

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS

Enid de Fátima Moreira¹. Osvaldo Ferreira da Cunha²

1 – Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA – Universidade do Vale do Paraíba – 12244-000 – São José dos Campos – SP – Brasil - Rua Manoel Saldanha, 280 – Vale dos Pinheiros – CEP 12242-330 – ennid@ig.com.br

2 – Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA – Universidade do Vale do Paraíba – Av. Shishima Hifumi, 2911 Urbanova – CEP 12244-000 – São José dos Campos – SP – Brasil – rotsa@ig.com.br

Palavras-chave: Implantação, Função Contábil, Gerenciamento

Área do Conhecimento: VI - Ciências Sociais Aplicadas

RESUMO

A implantação de um sistema de custo apresenta um conjunto de desafios, cuja solução transcende a função contábil. Dos métodos de custeio tradicionais, entendemos que se bem utilizados, com critérios racionais e com profissionais bem preparados poderão dar tantas contribuições quanto o ABC, este último que tem sido reconhecido pela administração da produção e por outras atividades no ramo.

INTRODUÇÃO

A grande concorrência no mercado de hoje o torna mais competitivo, nestas condições para uma empresa se manter, ela deve sempre buscar melhorias. Um dos itens que chama muita atenção dos consumidores é com certeza o preço, no entanto este é ditado pelo mercado com pequenas variações, salvo raras exceções, dessa forma o controle dos custos das empresas vem se tornando um item de grande valor. Uma metodologia de levantamento e controle dos custos que vem se difundindo bastante ultimamente é o Sistema ABC.

Um dos cerne desse sistema são as Atividades propriamente ditas, assim a definição das Atividades a serem custeadas é de fundamental importância, pois é a partir delas que será formada toda a imagem da situação e gerado o Custo dos Objetos. Essa definição deve levar em conta a diferença, às vezes sutil, entre a

Atividade e o Objeto de Custo. Além disso uma atenção especial deve ser direcionada as Atividades Secundárias (aquelas que dão apoio ao processo principal), pois se bem definidas, seu controle implicará na redução do custo indireto da empresa, o que sem o Sistema ABC é bastante difícil de se fazer.

A IMPLANTAÇÃO

Para implantar um sistema de custos é necessário ter em mente que não existe um sistema capaz de resolver todos os problemas da empresa, por isso é importante que se tome algumas providências básicas e exija uma abordagem técnica de relações humanas bem definidas.

É comum a resistência humana nas situações de mudanças organizacionais, o consultor ou especialista de custos não pode entrar em conflito com as reações humanas que lhes são desfavoráveis. Ele deverá envolver o pessoal que irá usar e trabalhar no novo sistema capitalizando forças fazendo com que somem aos seus esforços e cheguem ao objetivo almejado.

Outro fator importante no processo de implantação é a análise do custo-benefício, os benefícios não são fáceis de medir, mas os custos deverão ser medidos para servirem de base à administração, para que ela possa julgar os benefícios dos resultados do sistema a ser implantado.

Uma medida que é das mais importantes e não deve ser considerada irrelevante, é a preparação de um manual de custos, que servirá como orientação e treinamento para novos funcionários que irão utilizar o sistema; este manual deverá ser composto por folhas soltas, pois no caso de alteração poderá ser facilmente substituído e ele deverá ser arquivado em ordem adequada.

O sistema que será implantado dependerá dos tipos de produtos, natureza das operações, dificuldades e facilidades do ambiente da empresa e das necessidades gerenciais, devendo ser controlados por relatórios definidos conforme sua abrangência, periodicidade e destinação. Os relatórios devem ser objetivos, concisos e preparados com dados que só interessem ao destinatário ou seu usuário.

Leone, no livro Custos - Planejamento, Implantação e Controle, descreve os passos que devem ser seguidos na implantação de um sistema de custos que são os seguintes:

- Levantamento da organização, separando os componentes em operacionais e administrativos, definindo a autoridade, a natureza, o alcance e as limitações das atividades, bem como as responsabilidades de cada componente;
- Definição dos parâmetros e unidades de mensuração que possam medir o volume de atividade de cada um dos componentes organizacionais, estabelecidos anteriormente;
- Analisar o comportamento dos custos e despesas de cada componente diante das bases de volume determinadas anteriormente;
- Familiarização com o plano de investimentos, expansão, reorganização e remanejamento das máquinas, dos equipamentos e dos departamentos;
- Analisar e reformular, se necessário, parte do sistema de materiais para que o sistema de custos a ser criado ou reorganizado possa nele se integrar;
- Analisar e reformular, se for o caso, o sistema de mão-de-obra, integrando-o com o nosso sistema de custos. Os parâmetros próprios de mão-de-obra, necessários ao sistema de custos, devem ser levantados. Estudos de tempos e movimentos, padronização de operações e métodos de trabalho e o registro dos quantitativos devem fazer parte das preocupações primárias do contador de custos nesse setor. A integração do setor com a pagadoria de pessoal será, também, considerada;
- Estudar os modelos de contabilidade já em uso na empresa (os registros, o plano de contas, os relatórios e o fluxo de dados e de documentos), com o objetivo de usá-los na integração do sistema de custos;
- Analisar o sistema de controle patrimonial. Para as finalidades de implantação de sistemas de custos, entender-se-á como controle patrimonial todas as ações, órgãos, objetos e registros que objetivam a administração

dos itens patrimoniais da empresa, tais como os ativos permanentes, sobretudo. O contador de custos deverá estar familiarizado com o plano de investimentos permanentes e considerá-lo no seu trabalho;

- O sistema de planejamento, incluindo principalmente o orçamento da empresa, deve ser integrado ao sistema de custos. O contador deverá absorver trabalhos já desenvolvidos pelo pessoal de orçamento. O tom geral da atuação do consultor ao projetar o sistema de custos deve ser o da procura permanente pela integração de funções;
- Em contato com os usuários principais, projetar as informações desejadas e que deverão ser produzidas pelo sistema de custos;
- Projetar os relatórios;
- Desenvolver o sistema de custos adequado às condições da empresa. O sistema de custos será o conjunto de registro de livros, de equipamentos, de recursos humanos, de operações e de critérios que deverá colher, acumular, organizar, analisar e interpretar os dados e transformá-los em informações úteis. Na verdade, esse é o trabalho interno da Contabilidade de Custos. (1)

O sucesso de um sistema depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar, por isso normalmente, o problema mais grave está na qualificação e competência das pessoas envolvidas nas fases iniciais do processamento. Geralmente as primeiras informações vem dos apontamentos da produção, onde o nível cultural e o interesse por serviços burocráticos são extremamente baixos. Logo, é obrigatório que se leve em consideração esse fato, pois em muitos casos é o grande responsável pelos insucessos de Sistemas de Custos.

TIPOS DE SISTEMAS DE CUSTOS

Com o surgimento da competição global, as empresas vem procurando melhorar seus sistemas de custos com o intuito de vender seus produtos a um preço justo e competitivo. Para isso é preciso escolher corretamente o sistema a ser utilizado, que reflita com certeza os custos dos produtos fabricados.

Dentre os tipos de custeio, encontra-se o tradicional Sistema de Custeio por Absorção, que é o mais utilizado pelas empresas e o único aceito pela legislação comercial e fiscal por ser proveniente da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, porém é um sistema que não transparece realmente o custo referente a cada produto porque trabalha

intensamente com os custos indiretos, distribuindo-os através de bases duvidosas entre os produtos. Visto por este aspecto, o sistema de custeio que vem se tornando uma importante ferramenta gerencial por estar refletindo o custo de cada produto, é o Sistema de Custeio por Atividade.

CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, todos os gastos, sejam eles diretos ou indiretos, tanto os custos fixos quanto os variáveis são incluídos na apuração do custo, mas nenhuma despesa é agregada a esse valor. O que determina esse sistema é a relação custo-produção.

Nesse método todos os custos são alocados aos produtos fabricados, os diretos pela apropriação direta e os indiretos por meio de critérios de rateio. Dessa maneira tem-se de fazer a inclusão não só dos custos diretos como dos custos indiretos de fabricação. Custos diretos são aqueles que podemos identificar e mensurar o quanto pertencem aos produtos, como por exemplo, as matérias-primas, mão-de-obra direta, serviços executados por terceiros, energia elétrica medida diretamente, ou seja, tudo o que se pode apropriar aos produtos com precisão, dispensando-se a necessidade de fazer rateios, sem que haja dúvidas quanto a serem deste ou daquele produto. Os custos indiretos são aqueles que necessitam de rateios, pelo fato de não conseguirmos ver com segurança a quais produtos se referem, por exemplo, a depreciação, aluguel, custo com pessoal que não trabalha diretamente com a produção e vários outros que não são possíveis identificar diretamente com os produtos.

Muitos custos são irrelevantes pela dificuldade de se fazer mensuração e acabam sendo considerados indiretos, outros por uma certa desorganização são transferidos dos custos diretos para os indiretos e por isso acabam sendo rateados, reduzindo a confiabilidade do custo final de cada bem. Por tais motivos muitos autores o consideram falho e impreciso.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

Mais conhecido como ABC (Activity-Based Costing), essa modalidade de custeio tem merecido, nos últimos anos, uma enorme atenção dentre os diversos assuntos das áreas contábil e administrativa. Este método busca reduzir as grandes diferenças causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Ele direciona os custos indiretos aos produtos. Esse direcionamento se

faz por atividades. 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 sistemas tradicionais.

Uma vez custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos, que levam o custo de cada atividade aos produtos. Todas as atividades importantes são identificadas e de forma lógica e possível mede-se quanto de seu custo deverá ser alocado em cada produto. Esse fator, denominado direcionador de custos (que, além de ser o grande diferencial deste sistema com os sistemas tradicionais, nada mais é que um determinador de ocorrência de uma atividade), passa a demonstrar, com clareza, a relação dos custos e a elaboração dos produtos. Sendo assim, diminuem-se consideravelmente as imprecisões ocasionadas por rateios arbitrários que são tradicionalmente utilizados por diversos sistemas de custeios.

Vale ressaltar a importância da correta definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, assim como dos direcionadores de recursos (também chamados de cost drivers) que irão compor os diversos custos incorridos às atividades.

IMPORTÂNCIA DO ABC

A quantidade de informações publicadas sobre o assunto, nos faz acreditar que o custeio baseado em atividades, constitui verdadeira revolução contábil e administrativa por dar grande contribuição sobre os custos indiretos, estes que com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, comparando-se aos custos diretos.

Poucos falam dos problemas associados à implantação e ao controle do ABC, como se não houvessem aspectos controversos desse sistema. Como já foi dito, não existe um sistema capaz de resolver todos os problemas da empresa, as falhas existem em todos os sistemas. Se estivéssemos diante de um sistema perfeito, não haveria explicação para a lentidão da sua aceitação entre as empresas.

DIFICULDADES DO ABC

Analisando as informações sobre o assunto, identificam-se dois problemas básicos à implantação do sistema de custeio baseado em atividades.

- resistência à mudança e
- complexidade do sistema.

O primeiro, já falado anteriormente, é meramente psicológico, logo se torna comum a todos os sistemas que afetam a estrutura organizacional da empresa. Pode ser superado à medida que a gerência, for realmente inovadora e disposta a desafiar as características básicas da natureza humana, a de procurar ser sempre estática às mudanças.

Já o segundo, a inegável complexidade do ABC, implica em muito a dificuldade de mudança e um dispêndio de tempo e de recursos que chega a tornar difícil estimar as suas reais vantagens em termos de custo-benefício.

Além dessas dificuldades, nota-se também o problema encontrado pelos empresários no direcionamento dos custos, que é o diferencial deste sistema. A cansativa pesquisa dos dados numéricos referentes a esses direcionadores e o seu adequado relacionamento com as diversas atividades da empresa são, com frequência, a maior causa de problemas com a implantação do sistema ABC.

O custo de implantação também é uma forma de resistência por parte dos empresários. A complexidade desse sistema, conforme dito anteriormente, torna, muitas vezes, extremamente difícil a estimativa dos seus custos. Tudo o que se pode antecipar com clareza é que tais custos serão mais elevados do que aqueles requeridos pela implantação de um sistema tradicional de custo, em consequência, dificultam uma visão confiável da sua relação custo-benefício. Assim surgem, dúvidas quanto ao retorno do investimento e vacilações quanto ao apoio que requer a opção e implantação do sistema ABC.

São estes os problemas mais comuns do Custeio Baseado em Atividades. Outros existem, como o trabalho empregado na implantação, ou até mesmo a insuficiência de recursos humanos e de equipamentos eletrônicos, ficando claro e evidente, que apesar de tecnicamente completo e seguro, o ABC também possui dificuldades, como qualquer outro sistema.

IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES RELEVANTES

Uma atividade é a combinação de pessoas, tecnologias, materiais, recursos financeiros, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho, funcionando como acumuladores de custos. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

ATRIBUIÇÃO DE CUSTOS ÀS ATIVIDADES

O custo de uma atividade compreende todos os recursos necessários para desempenhá-la. Devem incluir salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações etc.

Muitas vezes, é possível agrupar vários itens de custos em um só para refletir a natureza do gasto pelo seu total, como por exemplo:

- salários + encargos + benefícios = custo de remuneração
- aluguel + imposto predial + água + luz = custo de uso das instalações
- telefone + fax + correio = custo de comunicações
- passagens + locomoção + hotel + refeições = custos de viagens

Ou, pode ser desmembrada uma conta em várias subcontas para melhor evidenciar os recursos utilizados pelas atividades, como por exemplo a conta de mão-de-obra indireta, pode ter que ser aberta para separar as quantias gastas nas diferentes finalidades.

A primeira fonte de dados para custear as atividades é o razão geral da empresa, geralmente, é necessário solicitar estudos da área de engenharia e realizar entrevistas com os responsáveis pelos departamentos ou processos e até com quem executa a atividade.

IDENTIFICAÇÃO E SELEÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS

O que distingue o ABC dos sistemas tradicionais é a maneira como ele atribui os custos aos produtos, tornando a escolha dos direcionadores de custos o diferencial do sistema ABC. 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.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividades aplicam-se também as empresas não-industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Então, é possível utilizar o ABC em vários ramos de atividades como instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia e outras), hospitais, escolas. Enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos. O ABC pode ser implantado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa,

pode ser um sistema paralelo, sendo utilizado periodicamente.

CONCLUSÃO

É importante para as empresas fazer um estudo geral de suas atividades e procedimentos adotados para a transformação dos bens, para melhor adotar um sistema de custeio para as tomadas de decisões; pois, pode-se concluir que nenhum sistema de custo satisfaz totalmente os interesses da empresa quanto ao custo correto do produto.

Porém, é fundamental que os sistemas de custos se direcionem para a competição das empresas no sentido de oferecer resultados mais claros possíveis, para as tomadas de decisões quanto ao sistema a ser adotado, quanto ao preço de seus produtos etc. O custeio por atividades, o qual foi dado um enfoque maior neste trabalho,

deixa clara a melhor compreensão dos custos unitários de cada produto, permitindo decisões gerenciais mais conscientes.

BIBLIOGRAFIA

- Zucchi, Alberto Luiz. Contabilidade de Custos – Uma Introdução. Scipione.
- Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos – Inclui o ABC. Atlas, 8ª edição 2001.
- Viceconti, Paulo E. V. e Silvério das Neves. Contabilidade de Custos – Um Enfoque Direto e Objetivo. Frase, 4ª edição.
- (1) Leone, George Sebastião Guerra. Custos – Planejamento, Implantação e Controle. Atlas, 2ª edição 1994.
- Boletim IOB – Temática Contábil – Abril de 2003, Caderno nº 14
- Boletim IOB – Temática Contábil – Maio de 2003, Caderno nº 18