os métodos e sistemas de custeio, tais como: o custeio por absorção, o custeio variável, o método dos centros de custos, o método do custeio baseado em atividade e o método do custeio-padrão.

É sabido que as empresas brasileiras

são obrigadas pela legislação a efetuar a contabilização de seus custos por meio do sistema de custeio por absorção. Em função disso, é natural que todas elas possuam no mínimo esse sistema de custeio. Partindo desse pressuposto, conclui-se que o sistema de custeio por absorção é o mais adequado para ser utilizado como banco dos dados da integração dos sistemas e métodos de custos.

No Sistema de Custeio por Absorção a empresa registrará seus gastos, os quais em seguida serão classificados como custos para obtenção do produto ou como



despesa do exercício, em conformidade com os princípios desse custeio. Posteriormente, os custos serão alocados aos departamentos e finalmente aos produtos, conforme pode ser observado pela Figura 1.

A partir do banco de dados sobre os custos fornecidos pela elaboração do Sistema de Custeio por Absorção, a empresa poderá desdobrar os dados de maneiras variadas, formando com isso outros métodos e sistemas.

Ao segregar os dados de custos e despesas em variáveis e fixas, a empresa estará formando o custeio variável, o qual fornecerá informações de custos que auxiliarão os gestores na tomada de decisão. Por meio dessas informações poderão ser analisados a relação entre custo/volume/lucro, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, os graus de alavancagem financeiro e operacional. Essas análises são fundamentais para a tomada de decisão, principalmente de curto prazo, como, por exemplo, a aceitação ou não de uma encomenda extraordinária.

O método de custo-padrão a ser estabelecido poderá se basear tanto no custeio por absorção como no custeio variável e ainda no custeio ABC. Assim, por meio da análise de um desses métodos, a empresa fixará padrões de custos que serão confrontados com os efetivamente ocorridos no período. A partir do custo-padrão, a empresa poderá utilizar as informações da Contabilidade de Custos para fazer tanto o planejamento e o controle dos custos, como para suportar a tomada de decisão, conforme já foi citado anteriormente.

O banco de dados dos custos gerados a partir do Sistema de Custeio por Absorção poderá ser estruturado a fim de formular o Custeio Baseado em Atividades. Para tanto, serão levantadas as atividades desenvolvidas em cada departamento, obtendo posteriormente as atividades e os processos que compõem a obtenção dos produtos. Com o Custeio

Baseado em Atividades, os gestores da empresa terão a sua disposição informações que possibilitam a eliminação de atividades que não agregam valor ao produto, acarretando uma conseqüente melhoria do processo produtivo. Possibilitará também um tratamento mais minucioso dos custos indiretos de fabricação.

O inter-relacionamento entre sistemas e métodos de custeio a partir de um banco de dados pode ser visualizado pelo o fluxo da Figura 2.

Conclusão

No decorrer desse trabalho observa-se que a Contabilidade de Custos fornece uma enorme fonte de informação utilizável no amparo do processo de tomada de decisões das empresas. Para tanto, ela apresenta diferentes sistemas de custeio, cada qual direcionado ao atendimento de determinados objetivos inerentes às atividades organizacionais.

Assiste-se, atualmente, a uma necessidade de adequação dos sistemas de custos às exigências informativas do ambiente globalizado, no qual as empresas encontram-se inevitavelmente inseridas. A competitividade do mundo atual impõe às empresas uma atuação estratégica que seja ao mesmo tempo eficiente e eficaz. Dentro desse enfoque torna-se imprescindível o desenvolvimento de estratégias voltadas para a gestão dos custos, uma vez que o êxito e a continuidade de uma organização estão atrelados ao seu desempenho interno e a sua capacidade de gerenciar os recursos aplicados em suas operações.

Dentro da visão do mundo extremamente competitivo e complexo, verifica-se não ser recomendável a utilização de um único sistema de custeio para suportar a vasta gama de decisões gerenciais requeridas a uma empresa. Isto decorre do fato de os sistemas de custeio possuírem características e objetivos especifi-

cos, o que restringe uma decisão gerencial baseada em um único sistema. A fim de minimizar essa deficiência, é ideal as empresas conjugarem mais de um sistema, potencializando a informação fornecida sobre custos, com combinação entre os métodos e sistemas de custeio.

* **Caroline Miriã Fontes Martins** – Pesquisadora do Núcleo de Estudos em Controladoria do Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG. carolfontes@ufmg.br

****Silvério Antônio do Nascimento** – Mestre em Engenharia de Produção -UFSC. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG. Pesquisador, Orientador do Núcleo de Estudos em Controladoria do Departamento de Ciências Contábeis da FACE/UFMG. silan@face.ufmg.br

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- COGAN, Samuel. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- CORREA, Cristiane. Mãos de tesoura. *Revista Exame*, São Paulo, ed. 789, ano 37, n. 7, p. 44-52, 9 abr. 2003.
- FREIRES, Francisco Gaudêncio Mendonça. *Proposta de um modelo de gestão dos custos da cadeia de suprimento*. 2000. 112. (Mestrado em Engenharia de Produção). Faculdade de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Princehall do Brasil Ltda, 1985.
- IOB – Informações objetivas. Alguns conceitos e procedimentos fundamentais do sistema de custeio ABC. *Temática contábil e balanços*. Bol. 1/95. São Paulo: IOB, jan. 1995, p.5-9.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e Desempenho, administre seus custos para ser mais competitivo*. 1ª ed., São Paulo, Futura, 1998.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implantação*. São Paulo: Atlas, 1991.
- NASCIMENTO, Silvério Antônio de. *Modelo genérico para implantação de sistema de custos em indústria de confecção de vestuário com o uso de planilhas eletrônicas*. 2002. p.140 (Mestrado em Engenharia de Produção). Faculdade de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- PEREZ JR; et al. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 1999.
- VANDERBERCK, Edward J.; NAGY, Charles F. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.