

SISTEMAS DE CUSTEIO

O custo dos produtos fabricados é normalmente, determinado pelos respectivos custos de natureza industrial. Estes podem ser, por um lado, directos (se originados especificamente pelos produtos/serviços) ou indirectos (se originados sem uma relação directa com os produtos/serviços) e, por outro, variáveis ou fixos.

Os custos variáveis industriais ocorridos num determinado período de tempo verificam uma relação de causalidade directa com o nível de produção e, portanto, são inequivocamente imputáveis aos produtos produzidos nesse período. Já os custos fixos industriais, geralmente associados a uma determinada capacidade instalada, mantêm-se inalterados seja qual for o nível de utilização dessa capacidade.

Assim, quando a capacidade instalada não estiver a ser utilizada no seu nível normal, a parte dos custos fixos correspondente à capacidade não utilizada pode ser considerada como custos de sub actividade, sendo discutível se deve fazer parte do custo dos produtos.

Existem várias alternativas de custeio consoante o tratamento que é dado aos custos fixos industriais, nomeadamente:

- Sistemas de Custeio Total – tanto os custos variáveis industriais como os fixos industriais são incluídos no custo do produto ou serviço;
- Sistemas de Custeio Variável – apenas os custos variáveis industriais são considerados como custos do produto ou serviço;

O que distingue os sistemas de custeio é, apenas, o facto de os custos fixos industriais (directos e indirectos) serem considerados como custos inventariáveis, já que, em ambos os casos, os custos das funções não industriais, tanto variáveis como fixos, devem ser registados como custos do período em que ocorrem.

A opção por uma alternativa ou outra determina que o custo dos produtos/serviços seja valorizado de forma distinta, com os consequentes reflexos em termos de resultados.

Os custos fixos industriais que são incorporados no custo dos produtos/serviços afectam os resultados do período por via do respectivo valor que é repercutido no Custo Industrial dos Produtos Vendidos (CIPV).

Os custos fixos industriais que não são incluídos no custo dos produtos/serviços afectam directamente os resultados do período, numa rubrica própria de Demonstração de Resultados, designada por Custos Industriais não Incorporados (CINI).

A problemática inerente aos diferentes sistemas de custeio centra-se na escolha da alternativa que melhor associe os custos fixos de natureza industrial efectivamente ocorridos em determinado período com a produção e as vendas desse mesmo período, ou seja, que melhor permita que os resultados traduzam com razoabilidade as condições de exploração verificadas no período.

Passam-se a caracterizar os sistemas de custeio acima identificados, especificando para cada um deles algumas das alternativas usualmente utilizadas, principalmente nas empresas industriais.

Sistema de Custeio Total:

O sistema de custeio total é o método de apuramento do custo dos produtos/serviços que inclui para além dos custos variáveis industriais, os custos fixos desta natureza, verificados num dado período.

Contudo, os custos fixos industriais podem ser considerados na sua totalidade ou em parte, pelo que se definem as seguintes alternativas de Sistemas de Custeio Total, atendendo ao diferente grau de incorporação dos custos fixos industriais no custo dos produtos/serviços:

- Sistema de Custeio Total Completo (SCTC)
- Sistema de Custeio Total Racional (SCTR)
- Sistema de Custeio com Imputação dos Custos Fixos Industriais por Quota Teórica (SCTQT)

Sistema de Custeio Total Completo

Este sistema de custeio caracteriza-se pela incorporação no custo dos produtos/serviços dos custos variáveis industriais e da totalidade dos custos fixos industriais ocorridos em determinado período; a determinação do CIPA é feita de acordo com a seguinte expressão:

$$CIPA = CVIndUnit \times Pr + CFInd$$

Os custos variáveis industriais correspondem ao produto do custo variável industrial unitário (CVIndUnit) pela quantidade produzida (Pr) em determinado período e os custos fixos industriais (CFInd) representam a totalidade dos custos fixos afectos à produção, ocorridos nesse mesmo período.

Quando existe subutilização da capacidade instalada e a produção do período for superior às vendas do mesmo, este sistema de custeio permite diferir os custos de sub actividade correspondentes às unidades produzidas e não vendidas, para períodos seguintes.

Sistema de Custeio Total Racional

De acordo com este sistema de custeio o custo dos produtos/serviços inclui, para além dos custos variáveis industriais, apenas uma parte dos custos fixos industriais.

Aplica-se quando a produção real difere de uma forma substancial da produção considerada normal, ou seja, quando se labora a níveis substancialmente inferiores aos da capacidade instalada.

Na determinação do custo dos produtos/serviços efectivamente realizados em dado período não é incorporada a totalidade dos custos fixos industriais registada nesse mesmo período, uma vez que estes correspondem às necessidades da empresa para níveis de actividade considerados normais, que se identificam geralmente com determinada capacidade produtiva instalada.

Os custos fixos industriais a imputar ao custo dos produtos/serviços tem em linha de conta a relação existente, em determinado período, entre a quantidade real produzida (P_r) e a produção normal (P_n) e apenas a parte proporcional dos custos fixos industriais que obedece àquela relação é incorporada no apuramento do CIPA, ou seja:

Custo Fixos Industriais a incorporar no custo do produto (CFInd):

$$CFInd = CFInd \times \frac{Pr}{Pn}$$

A determinação do CIPA é, então, dada pela seguinte expressão:

$$CIPA = CVIndUnit \times Pr + CFInd \times \frac{Pr}{Pn}$$

A diferença entre a totalidade dos custos fixos industriais ocorridos num dado período e os custos fixos industriais incorporados no custo dos produtos ($CF_{Ind} - CF'_{Ind}$) é considerada como um custo do período e, portanto, incluída na DR na rubrica de Custos Industriais não Incorporados (CINI).

Está subjacente nesta análise que a produção real é inferior à produção normal ($P_r < P_n$), pelo que o montante dos custos fixos industriais incorporados no CINI corresponde aos custos desta natureza associados à subutilização da capacidade instalada que, assim, são logo reflectidos pela totalidade no resultado do período em que a situação ocorreu.

Quando a capacidade normal da empresa está a ser plenamente utilizada, a produção real é igual à produção normal, logo todos os custos fixos industriais do mês são custos do produto, não havendo, portanto, distinção entre o SCTR e o SCTC.

Em circunstâncias excepcionais a produção efectivamente ocorrida num determinado período pode exceder a capacidade normal de produção, mas tal não significa que haja um acréscimo dos custos fixos industriais, pois geralmente esse excedente de produção é alcançado com o recurso a novos custos industriais de natureza variável ou semi-variável, que permitem satisfazer necessidades pontuais da procura do produto.

Não devem ser imputados aos produtos mais custos fixos do que os efectivamente verificados no período, para que as existências não sejam valorizadas por um valor superior ao seu custo. Assim, os custos fixos industriais desse período são repartidos por uma maior quantidade produzida, diminuindo o custo unitário do produto.

Sistema de Custeio Total com Imputação dos Custos Fixos Industriais por Quota Teórica:

Os níveis de actividade de uma organização nem sempre se desenvolvem de forma regular ao longo do ano, existindo por vezes factores diversos que determinam a sazonalidade quer das vendas, quer da produção.

Nestes casos coloca-se a necessidade de repartir os custos fixos industriais anuais uniformemente pelos vários meses do ano, independentemente do volume de produção efectivamente registado nesse mês, para que os efeitos da sazonalidade não afectem, positiva ou negativamente, os custos dos produtos nos meses de maior actividade ou de actividade mais baixa, respectivamente.

A imputação dos custos fixos industriais aos produtos é efectuada, então, através de uma quota teórica, que se multiplica pelas quantidades produzidas no mês. Este método de apuramento do custo dos produtos designa-se por Sistema de Custeio Total com Imputação dos Custos Fixos Industriais por Quota Teórica (SCTQT).

A determinação do CIPA é, neste caso, dada pela seguinte expressão:

$$CIPA = CVIndUnit \times Pr + QuotaTeórica \times Pr$$

A Quota Teórica (QT) identifica-se com o custo fixo unitário médio anual, que é calculado dividindo os custos fixos industriais estimados para determinado nível de actividade, pela produção anual prevista.

A diferença entre o total dos custos fixos industriais registados em determinado período e os imputados a esse mesmo período através da utilização de uma quota teórica é considerada como um custo do período, logo incluída da DR desse mês, na rubrica de Custos Industriais não Incorporados (CINI). Essa diferença pode ser negativa ou positiva, consoante a actividade real observada for inferior ou superior à actividade média anual.

Sistema de Custeio Variável:

De acordo com este sistema de custeio (SCV) apenas os custos variáveis industriais são considerados como custos do produto/serviço e a determinação do CIPA é obtida pela seguinte expressão:

$$CIPA = CVIndUnit \times Pr$$

Os custos fixos industriais (CFInd) não dependem do nível de produção, estando antes relacionados com o período de tempo e, portanto, não são incorporados no custo dos produtos, sendo considerados na sua totalidade como custos do período em que ocorrem, incluídos na DR, rubrica do CINI.

Utilização do Sistema de Custeio Variável:

O Sistema de Custeio Variável conduz à determinação de resultados contabilísticos coerentes com a análise Custo/Volume/Resultados (CVR). Mesmo quando a produção do período difira significativamente das vendas, uma vez que considera todos os custos fixos industriais ocorridos num dado período como custos a afectarem o resultado desse período.

A utilização do Sistema de Custeio Variável proporciona informação de grande utilidade para a tomada de decisões por parte dos gestores, nomeadamente para:

- Decidir sobre uma melhor utilização a curto prazo da capacidade instalada;

- Efectuar uma análise de sensibilidade dos resultados face a variações do volume de actividade;
- Analisar os resultados dos diferentes produtos e das diferentes estratégias de marketing.

As vantagens da utilização deste sistema de custeio devem ser entendidas no enquadramento do comportamento dos custos face a variações do nível de actividade, principalmente numa óptica de curto prazo e dentro de determinado intervalo de volume relevante.

Método ABC (Custeio Baseado nas Actividades):

O desenvolvimento da abordagem ABC está associado às limitações e insuficiências dos sistemas tradicionais de apuramento de custos.

A nova envolvente empresarial caracteriza-se pelo aparecimento de tecnologias e métodos sofisticados de produção, pelo aumento da concorrência e acréscimo do nível de exigência dos clientes.

A conjugação destes factores conduziu a que as organizações passassem a produzir produtos substancialmente mais complexos recorrendo a novos modelos de produção e a desenvolver actividades, que no passado eram pouco relevantes, mas que agora se tornaram cruciais para garantirem a sua sobrevivência e sucesso.

Algumas dessas actividades são, por exemplo, o controlo de qualidade, marketing, concepção de produtos, I&D, engenharia, entre muitas outras.

Os custos directos deixaram de ter um peso tão significativo na estrutura de custos das organizações como outrora, em consequência da realização destas novas actividades e dos próprios avanços tecnológicos sentidos.

Em contrapartida, os custos indirectos (GGF) passaram a ter um peso preponderante na estrutura de custos da maior parte das organizações. Para além do peso que assumem na actual estrutura de custos, a realização deste tipo de actividades comporta custos cuja variação não está associada a variações de volumes de outputs.

Os sistemas tradicionais de imputação de custos (incluindo o método das secções homogéneas) baseiam-se no pressuposto de que os custos indirectos são causados pela produção e pelas vendas, adoptando bases de imputação dos custos aos produtos baseados em volumes de output (nº de horas-homem, valor da MOD, nº de horas-máquina, nº de unidades produzidas, consumo de matérias directas, etc.).

O pressuposto de que os custos indirectos são proporcionais a volumes de output pelos sistemas convencionais de contabilidade analítica tem vindo a conduzir a que os custos de muitos produtos e serviços sejam erradamente calculados e levem os gestores a tomarem decisões potencialmente prejudiciais às organizações.

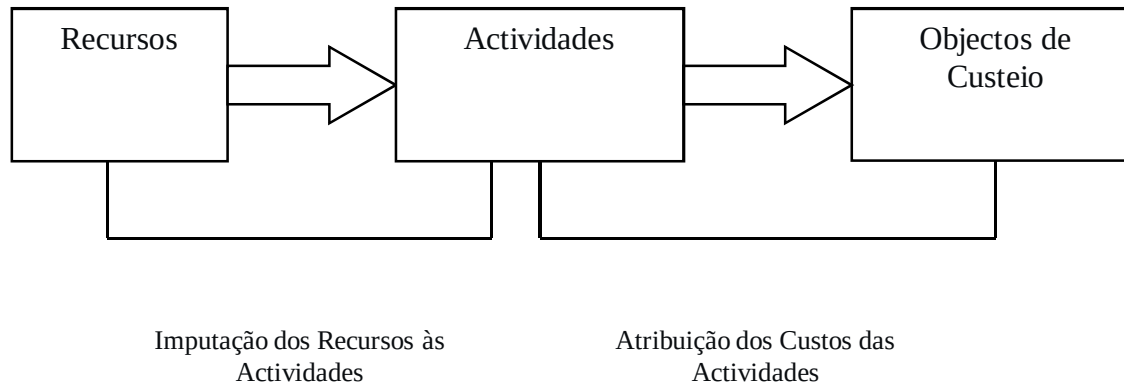
Foi a consciencialização destas limitações que levaram alguns investidores a responsabilizarem os sistemas tradicionais de contabilidade analítica pelo insucesso económico de muitas empresas.

