

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVARES PENTEADO – UNIFECAP**

**Mestrado em Administração de Empresas**

**MILTON MONZO**

**SISTEMA DE CUSTO PADRÃO E ANÁLISE DE SUA  
CONTRIBUIÇÃO AO PROCESSO DE GESTÃO  
ESTRATÉGICA DE CUSTOS.**

Dissertação apresentada ao Centro  
Universitário Alvares Penteado -  
UNIFECAP como requisito parcial para  
obtenção do título de Mestre em  
Administração de Empresas

658.1552  
M816s  
ex.2

**Orientador: Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani**

47568

**São Paulo  
2003**



**d658.1552  
M816s**

**ex.2  
2003**



**47568**

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto  
Vice-reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior  
Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário  
Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira  
Pró-reitora de Pós-graduação: Profª Drª Maria Sylvia Macchione Saes  
Coordenador do Curso de Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva  
Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. João B. Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

M816s	<p>Monzo, Milton</p> <p>Sistema de Custo-Padrão e análise de sua contribuição ao processo de Gestão Estratégica de Custos</p> <p>Milton Monzo - São Paulo, Unifecap, ano 2003</p> <p>176 p.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani</p> <p>Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap – Mestrado em Administração de Empresas</p> <p>1. Custo-Padrão 2. Gestão Estratégica de Custos</p> <p>3. Sistemas / Métodos</p> <p>CDD658.1552</p>
-------	---

## ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Ata da Comissão Examinadora designada pela Coordenação de Curso do Mestrado em Administração de Empresas do Centro Universitário Álvares Penteado, da sessão de 17 de junho de 2003, para análise e julgamento da Dissertação **"SISTEMA DE CUSTO PADRÃO E ANÁLISE DE SUA CONTRIBUIÇÃO AO PROCESSO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS"** apresentada para **Defesa de Dissertação** do pós-graduando:

### Milton Monzo

Aos 17 dias do mês de junho de dois mil e três, às 14:00 horas, em sessão pública, na Sala 334 - 3º andar - Bloco C, do Centro Universitário Álvares Penteado, na presença da Banca Examinadora, composta pelos docentes: **Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani (orientador)**, **Prof. Dr. Miguel Juan Bacic**, **Prof. Dr. Antonio Robles Junior**, tiveram início os trabalhos de julgamento da Dissertação. Os Examinadores, observando o tempo regulamentar, argüíram o candidato sobre a dissertação apresentada e fizeram as observações que julgaram necessárias. Após a conclusão da arguição, foi suspensa a sessão pública e, em sessão secreta, os examinadores atribuíram seus conceitos. Em considerando os conceitos dos examinadores, a defesa de dissertação foi considerada aprovado. Nada mais havendo, eu Celia Vegas, como Secretária do Programa de Mestrado, lavrei a presente ata, devidamente assinada pelos Senhores Membros da Comissão Examinadora. Centro Universitário Álvares Penteado, aos 17 de junho de 2003.

Parecer: \_\_\_\_\_

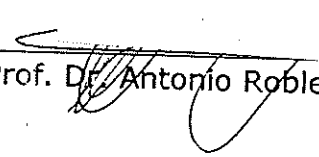
\_\_\_\_\_

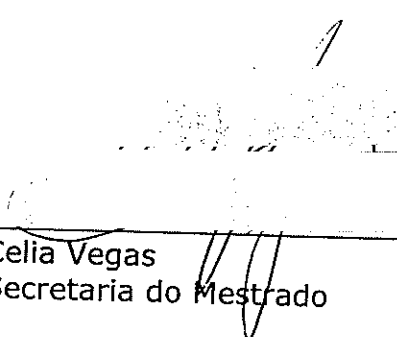
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

  
Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani

  
Prof. Dr. Miguel Juan Bacic

  
Prof. Dr. Antonio Robles Junior

  
Celia Vegas  
Secretaria do Mestrado

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho com carinho a:

Rosa Helena, minha esposa, pelas suas orações e que em todos os momentos da minha trajetória rumo à concretização deste meu ideal e algumas vezes privada de entretenimentos, num incentivo diário ao meu lado dando o apoio para que a caminhada não fosse tão árdua;

Marcelo, meu filho, que inúmeras vezes me deu um auxílio decisivo, quando a informática teimava em não atender aos meus propósitos, colocando em prática todo o seu conhecimento de engenheiro de computação;

Margaret, minha filha, como advogada, sempre me indicando o caminho da ética, para que em todos os dados levantados, tivessem suas origens e fontes bem definidas;

Ao meu pai Alfredo, minha mãe Carmela e minha irmã Melita, cujas presenças físicas não se fizeram presentes, mas que numa dessas coisas inexplicáveis e extraordinárias da natureza humana, me faziam sentir suas presenças espirituais a cada momento deste meu empreendimento.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Parákleto (Deus Espírito Santo) que me esclareceu em tudo e que iluminou todos os caminhos para que eu atingisse o meu ideal de Mestre.

Ao Professor Dr. Eolo Marques Pagnani, que tive o privilégio de tê-lo como orientador, pela sua amizade sincera, inteligência, dedicação, auxílio pessoal, analisando cada parágrafo, cada linha para que esta Dissertação se constituísse num instrumento à altura da Instituição.

A todos os meus professores Doutores do Mestrado, pelo empenho, colocando todo o seu conhecimento, no sentido de manter sempre elevado o nível da Faculdade e posicionando-a num lugar de destaque no cenário das Instituições de Ensino Superior.

Dentre os professores Doutores, sem demérito aos demais, Dr. Dirceu da Silva, Dr. Antonio Robles Jr., Ivam Ricardo Peleias faço um agradecimento pelo incentivo e pelas palavras de conforto nas horas difíceis.

Ao Professor Dr. Miguel Juan Bacic, pelas relevantes contribuições prestadas por ocasião do exame de qualificação e da Defesa Pública.

Aos meus companheiros de classe, na ajuda às minhas dificuldades, na troca de idéias sobre os aspectos da Gestão Estratégica de Custo, aquele abraço.

As secretárias do Mestrado, Célia e Amanda, pela competência, carinho e paciência no atendimento às minhas solicitações, a minha gratidão eterna.

Aos que aqui não mencionei e que de alguma forma contribuíram para o cumprimento deste trabalho, muito obrigado.

## RESUMO

Esta dissertação pretende mostrar como tornar a “Gestão Estratégica de Custos”, uma filosofia que permeia toda organização.

Um sistema de custos com ênfase no Custo-Padrão é usado para tomar decisões no planejamento e controle dos custos e pode avaliar o progresso da empresa na mudança para um sistema de “Gestão Estratégica de Custos”.

O ponto focal é como o gerenciamento do Sistema de Custo-Padrão, pode ser estrategicamente relevante.

Os dados de custos e outras informações financeiras são úteis na elaboração e implementação de estratégias superiores, visando obter vantagem competitiva.

Uma ferramenta de administração de Custos-Padrão, usada para aumentar receitas, reduzir custos e posicionar negócios.

Custos Reais são comparados com os Custos-Padrão para obter a variação. “A Variação”, ajuda o processo de realimentação na direção da atenção às áreas que mais necessitam de investigação. Os gestores conduzem a análise das variações para decidir uma necessária ação para melhoria da implementação de um modelo de decisão, ou decidir para mudar o modelo ou o método de previsão.

Tão importante como um Sistema de Custos, é que toda empresa deve também pensar sobre a sua lucratividade em termos da “Cadeia de Valor” inteira, da qual ela é apenas uma parte.

Os elos da cadeia têm que ser custeados e analisados tanto acima com os fornecedores bem como os elos abaixo, até os clientes que são os usuários finais.

É também importante conhecer o que é uma “Cadeia de Valor” e porque é um conceito tão importante na Gestão Estratégica de Custos.

Então, Custos-Padrão são usados construindo orçamentos e sistema de realimentação. Eles ajudam os gestores a prognosticar e prover uma estrutura de julgamento de performance.

Palavras-Chave: Custo-Padrão, Gestão Estratégica de Custos, Custo por Absorção, Custo Meta, Custo RKW, Teoria das Restrições, Controle da Qualidade Total, Cadeia de Valor.

## ABSTRACT

This dissertation intends to show how turning strategic cost management into an embedded philosophy of the organization.

A cost system with emphasis in Standard Cost is used to make decisions in the planning and controlling the costs and can rate the company's progress in changing to a strategic cost management.

The focal point is how the Standard Cost Management System can be strategically relevant.

Standard Cost data and other related financial information are useful in developing superior cost system and implementing them to achieve competitive advantage.

A Standard Cost management tool using for revenues enhancement, cost reduction and business positioning.

Real Cost are compared with Standard Cost to obtain variances. "Variance", help the feedback processes by directing attention to the areas most in need of investigation. Managers conduct variances analysis to decide on any necessary actions to improve the implementation of a given decision model, or decide on whether to change the model or the prediction method.

As important as the Cost System, is that every firm must also think about its profitability in terms of the entire "value chain" of which it is only a part.

Linkages upstream with suppliers must be analyzed, now your costs, as well as linkages downstream all the way to end-use customers.

Is also important to now, what is a "Value Chain", and why is it an important concept in strategic cost management.

So, Standard Cost are used building a budgeting and feedback system. They aid management predictions and provide a framework for judging performance.

**Key-words:** Standard Cost, Strategic Cost Manage, Absorption Cost, Target Costing, R&D Cost, Theory Of Constraints, Total Quality Control, Value Chain.



## SUMÁRIO

<b>Capítulo 1. Introdução .....</b>	<b>12</b>
1.1. Problema da Pesquisa – Questões Centrais do Trabalho.....	16
1.2. Metodologia.....	18
1.3. Estrutura do Trabalho.....	21
<b>Capítulo 2. Conceitos Básicos, Terminologias e os Diversos Sistemas e Métodos de Custeio.....</b>	<b>22</b>
2.1. Conceitos Básico e Terminologias.....	22
2.2. Custeio Direto e da Relação Custo-Volume-Lucro - ( Ponto de Nivelamento Receitas/Custos).....	27
2.3. Custeio R.K.W. – Alemão ou Custeio Pleno.....	32
2.4. Produção em Escala e Diversificação – Custeio Padrão.....	40
2.4.1. A Diversificação como Imperativo na Concorrência.....	42
2.4.2. Custeio Padrão.....	46
2.5. Gestão Estratégica de Custos e Gestão de Custos por Atividades.....	50
2.5.1. A Gestão Estratégica.....	52
2.5.2. Qualidade Total.....	54
2.5.3. Gestão (Gerenciamento) Baseado em Atividades – ABM.....	70
2.5.4. O Custeio Baseado em Atividades - ABC.....	73
2.5.5. Teoria das Restrições.....	78
2.6. Custo Meta.....	79
2.7.Demandas por Informações como Apoio às Estratégias Empresariais.....	85

2.8. As Contribuições e Divergências em torno da Teoria das Restrições e da Cadeia de Valor.....	89
2.9. Objetivos e Conceitos de Sistema de Custos.....	96
2.10. Conceito de Contabilidade de Custos.....	98
<b>Capítulo 3. Sistema de Padrões e Sistema de Custo Padrão.....</b>	<b>99</b>
3.1. Introdução.....	99
3.2. Sistema de Padrões.....	100
3.2.1. Processo Decisório e Sistema de Padrões.....	104
3.3. O Custo-Padrão.....	106
3.4. Sistema de Custo-Padrão.....	110
3.5. Tipos de Custo-Padrão.....	111
3.6. Custo-Padrão <i>versus</i> Custo Real.....	117
3.7. Outras Considerações sobre os Métodos de Custeio Padrão.....	119
3.7.1. Os Padrões e a etapa de Planejamento.....	124
3.7.2. Os Padrões e a etapa de Execução.....	126
3.7.3. Os Padrões e a etapa de Controle.....	127
3.8. Administração, Elaboração e Controle do Custo-Padrão.....	129
3.8.1. Padrões Físicos.....	133
3.8.2. Padrões Financeiros.....	135
3.9. Revisão e Atualização dos Padrões.....	136
<b>Capítulo 4 . O Custo-Padrão e sua Relação com a Gestão Estratégica de Custos via Análise das Variações .....</b>	<b>140</b>
4.1. Gestão das Variações no Custo-Padrão.....	140
4.2. Análise das Variações.....	142
4.3. Um exemplo: Relação entre a Cadeia de Valor e Custeio Padrão.....	149

<b>Considerações Finais.....</b>	<b>158</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>161</b>
<b>Glossário.....</b>	<b>167</b>
<b>Anexos.....</b>	<b>171</b>

## **CAPITULO 1. - INTRODUÇÃO**

Nos últimos anos, diversas discussões têm sido levantadas acerca da importância da informação de custos enquanto instrumento de apoio à atividade estratégica. A maioria delas tem sido impulsionada pela crescente complexidade que vem ocorrendo no ambiente dos negócios, pela maior participação de recursos de natureza intangível na formação dos custos dos produtos e serviços, pelas exigências dos mercados e pelo crescente aprimoramento das tecnologias de informação, entre outros fatores, que têm estimulado a competitividade entre as empresas.

Nesta Dissertação o autor entende que o Custo é um forte componente da busca pela competitividade das empresas, tendo em vista que a sua forma de análise e compreensão vêm se modificando e adaptando às exigências de utilizá-lo cada vez mais como um instrumento de Gestão Estratégica.

Diante disso, este trabalho pretende demonstrar que o Sistema de Custeio Baseado em Padrões (Custo Padrão) é um instrumento gerencial de grande significado para organizações que atuem em ambientes marcados por alta competitividade, bem como avaliá-lo como instrumento de controle de gestão, na medida em que instrumentaliza o gestor para exercer as funções de planejamento, de execução e de controle de maneira mais eficaz.

Um aspecto importante diz respeito a relação entre o Custo-Padrão e a escrituração contábil para efeito de apuração dos resultados, pois quando não integrado e coordenado com a escrituração contábil (exigência fiscal), resulta que na apuração dos resultados ao final do exercício fiscal e estando desta forma fora das exigências legais, as consequências são: desvios avaliação final dos seus

estoques (custos) e consequentemente com reflexos nos seus resultados. (Anexo 1 p. 171).

Pretendeu-se portanto, o resgate quanto á utilização do Custo-Padrão, para enfatizar os equívocos cometidos por gestores, desde a fase de levantamento dos dados até a sua elaboração e implantação.

Todo este conjunto de levantamentos e informações, quando mal elaborados leva a Administração a desprezar a importância dos Sistemas de Custos no processo decisório na viabilização de relatórios gerenciais de caráter estratégico.

Constatou-se ainda que a maioria das empresas que utilizam Sistemas Tradicionais incorrem em custos que não recebem o exame minucioso da gerência que sua magnitude e impacto merecem e que a Contabilidade não atribue aos custos dados corretos afim de ajudar os gestores a tomar as decisões.

Tem-se como objetivo ainda contribuir para o entendimento do conceito e desenvolvimento de sistemas de Gestão Estratégica de Custos, necessários para uma adequada gestão e medida de custos, para empresas tanto em ambientes de tecnologias avançadas de produção, como as não tão desenvolvidas, mas que utilizam um controle de custos que lhes permitem tomada de medidas corretivas.

No passado, as unidades empresariais atuavam em mercados mais restritos, com características eminentemente domésticas, quer seja em termos de fornecedores, clientes ou concorrentes. Os custos indiretos assumiam proporções pouco significativas em relação aos diretos. As decisões sobre melhoria na qualidade dos produtos e serviços eram motivadas em maior grau pela necessidade de se elevar preços e não apenas para aumentar a satisfação dos clientes ou para evitar ameaças de concorrentes. O movimento predominante na concorrência era

produzir em grande escala e efetuar poucas alterações nos produtos e serviços (produtos e serviços padronizados).

Para se ter uma idéia da magnitude das alterações que vêm ocorrendo no ambiente da produção, observem-se as seguintes considerações:

*"Em praticamente todas as indústrias, os mercados com concorrentes em escala mundial oferecendo bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. Nos setores de serviços, as exigências dos clientes em termos de velocidade e exatidão levaram muitas empresas a tentar dismantelar antigas burocracias. Indústrias que anteriormente operavam sob regulamentações que lhes permitiam repassar todos os custos ao cliente enfrentam hoje um ambiente regulatório diferente. Melhorar a eficiência e reestruturar tornaram-se metas comuns a todas as indústrias."* Ostrenga et alli (1994 p. 17).

No atual cenário, marcado por enormes pressões de mercado e mudanças de paradigmas, é natural que se exija mais das informações contábeis em termos de qualidade e quantidade para permitir as melhores decisões gerenciais ao menor custo possível e assim, contribuir para o desenvolvimento e a continuidade das organizações.

Do ponto de vista estratégico, exigem-se informações sobre lucratividade de produtos e serviços, inovações tecnológicas, comportamento e desempenho dos concorrentes, preferência e tendências dos clientes, oportunidades e ameaças do mercado.

Ressalte-se ainda que no processo de gestão empresarial o controle é fundamental para assegurar que haja otimização dos recursos utilizados e para que as atividades se realizem de acordo com os planos e estratégias. *Controlar* consiste em conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ter acontecido, identificando assim as divergências, e a partir daí tomar atitudes para sua correção.

Dentre os fatores que são objeto de controle por parte das empresas encontram-se os seus Custos. As empresas precisam de uma metodologia que permite uma comparação entre o nível de custos efetivamente atingido (Custo Real)

e o que foi planejado (Custo-Padrão), e como coadjuvante outros métodos para o refinamento da apropriação dos custos, como o Custeio ABC/ABM (Custeio Baseado em Atividades / Gerenciamento do Custeio Baseado em Atividades).

Estas informações são vistas como parâmetro para auxiliar os gestores a desenvolver ações congruentes com os objetivos da empresa, servindo como mecanismo de reforço de comportamento positivo e correção de rumos.

O Custo-Padrão reflete estes níveis ou valores considerados como representativos, com determinado grau desejável de eficiência na utilização de recursos. Deve-se levar em consideração que os custos das empresas podem ser afetados tanto pelo preço unitário ao qual os recursos são adquiridos, quanto pela maior ou menor eficiência pela qual são fisicamente consumidos.

Essas referencias anteriores ao Custo-Padrão, determinam a complexidade de variáveis com que o processo decisório nas empresas devem concorrer. Portanto, os sistemas de custos em especial o Custo-Padrão, mantém relação com o âmbito de decisões: estratégicas e/ou operacionais.

As decisões estratégicas se focam basicamente na competitividade (competência na concorrência) e Nakagawa (1994, p. 17) aborda com grande propriedade alguns fatores em que os custos se relacionam com a estratégica:

*“A competitividade de uma empresa pode ser definida, em amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência.”*

Ainda segundo Nakagawa (1994, p. 17-18), existem duas abordagens principais:

- a primeira associa a competitividade à parcela de mercado da empresa. Trata-se de uma *abordagem ex-post* que avalia a *atual posição de competitividade* de empresas e países a partir de sua

posição nos mercados domésticos e internacional. Porém a análise da competitividade, quando limitada à esta abordagem, não permite avaliar o comportamento destes fatores, limitando-se, assim, à análise estática da competitividade., utilizando-se portanto, de *indicadores*. Procura-se avaliar a competitividade a partir de seus efeitos e resultados.

- a segunda abordagem refere-se à competitividade como *capacidade de longo prazo para competir* e, ao contrário da primeira, é uma abordagem **ex-ante** e permite evidenciar a análise dos *fatores determinantes da competitividade* e, assim avaliar a capacidade de empresas e países manterem, ampliarem ou conquistarem posições competitivas nos mercados doméstico e internacional e ao investigar seus fatores determinantes, procura identificar as vantagens competitivas de empresas e países e sua capacidade de mantê-las ou renová-las. Enfatiza *fatores* para avaliação da competitividade e busca-se investigar suas causas.

Estes indicadores afetam diretamente a receita líquida das empresas.

### **1.1. - Problema da Pesquisa – Questões Centrais do Trabalho**

Uma organização deve entender o sentido da evolução em seu setor para poder posicionar-se de forma mais favorável diante da concorrência. Por meio de seu gerenciamento estratégico interagir com Sistemas de Custos de maneira que a sua estrutura de operações, possa ser avaliada e planejada com consistência.

Consequentemente, para a sustentação e/ou ampliação dos negócios da organização, ela passa a atuar de forma dependente de rigorosos padrões de



desempenho – padronização, restrições, qualidade, diferenciação, competência, tecnologia e preços – de seus produtos e/ou serviços.

Neste contexto pretende-se aprofundar o estudo da função do Sistema de Custos Padrão como um componente do Sistema de Informações da empresa e procura-se demonstrar que o Custeio Baseado em Padrões também constitui um consistente instrumento de apoio gerencial na medida em que fornece os parâmetros para a formulação dos planos e a avaliação do desempenho alcançado.

A falta de um sistema baseado em padrões, torna mais difícil a localização de eventuais ineficiências ocorridas no processo produtivo e, por extensão, à própria adoção de medidas corretivas.

Em conclusão, pretende-se constatar em que medida o Sistema de Padrões contribui para a eficácia gerencial e estratégica, na medida em que permite obter informações sobre as razões que impediram o atingimento de objetivos e possibilitar a adoção de providências corretivas, fazendo com que os gestores possam identificar com maior rapidez as causas favoráveis e contrárias ao desempenho superior em suas atividades.

A questão problema de pesquisa deste trabalho pode ser sintetizado da seguinte forma:

*“Seria o Custo-Padrão instrumento de Gestão Estratégica de Custos utilizado pelas empresas dedicadas a um desempenho superior, visando a obtenção de vantagem competitiva” ?*

Nesta questão central, são admitidas as seguintes hipóteses:

1. ✓ O conceito de Custo-Padrão é inerente e necessário à engenharia de processo;

2. ✓ O conceito de Custo-Padrão é validado pelos diferentes centros de decisão, ou de custos ou pelos gestores pela sua contribuição à minimização dos riscos das decisões;
3. ✓ Que os diferentes centros de decisão da organização atuem coerentemente no sentido de atingir os objetivos da empresa.

Portanto a questão central acima vai ser analisada neste trabalho, segundo dois sentidos:

- Estando o conceito, devidamente incorporado e entendido, possibilitará ao decisor integrar o Custo Padrão à Gestão Estratégica de Custos, vinculando-o à vantagem competitiva de liderança de Custos.
- Estando o conceito devidamente aceito, entendido, e o Custo Padrão não é utilizado integrando a Gestão Estratégica de Custos nas empresas, **então** a vantagem competitiva de custos não está vinculada ao uso do Custeio Padrão.

Na visão de Peleias (2002, p.109), quando uma empresa não utiliza os Custos-Padrão em seu processo de gestão, poderá avaliar os sistemas alternativos para a escolha daquele que atenda os objetivos que pretende atingir. Após esta escolha, um plano detalhado deve ser elaborado das atividades que deverão se realizar nas áreas de responsabilidade.

Neste ponto, a ausência de um sistema de padrões, torna o detalhamento de difícil execução e sem a congruência necessárias entre os objetivos e atividades de todas as áreas da empresa.

## **1.2. - Metodologia**

O presente trabalho se fundamentou na pesquisa bibliográfica e documental, do conhecimento experiencial e de um estudo de caso enfocando a relação entre o Custo-Padrão e a Cadeia de Valor.

Efetuiu-se um trabalho de levantamento mais amplo possível através de livros, artigos científicos, teses, dissertações, publicações periódicas, revistas, jornais, normas, a legislação pertinentes e Internet. Esta sistematização sustentou-se na análise aprofundada sobre a questão central, o que permitiu formar uma idéia mais precisa dos domínios que o problema aflora e descobrir um certo número de temas que decompõem o assunto central, sendo portanto, útil à pesquisa. Albarello (1997, p.15-47)

Fundamentou-se também em relatórios de empresas e instituições associativas setoriais (ABINEE e ABIFARMA).

A pesquisa documental, visou o acesso às fontes pertinentes (estatísticas), anuários, arquivos públicos, legislação fiscal, relatórios gerenciais e trabalhos de consultoria, os quais em sua acepção completa, diferencia-se da pesquisa bibliográfica.

Utilizou-se também na metodologia, o conhecimento experiencial conforme desenvolvida por Anselm Strauss (Strauss, 1987), tão útil dentro da metodologia de investigações nas Ciências Sociais. Para Strauss, a questão básica com que o estudioso se defronta é como capturar a complexidade da realidade que ele estuda, e como fazer com que essa complexidade tenha sentido. Para essa análise, o pesquisador traz experiências de várias espécies, como por exemplo - suas habilidades já adquiridas em pesquisar - se não for novo no jogo da pesquisa.

De Strauss (1987, p. 11):

*"Igualmente importante é a utilização dos dados da experiência, que consistem não apenas do conhecimento técnico e da experiência do analista derivados da pesquisa, mas também de sua experiência pessoal. Esses dados da experiência não devem ser ignorados só por causa dos cânones usuais que governam a pesquisa (que olham a experiência e os dados pessoais como passíveis de enviesar a pesquisa), pois esses cânones levam ao*

*empobrecimento de preciosos dados da experiência. Ao invés disso, devemos dizer: Prospecte sua experiência, lá existe ouro em potencial"*

O fato do conhecimento em Administração ser ampliado com base em situações de diagnóstico, o conhecimento experiencial é uma das fontes de tal ampliação. Apenas para lembrar, as práticas são o *locus* ideal onde o conhecimento experiencial pode se organizar em torno de conceitos bem estruturados.

Entende-se pois, por conhecimento experiencial àquele que é associado ao estudioso de algum campo, mercê de sua prática, sua experiência, seus mecanismos de compreensão dos fenômenos.

A metodologia experiencial contribuiu com a pesquisa documental, neste estudo, com o resgate de trabalhos oriundos de Gestão de Custos e consultoria em empresas na sua maioria de médio e grande porte, para o desenvolvimento e implantação de Sistemas de Custos, com enfoque gerencial e estratégico.

Em suma, são muitas as atividades que permitem acumular o conhecimento experiencial.

Alem dos métodos anteriores um estudo de caso foi utilizado procurando mostrar como a cadeia de valor interna, de acordo com Porter et alli (1998: p. 31), *"desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação"*.

Para obter vantagem competitiva utilizando a cadeia de valor como instrumento estratégico, a empresa deve compreender toda a cadeia de valor na qual opera e dos seus principais concorrentes buscando utilizar seus determinantes de custos de modo que os concorrentes tenham desvantagens de qualidade e custo frente a sua liderança.

Considerando-se o enfoque amplo, em Rocha (1999: p. 106-111) verifica-se que a cadeia de valor de qualquer empresa é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor. É, portanto, um enfoque externo à empresa, vendo cada uma no contexto da cadeia global de atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte.

### **1.3. - Estrutura do Trabalho**

No Capítulo 2, apresenta-se os conceitos e terminologias de gestão, de estratégia e de gestão estratégica de Custos. Conceitua-se ainda a diferença entre Sistema e Métodos de Custeio. Em seguida desenvolve-se a sistematização, com base na preponderância no uso de Sistemas e Métodos de Custos pelas empresas.

No capítulo 3, está estruturado para fundamentação teórica deste trabalho, o Sistema de Custo-Padrão. Nessa análise é dada um tratamento específico a respeito do Sistema de Custo-Padrão e Sistema de Padrões. Apresenta-se também, autores que atestam a importância do Custo-Padrão como instrumento de gestão e tomada de decisões.

O capítulo 4, contempla o Custo-Padrão e seu relacionamento com a Gestão Estratégica de Custos.

## **CAPÍTULO 2. CONCEITOS BÁSICOS , TERMINOLOGIAS E OS DIVERSOS SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO**

Este capítulo se presta a estudar os diversos Sistemas de Custeio, identificadas segundo suas características e a adoção e a implementação pela gestão das empresas.

- 1. Custeio Direto e da Relação Custo-Volume-Lucro;
- 2. Custeio RKW – Alemão;
- 3. Produção em Escala e Diversificação – Custeio Padrão;
- 4. Gestão Estratégica, Gestão Baseada em Atividades – ABM e Custeio Baseado em Atividades – ABC;
- 5. O Custo Meta.

No sentido de possibilitar a melhor compreensão deste estudo histórico, torna-se necessário abordar os conceitos da terminologia adotada ao longo do trabalho.

### **2.1. - Conceitos Básicos e Terminologias.**

Antes de se abordar os Sistemas e Métodos segundo os métodos acima referidos, apresenta-se o tratamento e a conceituação da terminologia a ser utilizada neste trabalho.

#### **. Gestão ( do lat. “gestione”)**

*Ato de gerir, gerenciar, direção, administração...*

Ampliando seu conceito, Peleias (1992, p.35-43) entende como um processo dinâmico e ordenado cuja atividade é de conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado).

Destaca-se a atuação interna à empresa e as suas relações com o ambiente externo e as suas dimensões estratégicas e operacional da gestão, no sentido de se otimizar as relações recursos-operações-produtos/serviços.

Este tipo de gestão ( operacional) acima abordada, fica caracterizado quando relacionado a Área de Custos, com o emprego do Custo-Padrão. Assim ao se confrontar os padrões com o resultado da realização das atividades, tem-se a evidenciação das variações da atividade operacional, que deverão demandar os esforços para a sua eliminação.

### **. Manage**

*To conduct, carry on, or, have under control, to administer, direct, or control the affairs of a business or other organization...*

Relacionou-se outros significados para o vocábulo, “Manage”, pois reveste-se de uma conotação dinâmica, que nos permite concluir que gerir é o ato de conduzir.

### **. Estratégia**

*Hábil, manha, arte de dirigir coisas complexas...*

*Arte de explorar condições favoráveis com o fim de alcançar objetivos específicos*

Porter (1990, p.99), estabelece que estratégia é a busca de uma posição favorável dentro de uma empresa para estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência.

Ansoff & McDonnell (1993, p. 70) apresentam a estratégia como um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização, envolvendo padrões de avaliação de desempenho; regras para

desenvolvimento da relação empresa com o ambiente externo e interno e regras para as políticas operacionais.

**. Sistema:** Quer dizer relação e interdependência entre partes de um todo. No caso do tratamento dos custos e preços de fatores em uma particular empresa, significa o planejamento, o controle e a avaliação de informações significativas e relevantes dos processos e atividades das diferentes etapas de geração de produtos e serviços finais desta organização.

**. Método:** Forma de apropriar diferentes naturezas de custos aos produtos finais, considerando as características de cada empresa quanto a fatores técnicos, operacionais e estruturais.

**. Métodos de Custeio:**

O objetivo dos Métodos de Custeio é o de "atribuir" a cada produto uma parcela de despesas, ou seja distribuir despesas para cada produto.

A sintetização dos diferentes Métodos de Custeio gera área de estudos polêmicas, em função de estruturar-se em critérios empíricos e não científicos, gerando margem para contestação.

Há vários métodos de alocação de custos aos produtos fabricados, alertando que a escolha do mais apropriado deve respeitar o planejamento de curto e longo prazos, como as próprias características do sistema de produção.

**. Gestão Estratégica de Custos**

A análise de custos é vista tradicionalmente como *o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões alternativas*.



Em que difere a Gestão Estratégica de Custos?

Shank & Govindarajan apud Bacic (1998, p.211), oferecem uma perspectiva mais ampla a qual denominam de Gestão Estratégica de Custos. É uma análise de custos em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos contribuem para desenvolver estratégias superiores afim de obter uma *vantagem competitiva sustentável*.

Uma compreensão da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável. É a isso chamou-se de “*Gestão Estratégica de Custos*” (SMC – *Strategic Cost Management*).

Monitorar o desempenho dos gestores ou das unidades empresariais geralmente depende em parte da informação. O papel dos Custos-Padrão, Orçamentos de Despesas e Planos de Lucros Anuais funcionando como base para a avaliação de desempenho é útil para as empresas. Estes instrumentos devem ser explicitamente adaptadas para o contexto estratégico da empresa para que possam ser utilizados. Shank e Govindajaran, (1997, p. 5-6).

Em resumo, ainda conforme os autores acima, a Gestão Estratégica de Custos é o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica:

- 1.- *formular estratégias;*
- 2.- *comunicar estas estratégias por toda a organização;*
- 3.- *desenvolver e por em prática táticas para implementar as estratégias;*
- 4.- *desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.*

O primordial é levar a estratégia a todos os níveis da organização e garantir:  
*Que todos os funcionários participem de sua execução diária.*

Apresentar os pontos críticos da estratégia e as perspectivas, enumerando as áreas em que as ações que levarão ao sucesso do plano serão implantadas.

Uma boa medida é desmembrar a estratégia e como este desmembramento pode influenciar de modo significativo no papel da análise de custos e também vincular cada um de seus pontos às principais áreas operacionais da empresa para poder responder as perguntas:

*\* o que queremos ser no próximo ano no cenário das empresas congêneres...?*

*\* que lugar queremos ocupar no ranking das 100 melhores... ?*

O gerenciamento de custos desempenha seu papel na continuação da evolução das técnicas e da filosofia Gerencial e apresenta quatro características:

- *ênfase ao aumento da receita e à redução de custos;*
- *adoção da Contabilidade de Custos por área de responsabilidade;*
- *indica a necessidade de integrar ao sistema de planejamento das empresas;*
- *o Sistema de Custo-Padrão surge integrando o gerenciamento de Custos ao planejamento empresarial;*

Um problema que se apresenta na Gestão Estratégica de Custos também está relacionado com os seus preços. O mercado em que a empresa atua e nível de concorrência em relação ao produto têm forte influência sobre sua política de preços.

Em um economia de mercado o preço é influenciado por esse mercado e pelas forças que nele atuam, bem como pelo número de empresas que nele concorrem e habilidade com que cada uma consegue produzir seus produtos a custos menores do que os preços determinados pelo mercado.

Neste ponto, há uma interação entre as decisões de preço e de custos. Em nível de produção faz-se necessário estabelecer o Custo Padrão de cada produto, ao passo que em nível de planejamento e de projeto de produto, é necessário conhecer o Custo Meta.

Os conceitos anteriormente mencionados são pré-requisitos para o melhor entendimento e aplicação destes termos quando passa-se a sistematizar os Sistemas e Métodos de Custeio.

## **2.2. - Custeio Direto e da Relação Custo-Volume-Lucro – (Ponto de Nivelamento Receitas/Custos).**

Conforme Cogan (1999, p.23), esta fase foi caracterizado por grande crescimento econômico. As empresas desenvolveram-se no sentido da ampliação de mercados adotando a produção em massa e da expansão geográfica. Pelo maior volume de produção, ganhou-se economia de escala. A seguir demonstra-se a classificação dos custos e a terminologia, que elucidam a relação entre o volume (escala) e a variação dos custos.

Identificam-se três categorias de custos: General Electric (1960, p.5.11)

### **1.Custos Variáveis:**

São os custos que variam proporcionalmente com a produção ou com as vendas, dentro de uma faixa específica de volume.

### **2. Custos Programados:**

Representam os custos de projetos especificamente planejados pela Administração em desenvolvimento de produtos.

### **3. Custos RTS – (Readiness to Serve):**

Constituem a diferença entre os custos totais e a soma dos custos variáveis e programados em qualquer nível particular de

atividade, dentro de uma faixa efetiva de volume. São chamados de “custos fixos” e podem ser definidos como o custo necessário à operação dentro de uma faixa específica de volume e tendem a permanecer constantes em seu total, apesar das variações do volume de produção e/ou vendas.

A base de volume representa a unidade ou combinação de unidades escolhidas para uma empresa ou centro de custo, que mede de maneira consistente a produtividade de uma atividade.

A faixa efetiva de volume é a faixa da atividade produtiva, medida em termos de base de volume, dentro da qual se espera que a empresa irá operar durante o período em que será usada uma dada relação custo-volume.

A suposição da variabilidade fixa ou constante dos custos, pode ser feita apenas para faixas limitadas de volume sem grandes distorções.

#### **. Cálculo da Variabilidade dos Custos.**

No exemplo a seguir – General Electric (1960, p.5.14/5.15) - os custos totais incluem alguns custos fixos e variáveis, que se considerou dentro do conceito de linha reta:

A base de volume = o número de unidades produzidas;

A faixa de volume = são os custos totais de \$2.460.000 a \$4.740.000.

<u>Número de Unidades</u>	<u>Custos Totais</u>
66.000	\$ 2.460.000
114.000	\$ 2.940.000
150.000	\$ 3.300.000
168.000	\$ 3.480.000
195.000	\$ 3.750.000
<u>294.000</u>	<u>\$ 4.740.000</u>
987.000	\$ 20.670.000

O cálculo abaixo mostra o método para se determinar o aumento nos custos totais para cada aumento no número de unidades produzidas:

Custo total mais alto:	\$ 4.740.000 (a)
Custo total mais baixo:	\$ <u>2.460.000 (b)</u>
Aumento nos custos totais: (a – b)	\$ 2.280.000
Total de unidades mais alto:	294.000
Total de unidades mais baixo:	<u>66.000</u>
Aumento no número de unidades:	228.000

Dividindo-se o aumento nos custos totais pelo aumento no número de unidades temos:  $\$2.280.000 \div 228.000 = \$ 10,00$  por unidade, representando o custo variável por unidade.

Assim o Custo Variável no nível mínimo será:  $66.000 \times \$ 10,00 = \$ 660.000$

O custo fixo será:  $\$ 2.460.000 - \$ 660.000 = \$ 1.800.000$ .

Dada esta formula tem-se que em qualquer nível de quantidade é determinado pela equação:

$$\begin{aligned} \text{Custo total no ponto máximo: } 294.000 \times \$10,00 + \$ 1.800.000 = \\ \qquad \qquad \qquad \underbrace{\qquad \qquad \qquad}_{\$ 2.940.000} + \$ 1.800.000 = \$ 4.740.000 \end{aligned}$$

Esta distinção entre os Custos Fixos e os Custos Variáveis, proporciona a determinação do Ponto de Equilíbrio. (Receita necessária para um lucro igual a zero) ou seja que a Receita é igual ao Custo Total: Fixos mais os Variáveis).

### **. Ponto de Equilíbrio**

Analisando-se Dias (1955 p. 3-10), verifica-se a expressão “Ponto de Equilíbrio” (tradução livre da expressão inglesa break-even point), como o nível de atividade de uma empresa, no qual não existe lucro nem prejuízo, isto é, os Custos Totais são iguais as Receitas Totais. A formula é:

$$PE = \frac{CF}{1 - \left( \frac{CV}{RT} \right)} = \frac{CF}{\text{ÍNDICE DE MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO}}$$

Onde:

**PE** = Ponto de Equilíbrio

**CF** = Custo Fixo Total

**CV** = Custo Variável Total

**RT** = Receita Total

**1** = Índice da Receita Total

$\frac{CV}{RT}$  = Índice do Custo Variável Total

A análise do ponto de equilíbrio, fornece ao gestor várias informações, pois a vantagem do seu emprego está em que a ênfase atualmente, se encontra não na sua determinação pura, mas nos importantes aspectos de sua análise como utilidade nos planos para o futuro.

### **. Margem de Contribuição**

Ainda em Dias (1955, p.3-10), O conceito da Margem de Contribuição (Receita Total menos os Custos Variáveis Totais), representa também, quanto a empresa está contribuindo para absorver os custos fixos e dentro de uma nova ótica, pode ser tomada como aproximação da lucratividade .

### **.Margem de Segurança**

O autor enfoca ainda, como Margem de Segurança o montante ou índice que excede o ponto de equilíbrio, ou seja, até que ponto a empresa pode reduzir seu faturamento para que o lucro seja igual a zero e antes que ocorram prejuízos.

Fórmula:

$$MS = \frac{\% \text{ do lucro em relação à receita total de vendas}}{\text{Índice da margem de contribuição}}$$

$$MS = \text{Índice da Margem de Segurança}$$

### . Grau de Alavancagem Operacional

É o índice que relaciona o aumento percentual nos lucros com o respectivo aumento percentual nas unidades produzidas e/ou vendidas, assim entendido:

$$\text{Grau de alavancagem operacional em nível de atividade} = \frac{\text{aumento \% nos lucros}}{\text{aumento \% nas unidades produzidas e/ou vendidas}}$$

### . Redução no Preço de Venda

Freqüentemente a empresa encontra-se em situações em que há necessidade de diminuir o preço de venda. Tal ação, sem modificação na sua estrutura de custos, faz com que o ponto de equilíbrio aumente, tendo como consequência até um prejuízo.

Tendo como necessidade a redução de um certo percentual no preço de venda a fim de vencer a concorrência, faz-se necessário se ter que aumentar as quantidades vendidas para se obter o mesmo lucro, sempre tendo como limites para este aumento, a capacidade da empresa em produzi-las, ou o mercado em absorver esta quantidade.

A seguinte formula representa a tentativa de compensar esta redução no preço de venda:

$$\Delta Q\% = \frac{\Delta pv\%}{(1 - \text{índice de cv atual} - \Delta pv\%)} \times 100$$

onde:

$\Delta Q\%$  = aumento mínimo nas quantidades vendidas (expresso em % das quantidades vendidas na data) para se obter o mesmo lucro atual.

$\Delta pv\%$  = redução no preço de venda (expresso em % do preço de venda na data)

CV = custo variável

O administrador, ao tomar decisões sobre a política de preços, tende a imaginar nas possíveis conseqüências dessa política sobre os aumentos necessários nas quantidades vendidas, a fim de manter o lucro que está auferindo atualmente. Se bem fundamentado deve lembrar-se da elasticidade da curva de procura de seu produto:

Se a mesma for relativamente inelástica, uma dada variação no preço é acompanhada por uma variação menos que proporcional na quantidade da procura do produto e, conseqüentemente, a receita total tende a variar na mesma direção da variação de preço ou seja, se o preço aumenta, haverá uma tendência para aumentar a receita total.

A análise entre a relação custo-volume-lucro e principalmente o conceito de ponto de equilíbrio têm limitações. Quando a empresa fabrica e/ou vende mais de um produto, é a suposição de que, aumentando ou diminuindo o volume de vendas, permanece a mesma relação percentual de cada produto em relação ao faturamento total. Todavia, empregando-se o gráfico da margem de contribuição de cada produto, muito se pode fazer no sentido de transpor essas limitações.

Na realidade os quatro fatores – custo variável, custo fixo, preço e volume de venda, não são tão independentes uns com os outros como a análise parece indicar. Basta ter em mente do conceito de elasticidade-preço da procura e seus efeitos sobre a receita total.

### **2.3. Custeio RKW – Alemão ou Custeio Pleno**

Aborda o método de custeio pleno, também conhecido no Brasil pela sigla RKW, caracterizando, suas aplicações, suas vantagens e desvantagens. O aspecto inovador deste trabalho está, principalmente, na ampla pesquisa feita para detectar o uso e as reais aplicações do custeio pleno na prática das empresas. Procedeu-se



também a uma análise imparcial e lógica das vantagens e desvantagens do método de custeio pleno, Nascimento (1999 pags. 34/41).

Martins (1996, p.236-237), mostra, com fundamento nessa crença que nasceu no início deste século, uma forma de alocação de custos e despesas conhecida por RKW. Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha, que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive as despesas financeiras, a todos os produtos.

### **. Caracterização**

O método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviço.

O *produto* do método de custeio pleno é um número agregado médio obtido para as unidades do objeto de custeio em questão, que inclui parcela dos materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas de vendas, distribuição, administrativas, gerais e até financeiras. Backer & Jacobsen (1973, p.214) e Horngren, Foster & Datar (1997, p.390).

Muitos autores de Contabilidade de Custos entendem o método de custeio pleno com o método de custeio por absorção. O *Dictionary of Accounting Terms* (Dicionário de Termos Contábeis), em sua segunda edição, no verbete *FULL COSTING* (custeio pleno) leva imediatamente ao verbete *ABSORPTION COSTING* (custeio por absorção), em Siegel & Shim (1995, p.180). Aliás, esta diferença terminológica é bem esclarecida por Koliver (1998, p.11), após tecer alguns comentários sobre a apropriação de custos indiretos e custos fixos:

“Alguns autores insistem em denominar o procedimento em análise de custeio *por absorção*, argumentando que sua essência está na absorção de todos os custos pelos produtos finais, independentemente de serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Porém, na idéia de *absorver* não está implícita a noção da *totalidade* dos custos do ciclo operacional; por conseguinte, preferiu-se a expressão *integral*, cuja semântica está, precisamente, alicerçada na idéia da totalidade, seguindo aliás, a expressão alemã original *Vollkostenrechnung*”, Nascimento (1999 pags. 34/41)

No Brasil, o método de custeio pleno é mais comumente conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas, (*Reichs Kuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Esse instituto no início deste século, impunha às empresas alemãs uma metodologia para o cálculo de todos os seus custos, numa época em que a economia era totalmente centralizada e até o lucro era fixado pelo governo. Por meio dessa técnica, alocavam-se aos produtos e serviços todos os custos e despesas, inclusive as financeiras, fornecendo dessa maneira o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Bastava no final dos cálculos acrescentar a margem de lucro fixada pelo governo alemão para o produto/serviço em questão e estava fixado o preço de venda. Martins (1998, p.236).

O modelo original do RKW continha uma noção de custo de oportunidade representado pela figura da remuneração do capital próprio. Martins (1997, p.6). Também segundo o mesmo autor, nas décadas de 60 e 70, havia aplicação do RKW em grandes, médias e até pequenas empresas brasileiras. “As pequenas empresas tinham, mesmo numa versão mais simplificada, uma aplicação da metodologia do RKW.” Martins, (1997, p.6).

O método RKW, por sua vez, também é conhecido por método das seções homogêneas. Seção homogênea é uma divisão do ambiente fabril em que as operações ali desenvolvidas são da mesma natureza e intensidade. Como exemplo, uma indústria gráfica, uma seção de impressão off-set, com impressoras do mesmo modelo, ou então de modelos diferentes porém de capacidade técnica muito similar.

Tem-se então, para cada seção homogênea, uma *unidade de medida de trabalho abstrata* que mede toda a produção que passa pela seção, por mais diversificada que essa produção possa ser. Allora (1985, p.41). Ainda para este autor, no verdadeiro método RKW não há “centros de custos”, mas somente “seções homogêneas”. Allora (1985, p.44).

Allora (1985, p.44-45) também afirma que o método RKW quando aplicado da maneira correta, deve responder a três condições indispensáveis:

1. as seções devem ser clara e realmente homogêneas;
2. deve existir uma “Unidade de Trabalho” válida para medir toda a produção diversificada da seção;
3. as seções devem ser poucas.

### **. Aplicações**

As aplicações do método de custeio pleno são gerenciais. Os primeiros usos observados deste tipo de informação de custos, consistiam na monitoração de eficiência de processos fabris e de produtos, e também na avaliação de suas rentabilidades, desde que o montante de custos indiretos e de despesas fosse cuidadosamente rastreado aos produtos. Johnson & Kaplan, (1991, p.58).

Pode parecer estranho falar-se em custos plenos amparando decisões referentes a preços de venda, numa época de economia cada dia mais competitiva.

Porém, há muitos anos, Backer & Jacobsen (1973, p. 215) já esclareciam que a determinação de preços sob a abordagem do custo pleno é mais relevante em empresas com produtos bem diferenciados, ou com artigos fabricados sob encomenda ou então para produtos que correspondam a lançamento e que, por consequência, ainda não tenham um preço já aceito de mercado. Portanto, a aplicabilidade dos custos plenos a este tipo de decisão é mais provável para produtos menos competitivos. Mesmo assim, em mercados bem mais competitivos, o método de custeio pleno pode ser útil na determinação da lucratividade dos produtos e em decisões correlatas ao preço de venda.

#### **. Vantagens**

A vantagem do método de custeio pleno consiste em serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções.

Segundo Backer & Jacobsen (1973, p. 215-6), “a principal vantagem do método de custo pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros. O uso difundido deste método, com sua ênfase sobre a recuperação total dos custos, tende a introduzir no mercado um certo grau de estabilidade dos preços.”

#### **. Desvantagens**

Na utilização dos custos plenos para decisões de determinação de preços de venda, Backer & Jacobsen (1973, p. 216) discorrem sobre quatro grandes limitações:

*Primeiro*, não leva em consideração a elasticidade da procura. A procura não pode ser calculada prontamente, mas um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente pode ser realista para a maioria dos negócios. É provável que a maioria das empresas que declaram usar o método dos custos pleno

faça, na realidade, ajustamentos nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado.

*Segundo*, deixa de levar em conta a concorrência.

A empresa não deve presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com eficiência máxima e que se pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Isto resultaria na perpetuação das ineficiências existentes e na sua incorporação à estrutura dos preços da empresa.

Ao contrário, uma empresa deve esforçar-se, constantemente, para reduzir os seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais aos da concorrência ou menores, sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório.

*Terceiro*, o método do custo pleno não distingue entre os custos fixos e os variáveis. Uma empresa que adota este método tenderia a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto. Entretanto, a aceitação de uma tal encomenda poderia, em realidade, resultar em aumento nos lucros, bastando que fossem cobertos, no mínimo, os custos adicionais decorrentes da encomenda.

*Quarto*, no método do custo pleno, aplica-se aos custos dos produtos uma percentagem uniforme, como provisão para os lucros. Isto deixa de reconhecer que nem todos os produtos podem auferir lucros a uma mesma taxa.

Analisando as limitações apontadas por Backer & Jacobsen, percebe-se que em relação à primeira os autores acabam indicando o comportamento que se imagina realmente deva ocorrer nas empresas que usam este método para estabelecer preços, ou seja, proceder a ajustamentos nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado.

Quanto à segunda limitação apontada, concordou-se com os autores evidenciados, de que uma empresa não pode esquecer seus concorrentes e acreditar que, uma vez calculado o custo pleno de seus produtos, este seja o seu melhor custo, tradução de desempenho com eficiência máxima. Quando se fala de eficiência de produtos e serviços individualmente, parece mais apropriada a adoção de um sistema de *Custeio Padrão*, paralelamente ao acompanhamento dos custos e dos preços de venda dos concorrentes.

Na terceira observação de Backer & Jacobsen, esta limitação do método de custeio pleno para análises do tipo *aceitar ou não uma determinada encomenda*, deveria ser tratada sob o método de *Custeio Variável*.

Para a maioria dos críticos do método de custeio pleno, a principal limitação está na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos. Guerreiro, (1996, p. 59-73).

Não só critérios de rateio arbitrários, mas também quando volumes de venda e produção não são previstos corretamente, os custos plenos calculados estarão super ou subdimensionados, gerando uma decisão de preços distorcida, que poderá acarretar em conseqüências negativas como, em último caso, até a perda de uma fatia de mercado. Nascimento, (1989, p. 35).

Segundo Horngren, Foster & Datar (1997, p. 474-5), há quatro grandes critérios que direcionam as decisões de alocação de custos: *causa e efeito*, *benefícios recebidos*, *justiça ou equidade* e *capacidade para suportar*.

## **. Conclusões**

As principais conclusões do presente trabalho são:

O método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma empresa são levados aos objetos de custeio; portanto, não deve ser confundido

com o método de custeio por absorção, que leva aos objetos de custeio apenas os custos de produção, fixos e variáveis.

O método de custeio pleno é muito conhecido no Brasil pela sigla RKW.

Normalmente, o método de custeio pleno contém uma noção de custo de oportunidade, representado pela remuneração do capital próprio.

O RKW também é conhecido como “método das seções homogêneas”.

As origens históricas do método de custeio pleno, detectadas com maior segurança pelos pesquisadores contábeis, datam do século XIX, tanto nos Estados Unidos da América como na Europa.

As primeiras versões do método de custeio pleno apresentavam, nitidamente, uma preocupação técnica e científica com a melhor alocação possível dos custos indiretos e das despesas.

As aplicações do método de custeio pleno são eminentemente gerenciais. Dentre elas destacam-se: monitoração de eficiência de processos fabris e de produtos; avaliação da lucratividade de processos fabris e de produtos; mensuração do preço de transferência; análise e posterior avaliação de desempenho de áreas e de gestores; decisões envolvendo preços de venda.

A principal vantagem do método de custeio pleno está no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceções.

Outra vantagem pode resultar que, enfatizando a recuperação total dos custos, o uso difundido do custeio pleno tende a introduzir no mercado um certo grau de estabilidade de preços.

Como desvantagens, a utilização do método de custeio pleno pode evidenciar descuido pelos concorrentes, por não se preocupar em analisar e gerir os custos estrategicamente. Por não separar custos fixos de custos variáveis, o custeio pleno

pode levar à tomada de decisões equivocadas, por exemplo, em decisões do tipo aceitar ou não uma encomenda.

A principal desvantagem do método de custeio pleno pode estar na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos. Porém a alocação de gastos fixos não é necessariamente arbitrária ao ponto de tornar sem efeito uma informação de custo pleno. Percebeu-se, em toda a história do custeio pleno, uma real preocupação em se rastrear os gastos indiretos e fixos da maneira mais realista possível. Também, critérios de rateio arbitrários podem estar sendo usados para influenciar o comportamento dos gestores com respeito aos custos (finalidade gerencial e até estratégica).

Na pesquisa bibliográfica realizada, não foram detectadas evidências explícitas sobre o uso do *Custeio Pleno para custeamento de estoques*.

A experiência tem mostrado que, para fins de valoração de estoques, o método se utiliza do mesmo procedimento do *Custeio por Absorção*, ou seja, aloca aos estoques apenas os custos diretos e indiretos de produção, sendo as despesas em geral tratadas como gastos de período. Para fins gerenciais – evidenciação do resultado por produtos / linhas, precificação - é que as despesas e até o lucro são submetidas a alocações.

#### **2.4. Produção em Escala e Diversificação – Custeio Padrão**

O contexto das empresas nesta abordagem pode ser caracterizado por:

- crescimento e maturação de processos de produção de alta escala (produção em massa);
- consolidação da tecnologia em maquinaria e linhas de produção;
- expansão geográfica da demanda e ocupação por concentração, integração de unidades de produção, em grandes empresas;



- concentração da concorrência (concorrência mono e oligopolista).

Bacic (1998, p.115-116), afirma que:

*“ O sistema de produção em massa havia permitido, já nas primeiras décadas deste século, uma resposta do capitalismo a questões que seu próprio dinamismo havia traído, ao alterar a ordem social. Os trabalhadores que haviam saído da atividade agrícola foram absorvidos pelo sistema fabril. Os métodos de Taylor e os conceitos de Ford, permitiram a adaptação de trabalhadores de baixa qualificação aos novos tempos. O próprio sistema de produção em massa, passou a produzir bens de baixo custo, acessíveis ao ingresso destes trabalhadores.*

*A produção em massa de bens padronizados e de preço baixo, tinha como premissa a rigidez do conceito de fábrica: reduzida variedade de produtos com longo ciclo de vida, detalhada engenharia de processo, operações repetitivas usando mão de obra facilmente treinada, estabilidade da tecnologia e grande escala produtiva para obter custos baixos.*

*Se a principal vantagem competitiva baseava no custo baixo ( e não na variedade), todo o sistema produtivo foi projetado para produzir num fluxo contínuo a baixo custo. A elevada integração vertical, o acoplamento e equilíbrio de fluxos, eram a base do sistema. A produção se iniciava em altos fornos, onde se fundiam o ferro e o carbono, dando origem às linhas contínuas, servidas por esteiras transportadoras, onde se produziam as diversas partes. O sistema tinha conseguido transformar ferro em automóveis – em menos de três dias e meio, ao menor custo do mundo (Johnson, 1992). Se evitava o desperdício de tempo e de materiais. Não havia inventários de matérias primas, nem de produtos em processo, pois Ford os via como desperdício de capital”.*

Com a divisão do trabalho, a organização dos processos produtivos torna-se mais importante do que a habilidade individual. Esta inovação trouxe grandes ganhos, tanto em quantidade quanto em qualidade:

- Máquinas para fazer máquinas: os avanços tecnológicos na metalurgia e na mecânica de precisão permitiram que fosse criada a categoria “bens de capital”.
- Produção de pequenas partes mecânicas intercambiáveis, a serem montadas em diferentes produtos finais: ganhos de escala.
- A linha de montagem: as peças vão até o operário ao invés do contrário.
- Henry Ford (1913) populariza a linha de montagem ao demonstrar os seus efeitos na fabricação de automóveis.

Como consequência da produção em massa:

- divisão do trabalho à menor operação possível por indivíduo;
- crescimento do nível intermediário de gestão: supervisores e gerentes;
- crescimento do segundo escalão, incorporando engenheiros, contadores, químicos e mais tarde, psicólogos e administradores. Estas duas ciências desenvolveram-se drasticamente;
- mercados de consumo em massa: padronização de hábitos de consumo;
- integração entre países latino-americanos e do sudeste asiático no processo de divisão do trabalho, não apenas como fornecedores de matérias primas, mas de produtos industriais semi-elaborados;

Aconteceu com isto a proliferação dos Serviços:

- crescimento dos setores de suporte à indústria;
- crescimento das necessidades educacionais, de entretenimento e saúde;
- crescimento dos aparelhos-governamentais;

#### **2.4.1. A Diversificação como Imperativo na Concorrência.**

Esta forma evolui, do seu padrão de concorrência de capacidade de produzir produtos homogêneos e de baixo custo, para o ciclo de diversificação.

A capacidade de criar uma oferta específica em direção a cada segmento de mercado, transformou profundamente as técnicas de vendas. Não havia, porém, uma percepção clara das mudanças que estavam ocorrendo, razão pela qual as empresas sofriam de “miopia” em *marketing*.

As atividades de *marketing* são entretanto, consideradas uma consequência necessária do produto, e não ao contrário, como deveria ser. Esta é uma herança da produção em massa, com sua noção estreita de que o ganho se origina essencialmente da produção de baixo custo. Levitt (1960, p. 41).

Ficava claro que o caminho apontado por Levitt era condição necessária para a manutenção da capacidade competitiva, porém as empresas não sabiam como organizar a produção para atender os desejos dos clientes. Como adaptar um sistema de fabricação capaz de ajustar rapidamente novos programas, produzir em pouco tempo novos produtos, fabricar maior variedade com tempos menores de preparação em lotes pequenos e tudo com qualidade impecável? Percebeu-se que as mudanças deveriam ser necessariamente radicais e que havia um conjunto de obstáculos que dificultaria a conversão .

Estes obstáculos se encontravam dentro e fora das empresas. No seu interior, os gerentes operavam com conceitos e ferramentas obsoletas, cada função era estudada em separado e suas partes eram analisadas individualmente. As técnicas de engenharia industrial (estudo de tempos e movimentos, amostragem de qualidade, avaliação de funções, pagamento por peça, gráficos de Gantt, lotes econômicos de produção), não eram adequadas para as novas necessidades.

As novas necessidades exigiam uma visão integradora que estava fora das competências internas acumuladas pelas empresas. Existiam meios que auxiliariam

nas respostas: controle estatístico de qualidade, programação linear, PERT, teorias das filas, simulações.

Mesmo antes da introdução de máquinas mecanizadas, novas formas de organização do trabalho emergiram no século XVIII, cujo princípio básico era segmentar um único processo produtivo em dezenas de operações realizadas por especialistas.

Bacic (1998, p. 113), inicia com a frase: “Da rigidez à flexibilidade produtiva – as mudanças na Gestão.

A mudança na fabricação, de sistemas rígidos de produção em massa para sistemas flexíveis (entendeu-se esta expressão como: diversificação), com maior capacidade de produzir variedades (sem perder as vantagens da produção em alta escala) pode se entender a partir da concepção schumpeteriana e evolucionista.

Empresas de estruturas rígidas, baseadas em fluxos produtivos desenhadas para maximizar as saídas, com administração centralizada e operações descentralizadas com a aplicação dos princípios da “Administração Científica”. Eram as empresas retratadas por Chandler 1977 apud Bacic (1998, p. 114), que se enfrentavam as empresas organizadas segundo inovadores princípios toyotistas. Era no dizer de Best 1990 apud Bacic (1998, p. 114), a “velha competência” contra a “nova competência”. Para este último autor, o declínio industrial americano observado na década de 80, se deve à deterioração da capacidade competitiva das empresas organizadas segundo princípios da “velha competência”.

As bases para inovar se encontram nas capacidades internas de cada empresa. Essas capacidades se acumulam e se aperfeiçoam a partir de um processo de aprendizagem. Algumas empresas são inovadoras para a sociedade, outras para seu setor de atuação e outras empresas ainda seguem as inovações

tratando de imitar e incorporar (o que também significa aprender ), as práticas, tecnologias ou produtos com êxito.

O fundamental é que permitiu-se vislumbrar oportunidades e também ameaças competitivas e se constitui num atalho seguro para a busca da excelência, pois utiliza todo o trabalho intelectual acumulado por outras organizações, evitando os erros e armadilhas no atingimento dos objetivos. Era este o tipo de comportamento por parte das empresas concorrentes.

O dinamismo do capitalismo depende do processo contínuo de aprendizagem das empresas. Estas, ao buscar bases concretas para diferenciar-se dos competidores (seja em produtos, estratégia, custos), inovam e mudam suas práticas, as indústrias e a própria sociedade.

Entretanto, diferentemente ao processo biológico, na competência os mesmos agentes podem modificar voluntariamente o meio ambiente a seu favor, a partir do desenvolvimento de determinadas estratégias (a capacidade de criar novos desejos nos clientes é um exemplo). O meio ambiente se altera também em função da interação das estratégias do conjunto de empresas que competem. Os “genes” que permitem as empresas transformar o meio ambiente, adaptar-se a este meio e/ou aproveitam determinadas circunstâncias internas favoráveis, se encontram no conjunto de competências internas, formadas durante o processo de aprendizagem.

Porém, fortes mudanças no meio ambiente (segmentação de mercado, sofisticação da demanda, aumento na diferenciação de produtos, práticas de *marketing*) mostraram as limitações do sistema de produção em massa (escala), para atender clientes que se haviam tornado exigentes em função do desenvolvimento das próprias estratégias competitivas das empresas.

### 2.4.2. Custeio Padrão

Uma pesquisa em Johnson et alli ( 1996, p.43-44) mostram que em 1870, os fabricantes do ramo metalúrgico passaram a projetar na American Society of Mechanical Engineers [Sociedade Americana de Engenheiros Mecânicos], sistemas de registro de informações para acompanhar o fluxo de matéria-prima e custos de mão-de-obra em produtos industriais complexos.

Para estimular informações corretas, eles estabeleceram planos de participação dos trabalhadores nos ganhos oriundos de rendimentos melhorados, criando equipes administrativas para coletar e registrar informações sobre as atividades do chão-de-fábrica.

Na década de 1880, gerentes de muitas firmas metalúrgicas complexas dispunham de informações sobre custos de matéria-prima e mão-de-obra semelhantes às de custos de conversão (mão de obra mais gastos gerais de fabricação) já existentes nas tecelagens e siderurgias.

Os administradores com formação de engenharia de algumas metalurgias avançaram um passo em relação aos colegas dos demais ramos industriais. Em vez de projetarem sistemas meramente para computar os custos reais de matéria-prima e mão-de-obra, principal objeto dos sistemas de custos de fabricação até aquela época, esses "administradores científicos" concentraram sua atenção na predeterminação de índices "**padrão**" em que matéria-prima e mão-de-obra deveriam ser consumidas nas tarefas de fabricação. Os métodos por eles divisados para determinar padrões para insumos de matéria-prima e mão-de-obra incluíam o projeto de engenharia, de relações de matéria-prima e o estudo de tempos e movimentos.

Engenheiros e administradores usaram informações de padrões para três diferentes propósitos, nas duas décadas anteriores à Primeira Guerra Mundial.

Conforme já mencionamos, alguns engenheiros da administração científica desenvolveram informações sobre padrões de modo a avaliar o rendimento potencial de tarefas ou processos.

A procura de Frederick W. Taylor da "melhor maneira" de utilizar recursos de mão-de-obra e matéria-prima é típica desse uso de informações de desempenho padrão. Para Taylor, os padrões forneciam informações para o planejamento do fluxo de trabalho, de modo que o desperdício tanto de material quanto de tempo se mantivesse mínimo. Os sistemas de custos de fabricação de Taylor foram projetados para monitorar o trabalho físico e o rendimento material, e não para monitorar custos. Em consequência disso, Taylor não via os padrões como ferramentas para controlar custos.

Mas especialistas em administração que não compartilhavam da indiferença de Taylor pelos resultados financeiros não relutaram em usar os padrões para controle de custos.

Percy Longmuir, engenheiro americano que escreveu sobre a gerência de custos das fundições em 1900, descobriu uma nova forma de usar informações de padrões de matéria-prima e mão-de-obra para controlar custos *reais*.

Longmuir propõe que os custos de mão-de-obra de cada classe de trabalho realizado na fundição deveriam ser determinados para cada tipo de trabalho, por exemplo, moldadores, operários e registrado em separado. Tais custos de mão-de-obra são então relacionados ao peso da produção. "A experiência - logo fornecerá fatores padrão para cada classe de trabalho, podendo esses padrões ser representados num gráfico como uma linha reta, e o desvio da linha de custo

semanal real em relação a ela mostrando imediatamente os graus de mau ou bom trabalho"

Bastou um pequeno passo além do gráfico de Longmuir para o desenvolvimento de sistemas detalhados de análise de divergências entre o desempenho padrão e real.

Existem amplos indícios de que os fabricantes em 1900 usavam informações de divergências entre custos reais e padrões para controlar suas operações. O crédito pela publicação da primeira descrição de sistemas modernos de análise de divergências de custos padrões pertence a dois consultores de administração, Harrington Emerson e a Charter Harrison. Harrison aderiu a Emerson tornando-se, em 1918, a primeira pessoa a publicar um conjunto de equações para a análise das divergência de custos. Emerson talvez tenha sido o primeiro autor, porém, a enfatizar que informações sobre padrões permitiriam aos gerentes diferenciar entre divergências resultantes de condições controláveis e divergências causadas por condições fora do controle dos administradores, idéia associada anos depois pelos administradores gerenciais à orçamentação flexível.

Foram os administradores financeiros do início do século XX, e não os engenheiros, que desenvolveram um terceiro propósito para as informações de custos padrões, bastante distante dos propósitos de autores como Taylor, Longmuir, Emerson e Harrison reconhecendo poderem os custos-padrões simplificar grandemente a tarefa de avaliação de estoques.

Apresentam Garrinson et alli (2001, p. 319) que o Custo-Padrão foi introduzido no Japão após a Segunda Guerra Mundial e a Nippon Electronics Company (NEC), uma das primeiras empresas a adotá-lo para todos os seus produtos, sendo o seu uso mais importante na Gestão de Custos e no Planejamento



Orçamentário. Como os gestores da NEC controlavam os preços dos insumos e as quantidades utilizadas? Eles podiam examinar em detalhes todas as operações, mas isso, obviamente, seria uma aplicação ineficaz do seu tempo. Daí, a resposta a esse controle, pelo menos em parte, encontrava-se nos Custos-Padrão.

O aparecimento do Custo-Padrão deu-se quando as empresas sentiram a necessidade de projetar suas metas por um período específico de tempo (médio e longo prazos) chamando esta projeção de Orçamento. Se constituía num instrumento de grande significado no processo de Gestão Empresarial. O Orçamento apresentava os dados de custos de uma forma sintética e não atendia as necessidades dos gestores em visualizar suas metas de resultados por produto, por unidade estratégica de negócio, por linha. O detalhamento dos Custos foi então introduzido no sentido de se obter uma visão que permitisse assim uma análise específica dos preços dos insumos empregados na geração dos produtos e serviços.

Assim o relacionamento entre o Orçamento e o Custo-Padrão, se manifesta claramente na medida em que o Sistema de Padrões funciona como base para a elaboração do Orçamento, fornecendo informações mais adequadas para o estabelecimento dos planos, os confere ao Orçamento o atributo da confiabilidade, já que ele deve se basear nos melhores parâmetros de eficiência.

Considerando que o controle deve induzir à identificação das causas dos desvios, é necessário que os Padrões sejam incorporados no Orçamento de uma maneira tal, que possam oferecer as explicações necessárias para as variações eventualmente ocorridas nas diversas fases do processo produtivo (variações nas matérias primas, quantidade e preço, na mão de obra, taxa e tempo por operação ou fase e nos gastos gerais de fabricação, a sua sub ou sobre liquidação). Esta forma de abertura mostra como as variações podem resultar de diversos fatores, como por

exemplo: níveis de atividade diferentes dos planejados, em termos de quantidade e mudanças tecnológicas.

Dos dois importantes métodos administrativos que têm uma íntima relação com o Orçamento, um deles é o Custo-Padrão. É normalmente dada consideração a harmonização desses métodos; de fato o Custo-Padrão é um auxiliar importante para a obtenção dos resultados orçamentados e não existe incompatibilidade para operá-los dentro da mesma organização e ao mesmo tempo.

Os Custos-Padrão são baseados na mesma teoria do Orçamento, ou seja que, sob dadas condições, certos resultados devem ser conseguidos e que a eficiência das operações é medida pela comparação do Custo-Padrão com o desempenho do Custo Real. Assim os padrões são parcelas representativas do que deve ser alcançado sob as condições operacionais estabelecidas. Quando os padrões não são alcançados, os métodos de análise determinam as causas das variações e oferecem a oportunidade para a sua correção. Portanto, quando estiver em operação um Sistema de Custo-Padrão, ele auxiliará o controle de custos no plano orçamentário.

## **2.5. Gestão Estratégica de Custos e Gestão de Custos por Atividades**

Em Robles (1994, p. 41), encontra-se a referência da perda de relevância dos Custos baseados no volume (economias de escala), característica esta ressaltada nas etapas anteriores:

*“Em certas circunstâncias, os Sistemas de Custeio, que se baseiam em economias de escala, ou seja, os Volume-Based-Cost (VBC), vêm perdendo sua relevância, principalmente para aquelas atividades de manufatura voltadas para o atendimento do mercado consumidor, em que a relevância é a economia de escopos e a flexibilidade operacional têm prioridade”.*

Nas economias de escopo, os ganhos marginais decorrem de uma combinação ideal de produtos em uma única planta. Essa combinação de produtos nem sempre ocorre de forma simultânea, mas procura aproveitar ao máximo as instalações e os equipamentos existentes, através da fabricação sucessiva de modelos e até mesmo produtos diferentes. Para tanto, foram aperfeiçoados os métodos de preparação, troca de dispositivos e ferramental necessários para cada modelo ou produto diferente.

Esse tempo de preparação de máquinas (set-up) vem diminuindo sensivelmente.

O autor pretende mostrar que diante deste quadro, as informações de custos devem ser cada vez mais acuradas (expressão usada nos Sistemas de Custeio ABC), pois os sistemas tradicionais de custeio com base em volume, não atendem as necessidades gerenciais.

Com a queda substancial da mão de obra direta e o crescimento dos gastos gerais de fabricação as bases de apropriação destes gastos vêm diminuindo, limitando assim a sua correta distribuição entre os produtos, aumentando o risco de erros na apuração dos custos dos produtos.

Por quase duas décadas, os executivos vêm aprendendo a jogar de acordo com um novo conjunto de regras. As empresas deveriam ser flexíveis para responder rapidamente às mudanças competitivas e de mercado. Devem continuamente comparar o desempenho de seus produtos e serviços com os dos concorrentes para atingir a melhor prática. Devem terceirizar dinamicamente para ganhar eficiência. E devem manter algumas capacidades essenciais na disputa para permanecer à frente dos concorrentes.

### 2. 5.1. A Gestão Estratégica

O posicionamento estratégico - outrora o coração da gestão estratégica - é rejeitado como muito estático para as mudanças tecnológicas e o dinamismo do mercado atual. De acordo com o novo dogma, os concorrentes podem copiar rapidamente qualquer posição de mercado e a vantagem competitiva é, na melhor das hipóteses, temporária.

Essas convicções, porém, são meias-verdades perigosas e estão conduzindo mais e mais empresas para o caminho da concorrência mutuamente destrutiva. Na verdade, algumas barreiras à concorrência estão caindo à medida em que as regulamentações e os mercados se ampliam. Realmente as empresas investiram corretamente energia ao tornarem-se mais enxutas e mais ágeis. Em muitas indústrias, contudo, o que alguns chamam de *hipercompetição* é uma ferida infligida a elas mesmas, não o resultado inevitável da concorrência.

A Gestão Estratégica é uma busca por produtividade, qualidade, rapidez e gera um número considerável de técnicas administrativas: gestão da qualidade total, benchmarking, concorrência acirrada, terceirização, parcerias, reengenharia, gestão de mudanças. Embora as melhorias operacionais resultantes tenham sido freqüentemente dramáticas, muitas empresas estão inconformadas com sua incapacidade de transformar esses ganhos em lucratividade sustentável. E, pouco a pouco, quase imperceptivelmente, as técnicas administrativas tomaram o lugar da estratégia. Conforme os executivos esforçam-se para melhorar em todas as frentes, eles afastam-se cada vez mais longe das posições competitivas.

A Gestão Estratégica é essencial para o desempenho superior, que é, afinal de contas, a meta principal da empresa.

Uma empresa não consegue superar seus concorrentes se puder estabelecer uma diferença que possa manter. Ela deve prover um valor maior aos consumidores ou criar valor comparável a custo mais baixo, ou ambos. Segue-se, então, a visão da lucratividade superior: prover um valor maior que permite à empresa cobrar preços médios unitários mais altos; e uma eficiência maior que resulta em custos médios unitários mais baixos.

Basicamente, todas as *diferenças* entre as empresas em *custo ou preço* derivam das centenas de atividades necessárias para criar, produzir, vender e distribuir seus produtos ou serviços. Atividades tais como atendimento aos consumidores, montagem final dos produtos e treinamento dos funcionários. O custo é gerado ao realizar-se as atividades e a *vantagem de custo* provém de se realizar atividades específicas mais eficientemente do que os concorrentes. De igual modo, a *diferenciação* provém tanto da escolha das atividades, quanto da maneira como são realizadas. As atividades, então, são as unidades básicas da *vantagem competitiva*. A vantagem ou desvantagem é resultado de todas as atividades da empresa, não apenas algumas.

A Gestão Estratégica, significa realizar atividades *melhor* que os concorrentes. Ela diz respeito a qualquer número de práticas que permitem que uma empresa utilize melhor seus inputs ao, por exemplo, reduzir os defeitos de fabricação ou desenvolver produtos melhores mais rapidamente. A Gestão Estratégica significa portanto, realizar atividades *diferentes* daquelas dos concorrentes.

São vastas as diferenças na gestão estratégica entre as empresas. Algumas empresas são capazes de obter mais de seus inputs do que outras porque eliminam esforços, empregam mais tecnologia avançada, motivam melhor os funcionários ou

possuem um discernimento maior ao administrar atividades específicas ou conjuntos de atividades e são uma fonte importante de diferenças na lucratividade entre concorrentes, uma vez que afetam diretamente as *posições de custo* relativo e níveis de *diferenciação*.

Por um momento, imagine uma *fronteira de produtividade* que constitua a soma de todas as melhores práticas existentes em qualquer ocasião. Ver nisto como o valor máximo que uma empresa fornecedora de um produto ou serviço específico possa criar a um custo predeterminado (Custo-Padrão), usando as melhores tecnologias disponíveis, habilidades, técnicas de administração e insumos adquiridos. A fronteira de produtividade pode aplicar-se a atividades individuais, a grupos de atividades relacionadas (tais como processamento do pedido e fabricação), para as atividades da empresa e aperfeiçoando sua eficácia operacional ela avança em direção à fronteira. Para fazer isso, poderá ser necessário um investimento de capital, equipe diferente de funcionários ou simplesmente novas maneiras de administrar.

Uma das chaves do futuro, que caracteriza a dinâmica economia atual é a *inovação*. Não se pretende mudar, só pelo desejo de mudar. Por *inovação* entende-se uma mudança proposital de um projeto, de um serviço ou do método de execução de uma função que resulte em ganho líquido para a economia. A contribuição da tecnologia para o crescimento organizacional é uma fase muito importante da *inovação*. Uma observação no progresso de uma organização, mostra muitas vezes que ela se deve a riqueza material das *inovações* do passado.

### **2.5.2. Qualidade Total**

Durante a última década, pelo menos, os executivos vêm se preocupando em melhorar a Gestão Estratégica. Através de programas como “Gestão da Qualidade

Total” e concorrência baseada no tempo e benchmarking, foi mudando a maneira de realizar as atividades visando eliminar ineficiências, no processo de transmitir vantagens e satisfações ao consumidor. Para acompanhar as mudanças na fronteira de produtividade, os executivos realizaram melhoria contínua, delegação de poderes a empregados, gestão da mudança e a organização para *aprendizagem*. E a popularização da terceirização e das empresas virtuais refletem o reconhecimento crescente de que é difícil realizar todas as atividades tão produtivamente como os especialistas.

Os fabricantes que adotaram a prática japonesa de mudanças rápidas na década de 80, por exemplo, conseguiram diminuir o custo e melhorar a *diferenciação* simultaneamente. O que antes foram consideradas compensações inevitáveis e reais - entre defeitos e custos, por exemplo – passaram a ser vistas como criadas pela eficácia operacional insatisfatórias. Os executivos aprenderam a rejeitar tais compensações.

A Gestão Estratégica passa a enfatizar além da inovação, diferenciação e custo, a Qualidade.

Diante disso, se torna necessário uma abordagem ampla sobre a Qualidade.

Robles (1994, p.12) põe em evidência que as empresas no início destes anos noventa estão no limiar de uma era. A era que se inicia é a da Qualidade, em que o desperdício será duramente punido. As organizações começam a conscientizar-se da importância do aproveitamento total dos materiais. A ordem é fazer certo pela primeira vez, procurando ao máximo evitar perdas. A preocupação existe até em nível de governos, em que, através de incentivos, as empresas são motivadas a utilizar, reciclar e aproveitar toda matéria-prima e onde a preservação e a preocupação ecológica permeiam essas iniciativas.

A questão da Qualidade reveste-se de importância fundamental, pois o termo atualmente está passando a significar e abranger um conceito mais amplo. Sua abrangência marca a diferença de uma empresa administrada pelos princípios tradicionais, das administradas dentro do que se pode referir de competitiva (maturidade de suas competências). Além do mais, o termo Qualidade também está, em muitos casos, tomando o sentido de Produtividade.

Entende-se como Qualidade Global todas as atividades empresariais que concorrem para a consecução de um desempenho superior, seu objetivo maior.

Sob a Total Quality Management (TQM) – Gerenciamento da Qualidade Total - a consideração principal é embutir a qualidade na produção ao invés de inspecionar a qualidade na produção. Os erros devem ser detectados e corrigidos na fonte. A qualidade na fonte implica que o trabalhador deve ser considerado responsável por seu trabalho e não deve passar um trabalho com defeito adiante.

Em vez de colocar inspetores de qualidade para detectar os defeitos que os trabalhadores podem ter criado, os trabalhadores em uma operação de TQM, são seus próprios inspetores. Esta filosofia também implica uma mudança fundamental no papel do Departamento de Controle da Qualidade, saindo da *inspeção* e passando para a *facilitação*. Em vez de inspecionar a qualidade na fase de produção, a equipe de controle da qualidade deve monitorar o processo e facilitar o aumento da capacidade de os trabalhadores fazerem as coisas corretamente desde o início.

#### **. Bases do conhecimento na área da Qualidade**

A filosofia que orienta as diversas estratégias da qualidade, está baseada em alguns estudiosos, que pela sua contribuição devem ser conhecidos como os pioneiros da qualidade, como orientadores do caminho e da importância que hoje a qualidade detém, afirmativa esta contida em Hegedus (2002, p.19-35).



O autor discorre ainda, como muitos especialistas podem também serem lembrados, porém os citados adiante, são considerados como referências obrigatórias ao melhor entendimento do que hoje orienta a abordagem da qualidade.

Esta etapa tratará entre outros, dos seguintes autores:

- Deming, Walter Edwards
- Juran, Joseph Moses
- Crosby, Philip B.
- Feigenbaun, Armand V.
- Ishikawa, Kaoru

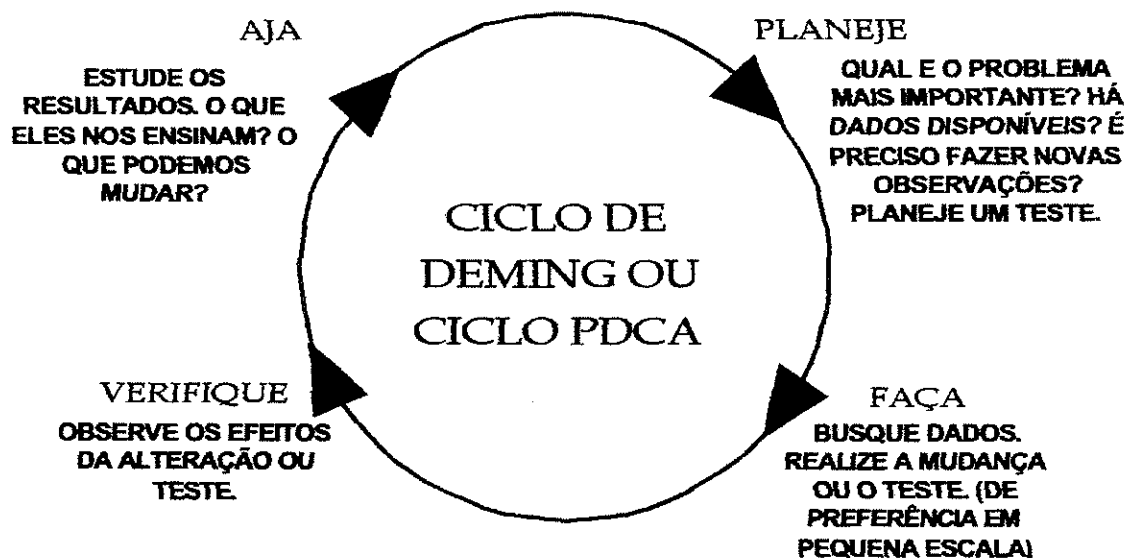
#### **. Deming**

Considerado um dos grandes expoentes na área da qualidade pela sua contribuição e o impacto que suas idéias causaram nas estratégias competitivas na segunda metade do século XX.

A visão básica de Deming e seu enfoque principal é em relação ao controle do processo através de métodos estatísticos, sendo inspirador da JUCE (União dos Cientistas e Engenheiros Japoneses), a fim que os métodos estatísticos fossem largamente aplicados na indústria japonesa.

Em 1950, propôs alguns conceitos que se tornaram básicos para o desenvolvimento das mais modernas idéias da qualidade. Esses conceitos estão mostrados nas figuras a seguir:

**Figura 2.1. Ciclo PDCA**



**FONTE:** Hegedus, Clovis E. (2002 p.20)

Enfatiza Robles (1994, p. 17), que uma das ferramentas introduzidas por Deming é conhecida como Circulo de Deming, ou PDCA (Plan, Do, Check e Action), deve ser aplicado em todas as atividades que demandam Qualidade. A aplicação do ciclo deve ser contínua, desde o Planejamento (Plan), passando pela Execução/Faça (Do), Verificação (Check) até a Ação (Action).

O ciclo Deming, associado à filosofia "Kaisen", proporcionaram a efetiva ação do Sistema da Qualidade no parque industrial Japonês.

Abordando o Kaisen, segundo Imai (1988), foi e é, na verdade, o guarda-chuva que abriga todas as técnicas administrativas japonesas, largamente aplicadas nas tecnologias avançadas de produção, como Total Quality Control (TQC), Zero Defeito e Just-In-Time (JIT).

A grande ênfase do Kaisen é no Processo em contraste com as mensurações tradicionais que ressaltam os resultados, independentemente de avaliação se houve ou não aprimoramento no processo, o que garantirá a médio e longo prazo a sobrevivência da empresa.

chuva que abriga todas as técnicas administrativas japonesas, largamente aplicadas nas tecnologias avançadas de produção, como Total Quality Control (TQC), Zero Defeito e Just-In-Time (JIT).

A grande ênfase do Kaizen é no Processo em contraste com as mensurações tradicionais que ressaltam os resultados, independentemente de avaliação se houve ou não aprimoramento no processo, o que garantirá a médio e longo prazo a sobrevivência da empresa.

Para Deming, a qualidade é definida de acordo com as exigências e necessidades do consumidor. Como elas estão em permanente mudança, as especificações da qualidade devem ser alteradas constantemente. Deming considera não ser suficiente cumprir as especificações. É preciso utilizar os instrumentos de controle estatístico de qualidade, em vez de simples inspeção do produto. Recomenda igualmente uma seleção rigorosa e criteriosa dos fornecedores com quem a empresa trabalha.

Deming traçou sua estratégia de abordagem em relação à qualidade sobre o que ele definiu posteriormente como 14 pontos, ou etapas a serem seguidas para melhoria da qualidade (Anexo 4, p.175).

Acreditando que a qualidade dependia do envolvimento da alta administração, argumenta que os gestores são responsáveis pela maioria dos problemas de qualidade. O principal papel dos gestores é remover as barreiras da empresa que impedem a realização de um bom trabalho.

#### **. Juran**

É considerado o primeiro a aplicar a qualidade à estratégia empresarial, em vez de a ligar meramente à estatística ou aos métodos de controle da qualidade.

A sua concepção era que a qualidade pode ser definida segundo dois contextos:

- Nas características do produto que satisfaçam as necessidade dos clientes;
- Geram lucros.

Propõe a melhoria da qualidade no topo das prioridades do gestor. Enfatiza que os processos de negócio são a maior e a mais negligenciada oportunidade de

fundamentais - Trilogia de Juran – (Anexo 3, p. 174):

- Planejamento;
- Melhoria;
- Controle.

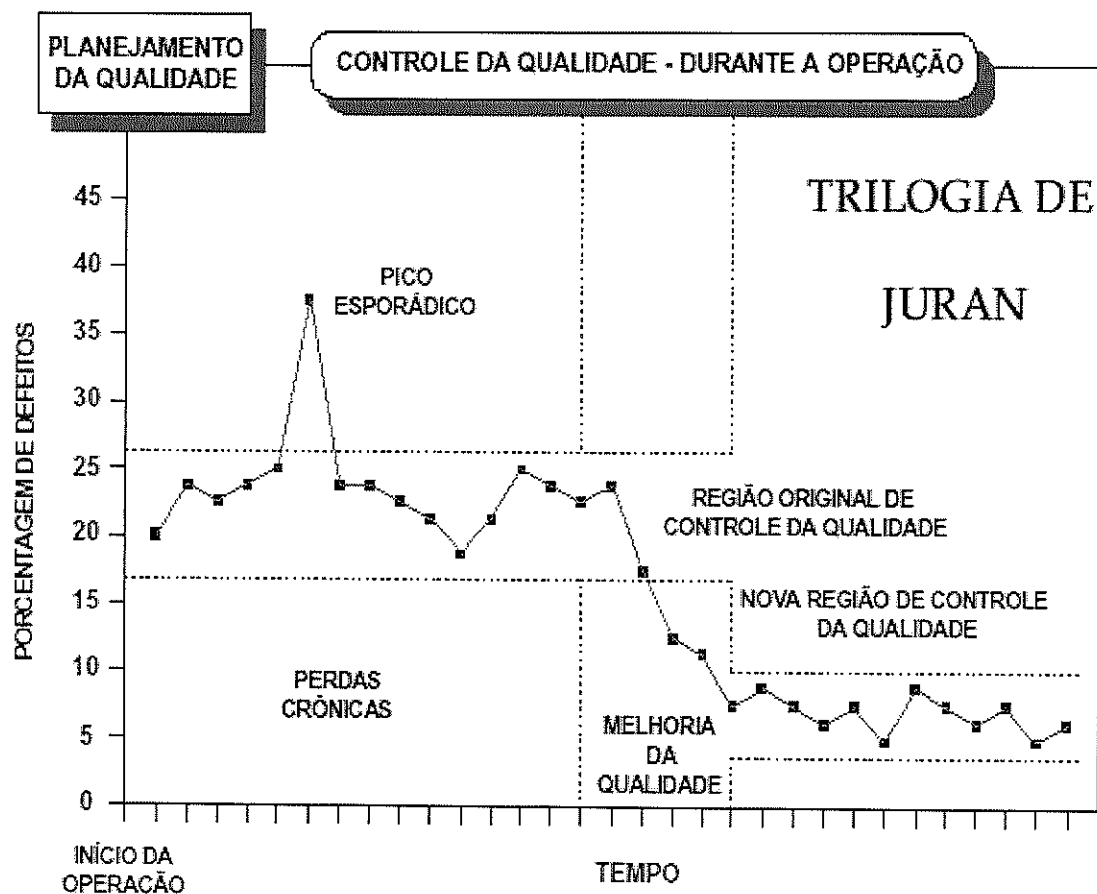
Esta sua Trilogia da Qualidade, os seus pontos básicos seguem a seguir descritas:

#### PLANEJAMENTO DA QUALIDADE

É a atividade de desenvolvimento de produtos, de processos e de serviços que atendam as necessidades dos clientes (externos e internos) e passa pelas seguintes fases principais:

- Determinar quem são os clientes;
- Determinar suas necessidades;
- Desenvolver produtos ou serviços que atendam essas necessidades;
- Desenvolver processos capazes de atender essas características;
- Transferir os processo e o projeto ao pessoal operacional.

**Figura 2.2. Evolução do Planejamento e do Controle da Qualidade**



**FONTE:** Hegedus, Clovis E. (2002 p. 27)

#### CONTROLAR A QUALIDADE

É a atividade que acompanha e verifica que o processo e o produto ou serviço atendem aos parâmetros estabelecidos pelas especificações e passa pelas seguintes fases:

- Avaliar o desempenho atual. A conformidade com as especificações;
- Comparar os valores medidos aos especificados;
- Agir em relação às diferenças.

**Figura 2.3. A Espiral do Progresso da Qualidade**

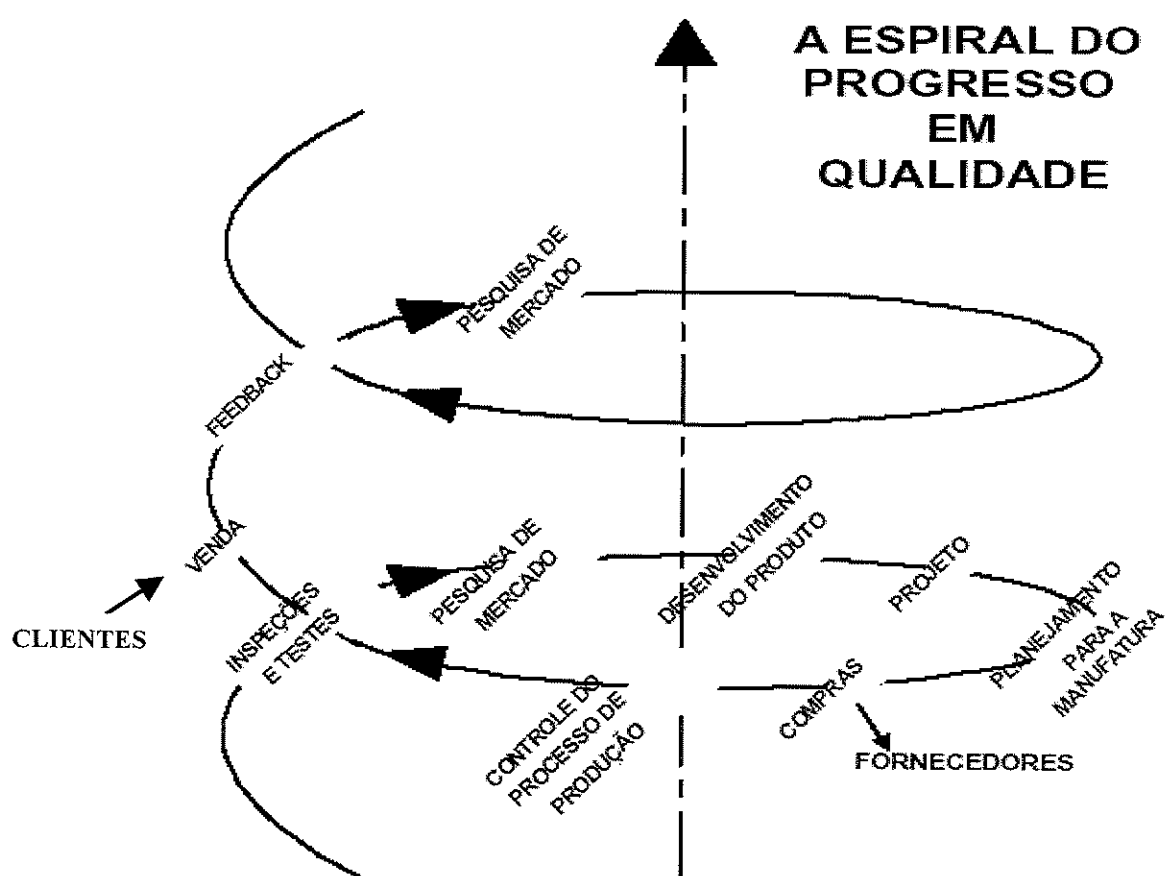


Figura 3.5 -espiral do progresso em qualidade – Juran – Tóquio

**FONTE:** Hegedus, Clovis E. (2002 p. 26)

Essa figura apresenta três interpretações :

1. Mostra os diversos processo internos e externos de uma organização, onde a qualidade é exercida;
2. Representa uma cadeia de valor para se obter o custo da qualidade em cada elo e na cadeia total;
3. É uma espiral ascendente, que demonstra a evolução positiva do desenvolvimento da qualidade, de um estágio mais baixo ao mais alto, até chegar ao progresso da qualidade.

## MELHORIA DA QUALIDADE

É o esforço em alcançar e manter os níveis da qualidade obtidos, níveis significativamente melhores que os historicamente alcançados:

- Provar a necessidade de melhoria;
- Identificar um projeto específico para isso;
- Organizar-se para administrar o projeto;
- Organizar diagnósticos;
- Determinar as causas;
- