

CONTABILIDADE DE GESTÃO AVANÇADA

José António Vale
josevale@iscap.ipp.pt

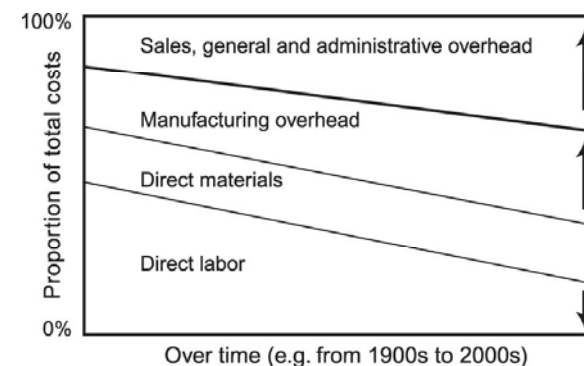
CAPÍTULO V

O CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES

Evolução da competitividade na empresa

O AMBIENTE COMPETITIVO DE 1920 A 1980	O AMBIENTE COMPETITIVO PÓS 1980
Competitividade a nível organizacional	Competitividade a nível global
Preços baseados nos custos	Preços ditados pelo mercado
Clientes passivos	Clientes cada vez mais exigentes
Ciclo de vida dos produtos longo	Ciclo de vida dos produtos curto
Produtos padronizados	Produtos diferenciados e em pequenas séries
Tecnologia com avanços moderados	Tecnologia com grandes avanços e surpreendentes
Sistemas de produção estáveis	Sistemas de produção flexíveis
Stocks elevados	Stocks pequenos (JIT)
Qualidade restrita ao produto e ao nível fabril	Qualidade Total (TQM)
Mercado absorvia as ineficiências	Mercado rejeita as ineficiências

Evolução do Perfil dos Custos nas Últimas Décadas



O que é o CBA?

- Conceito contabilístico desenvolvido por Johnson e Kaplan (1987)
- Vantagem relativamente aos métodos clássicos de custeio:
 - Ênfase dada às actividades indirectas, redefinindo todo o sistema de cálculo, atribuição e controlo dos chamados custos indirectos.
- Procura otimizar o sistema de custeio tendo em conta as alterações do ambiente externo e das próprias condições de exploração da empresa, procurando que o custo reflecta e se adapte às novas realidades.
- Lema: **“as actividades consomem recursos e os produtos (ou outros segmentos) resultam das actividades”**
- O CBA orienta a atenção dos gestores para as verdadeiras causas ou factos geradores de custos, i.e. as actividades entendidas como um conjunto de tarefas executadas (ou a executar) para atingir um certo nível de resultados.
- Principal objectivo: demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as actividades de apoio e em que medida os produtos, serviços, clientes, etc. consomem ou utilizam estes recursos.

2009/10 José Vale

5

Custeio Tradicional vs CBA

UMA VISÃO MONODIMENSIONAL

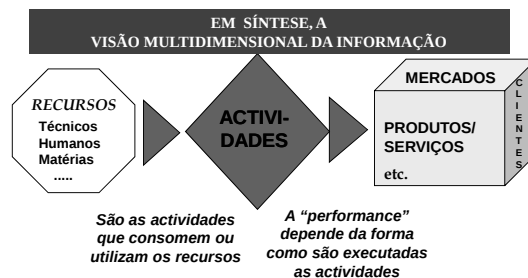


- ◉ Os sistemas convencionais de apuramento de custos baseiam-se no princípio de que produtos consomem recursos (custos).
- ◉ No sistema tradicional os custos deverão ser absorvidos pelos produtos, quer estejam directa e inequivocamente relacionados com eles (directos) quer não estejam (indirectos), pelo que há que imaginar para estes últimos um conjunto de critérios que ajudem na sua repartição e imputação.