Definição: É um método que mede o custo das actividades e objectos de custeio através da imputação de custos indirectos a actividades e da atribuição dos custos das actividades a objectos de custeio.

O ABC Integra dois Estádios:

- O primeiro dos estádios comporta a imputação dos custos dos recursos usados e consumidos às diversas actividades desenvolvidas na organização;
- O segundo estágio consiste em identificar quais as actividades que são consumidas por cada um dos objectos de custeio e proceder à atribuição dos seus custos por esses objectos.

Estádios Subjacentes ao Sistema ABC:



Destes dois estádios, depreende-se que são cinco as etapas que devem ser seguidas na implementação do ABC:

1- Identificar as principais actividades que ocorrem numa organização. Para tal as várias áreas da organização devem ser entrevistadas e construídos fluxogramas que permitam a mais fácil compreensão do trabalho realizado;

- 2- Listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à realização das actividades;
- 3- Imputar os custos indirectos associados ao consumo e uso dos recursos anteriormente listados através de cost drivers de recurso;

4- Seleccionar os cost drivers de actividade mais adequados para cada uma das actividades anteriormente identificadas;

5- Calcular os custos por objecto de custeio através da soma dos custos das actividades que contribuíram para a sua obtenção.

Conceito de Actividade: A actividade deve ser entendida como as acções que são necessárias à realização dos objectivos das diversas funções existentes nas organizações. Corresponde, ao trabalho que é realizado, envolvendo normalmente um conjunto de tarefas e operações.

Exemplos de actividades:
elaborar o plano de marketing,
reunir com clientes, preparar as
máquinas para produzir,
inspeccionar as matérias
recepcionadas de fornecedores,
planejar a produção, etc.

Normalmente, durante o processo de implementação do ABC, é preparado um dicionário de actividades onde são listadas diversas actividades realizadas na organização.

É vulgar na prática identificarem-se dezenas de actividades (variando o seu número de acordo com a própria dimensão e características da organização e o grau de rigor pretendido com o sistema).

Definição de Cost Drivers:
Visam medir o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das actividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objectos de custeio.

Existem dois tipos de cost drivers: os cost drivers de recursos e os cost drivers de actividades. Os primeiros são usados no primeiro estágio do ABC para imputar os custos dos recursos às actividades, enquanto que os segundos são adoptados para proceder à atribuição dos custos das actividades aos objectos de custeio.

Escolha dos Cost Drivers: Num processo de implementação de um sistema ABC a escolha da natureza dos cost drivers está dependente dos seguintes factores: (1) custo de se medirem as quantidades que lhe estão associadas; (2) do seu nível de correlação com o consumo da actividade pelo objecto de custeio; e (3) do comportamento que induz.

Igualmente, o número de cost drivers que são seleccionados para um sistema ABC está dependente de diversos aspectos, nomeadamente: (1) do nível de rigor que se pretende atingir no apuramento do custo dos produtos; (2) do uso de cost drivers imperfeitamente correlacionados; e (3) do grau de diversidade dos produtos fabricados, bem como dos seus volumes de produção.

Tipos de Actividades na Abordagem ABC:

- Actividades associadas ao volume de outputs. Este tipo de actividades corresponde àquelas cujos recursos são consumidos e usados sempre que uma unidade adicional de output é produzida/vendida.

A quantidade de recursos consumidos por este tipo de actividades é, proporcional a volumes de produção e vendas. Como exemplo deste tipo de actividades, temos a actividade “produzir”.

- Actividades associadas ao número de lotes. Os recursos necessários para realizar este tipo de actividades são independentes do número de unidades fabricadas no lote de produção.

- Actividades associadas às linhas de produtos.
São as actividades que são intrínsecas a determinados produtos e serviços específicos. Por exemplo, a actividade de concepção de produtos é uma actividade cujos custos estão directamente associados com o número de linhas de produto concebidas. Igualmente, os custos inerentes à actividade de manter actualizadas as especificações dos produtos dependem das linhas de produtos existentes e não de volumes de produção/vendas.

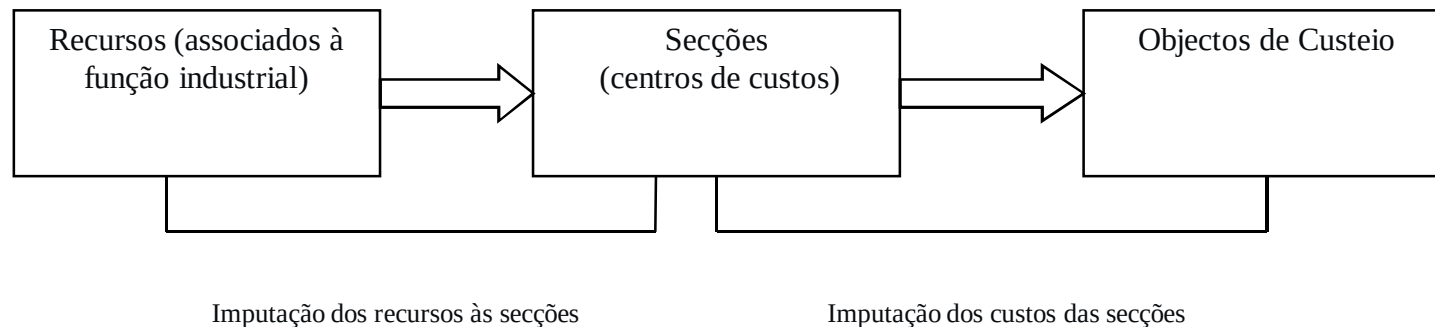
- Actividades sustentadoras do negócio.
Tratam-se de actividades cujos custos não dependem de volumes de output, do número de lotes fabricados ou do número de produtos da empresa.
Engloba aquelas actividades intrínsecas à realização do negócio cujos custos só podem ser imputados aos objectos de custeio de uma forma totalmente arbitrária (e como tal não devem ser repartidos).

A principal diferença entre um sistema ABC e os sistemas tradicionais de apuramento de custos dos produtos (incluindo o método das secções homogéneas) reside na forma como os custos resultantes das actividades são imputados aos objectos de custeio através de outros cost drivers que não os baseados no volume de output.

Os custos associados com as actividades descritas anteriormente devem ser atribuídos aos objectos de custeio em função de cost drivers que captem o comportamento dos custos que lhes estão subjacentes.

Comparação entre o Método das Secções Homogéneas e o ABC:

Identicamente ao ABC, o método das secções homogéneas baseia-se em dois estádios para efeitos de apuramento dos custos dos produtos.



Contudo, o sistema ABC distingue-se superiormente do método das secções homogéneas pelas seguintes razões:

- Os custos indirectos considerados no sistema ABC podem ser de natureza industrial e não industrial, enquanto que tradicionalmente o método das secções apenas reparte pelos centros de custos, custos industriais;

- As bases de imputação utilizadas na abordagem ABC são mais complexas do que as utilizadas no método das secções homogéneas, permitindo estabelecer mais fácil e rigorosamente relações de causa e efeito entre o consumo de recursos e os objectos de custeio. As bases de imputação adoptadas permitem captar comportamentos mais sofisticados nos custos do que aqueles que são captados por bases orientadas somente para volumes de output; e

- As secções (centros de custos), cuja existência é uma das características centrais do método das secções, são substituídas por actividades na abordagem ABC. Tal facto, permite que sejam constituídos “pools” de custos mais homogéneos do que os que seria possível identificar usando o método das secções. A maior homogeneidade dos custos nas diversas “pools” permite uma maior correcção na sua atribuição aos objectos de custeio.

Vantagens e Principais Dificuldades da Implementação do ABC:

Vantagens:

- Maior correcção dos custos apurados por objecto de custeio;
- Aumento da compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar;
- Melhor controlo de custos e gestão de recursos;
- Melhor percepção das actividades realizadas na organização; e
- Aumento da comunicação entre as várias áreas da organização.

Dificuldades:

- Dificuldade em encontrar informação na organização disponível para quantificar os cost drivers que se consideram mais adequados para operacionalizar o sistema;
- As actividades nem sempre são facilmente identificáveis. O facto de estas serem transversais à organização e de se estenderem para lá das fronteiras dos departamentos muitas vezes dificulta a sua identificação;

- Envolve um grande dispêndio de recursos humanos e financeiros;
- Obriga a revisões periódicas das actividades e dos cost drivers, como forma de garantir a qualidade da informação gerada; e
- Os sistemas ABC são sistemas significativamente caros, dados os custos que, normalmente, estão associados à sua implementação e manutenção, pelo que muitas organizações têm vindo a preferir manter em funcionamento os seus sistemas convencionais de apuramento dos custos.