2009/10 José Vale

6

Custeio Tradicional vs CBA



- ◉ No CBA existe a necessidade de identificar as actividades e, nestas, os factores que efectivamente consomem recursos (geradores de custos), por forma a determinar a quantidade de cada actividade utilizada na produção de um produto ou na realização de um serviço.
- ◉ A atribuição do custo ao produto far-se-á de acordo com o nível de actividade utilizado.

2009/10 José Vale

7

Custeio Tradicional vs CBA

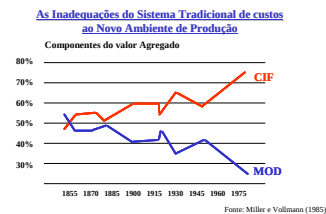
- ◉ O processo tradicional de apuramento de custo ao procurar absorver os custos com os produtos não permitia a obtenção de informação sobre os elementos efectivamente geridos pelos responsáveis – as actividades
- ◉ O CBA, identificando as actividades a um nível mais elementar bem como os seus geradores de custo, permite obter esse tipo de informação
- ◉ Logo, o CBA é mais adequado como instrumento de apoio à decisão e de controlo interno.

2009/10 José Vale

8

Custeio Tradicional vs CBA

- Os sistemas tradicionais de apuramento de custo tratam de forma bastante inadequada os custos indirectos.
 - Tal facto pode ter repercussões bastante nefastas nos resultados da empresa na medida em que o seu peso, relativamente aos custos totais, é cada vez mais significativo.



2009/10 José Vale

9

Custeio Tradicional vs CBA

- O CBA garante a ligação entre a análise e a estratégia da empresa.
 - Algumas actividades são estrategicamente relevantes e outras representam apenas desperdícios de recursos.
 - Também podem ser identificadas actividades com e sem valor acrescentado.
 - As segundas são de suporte e deverão ser reduzidas ao mínimo necessário ou mesmo eliminadas (se necessário)
- CBA divide:
 - Actividades nucleares (primárias) – estão relacionadas com a missão da empresa ou da unidade organizacional e são fundamentais para o negócio
 - Actividades de suporte – apoiam a realização das actividades primárias ou dos próprio processos de negócio.

2009/10 José Vale

10

Custeio Tradicional vs CBA

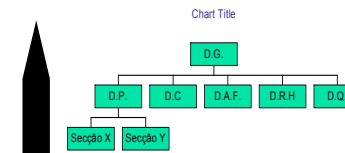
- Os sistemas tradicionais de apuramento de custo preocupam-se apenas com a sua medida financeira que se expressam apenas em termos monetários
- O CBA, para além do aspecto monetário, defende que as actividades devem ser medidas também pelos factores tempo e qualidade.
 - Reduzir custos para a empresa pode significar perdas na qualidade ou nos tempos de execução. Logo, pode ser contrária aos interesses estratégicos da organização.
 - Pode ter boa performance financeira e estar a perder competitividade e vice-versa.

2009/10 José Vale

11

Custeio Tradicional vs CBA

- Custeio Tradicional
 - Custos de acordo com as funções



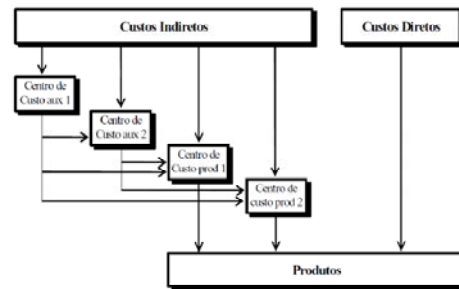
- O CBA tem uma perspectiva interfuncional, contrariamente aos modelos tradicionais que privilegiam o apuramento de custos numa lógica funcional (por secção, por direcção, por divisão, ...)
- A implementação do CBA tem de ser realizada por equipas multifuncionais

2009/10 José Vale

12

Custeio Tradicional vs CBA

- Custeio Tradicional
 - custos rateados de forma arbitrária

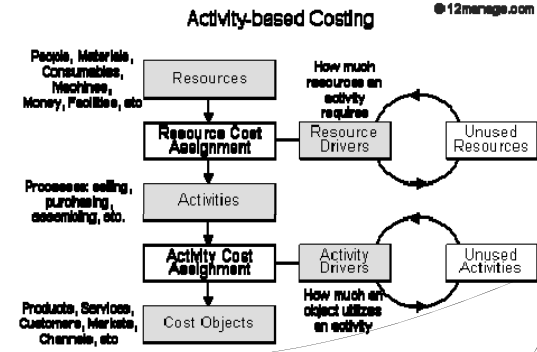


2009/10 José Vale

13

Custeio Tradicional vs CBA

- CBA: visão geral das Etapas de custeio



2009/10 José Vale

14

Custeio Tradicional vs CBA

CUSTEIO TRADICIONAL	CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES
✓ Os produtos é que geram custos ✓ Os custos existem na Estrutura (C.Custos) ✓ Logo, têm que ser imputados ao produto ✓ Rigidez e estabilidade nos Recursos (CC) ✓ Recursos devem estar utilizados a 100% ✓ Geram-se produtos ao longo do processo ✓ Não se questiona o porquê de maiores custos	✓ As actividades utilizam os recursos ✓ Os produtos resultam das actividades ✓ Melhoria contínua obriga a rever permanentemente as actividades ✓ Mobilidade e flexibilidade dos recursos ✓ Disponibilidade dos recursos ✓ Gerir a cadeia de valor

2009/10 José Vale

15

Metodologia na aplicação do CBA

1. Identificar as actividades:

- Eliminar as actividades sem valor acrescentado;
- Classificar as actividades com valor acrescentado:

PRIMÁRIAS	- Logística dos "inputs" - Operações - Logística dos "outputs" - Marketing - Serviço (pós-venda)
SUPORE	- Aprovisionamentos - I&D, Manutenção, Eng.ª, etc. - Recursos Humanos - Administração

Metodologia na aplicação do CBA

2. Identificar os geradores de custos

- Ao nível de cada uma das actividades identificar o factor (ou factores) que poderão estar na origem do nível de consumo de recursos (ex: nº de facturas; nº de itens de produto; nº de clientes; nº de documentos, etc.);
- Seleccionar o gerador de custo que servirá para apurar a produtividade da actividade e, em função do qual, se irá apurar o respectivo custo unitário (ex: o custo de cada documento; ou de cada factura, ou de cada cliente; etc.);
- Criar condições para o registo do nº de ocorrências em cada gerador de custo, por forma a possibilitar o cálculo do custo unitário (nº de facturas, nº de clientes, etc.)

Metodologia na aplicação do CBA

3. Definir centros de actividade

- Elaborar um plano de contas das actividades;
- Difundir o plano em toda a organização;
- Criar um manual de "gestão das actividades", por forma a que todos se integrem no sistema e se revejam nas informações que são proporcionadas;
- Levar as pessoas a classificar as suas próprias operações nos respectivos centros de actividade;
- Codificar, de forma simples, clara e objectiva os centros de actividade;
- Articular os centros de actividade com outros segmentos de análise que pretendam ser utilizados.

Metodologia na aplicação do CBA

4. Afectar os recursos às actividades

- Conhecer os recursos da empresa, as suas unidades físicas de utilização (tempos, volumes ou ambos) e os custos unitários da sua unidade física;
- Determinar os níveis de utilização dos recursos por actividade;
- Implementar mecanismos de registo da afectação dos recursos às actividades e apuramento do respectivo custo;
- Reconhecer a flexibilidade dos recursos, pelo que podem ser afectos a mais de uma actividade;
- Apurar, em separado e sem afectar qualquer actividade, o custo dos recursos que, em certos períodos não estejam afectos a nenhuma actividade (sub-utilização, avaria, absentismo).

Metodologia na aplicação do CBA

5. Apurar custos unitários das actividades

- Conhecidos os custos de cada actividade (fase 4);
- Identificados os níveis de realização de cada actividade, isto é, o seu nº de ocorrências (nº de facturas, nº de visitas, nº de propostas, nº de encomendas, etc.);
- É possível apurar o custo unitário (médio) de cada actividade, dividindo o primeiro pelo segundo;
- Trata-se de um indicador que, acompanhado ao longo do tempo nos poderá informar sobre melhorias no processo (entendidas estas como a redução do custo em "fazer as coisas");
- Haverá condições para atribuir o custo das actividades ao seu verdadeiro utilizador.

Metodologia na aplicação do CBA

6. Atribuir os custos das actividades

- Conhecidos os utilizadores de cada actividade e respectivos níveis de consumo, é possível atribuir-lhes o custo;
- Tratando-se duma relação causa-efeito, só se devem atribuir os custos aos segmentos que utilizem objectivamente actividades;
- Trata-se duma perspectiva multidimensional da informação:

Áreas da empresa	"Utilizadores das actividades;
Operações (produção)	Produto/Serviço
Comercial (distribuição)	Cliente/Mercado/C.Dist.
Aprovisionamentos	Materiais/artigos
Suporte (administração)	Empresa/processos
- Em última análise, o "utilizador" das actividades é o negócio da empresa, pelo que poderá não haver necessidade de atribuição.

Gestão Baseada nas Actividades

- GBA (gestão baseada nas actividades)
 - Reflecte uma nova forma de olhar para as organizações
 - Expressa financeiramente pelo CBA
 - ABM é um processo que utiliza as informações geradas pelo CBA para gerir uma empresa ou um negócio
 - A adopção poderá reorientar a atenção dos gestores para um novo facto empresarial – a gestão das actividades
 - "O ABC fornece a informação necessária para gerir as actividades e aperfeiçoar o negócio. A ABM usa essa informação em várias análises projectadas para permitir esse aperfeiçoamento"

2009/10 José Vale

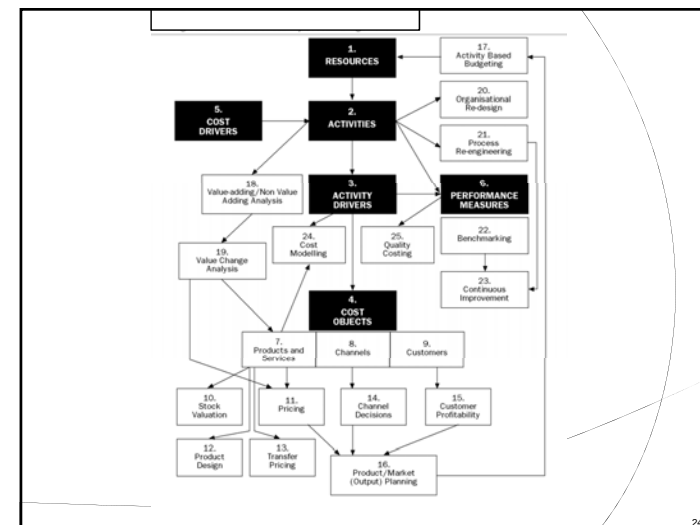
22

Gestão Baseada nas Actividades

- Princípios da ABM
 - Os custos não são incorridos, ou seja, eles não ocorrem espontaneamente; eles são causados;
 - As actividades é que são geridas, não os recursos e os custos;
 - O foco está nos factores geradores dos custos e nas atitudes para redução ou eliminação destes factores geradores. A redução nos custos será consequência;
 - Enfoque nas actividades direccionadas aos clientes em vez de actividades direccionadas ao interior da organização;
 - As actividades devem ser ágeis (menor tempo do ciclo operacional), de menor custo e de maior qualidade;
 - Foco na redução ou eliminação das actividades que não agregam valor, desnecessárias, duplicadas e as re-trabalhadas;
 - Melhoria contínua das actividades;
 - Preocupação em fazer a actividade correctamente.

2009/10 José Vale

23



24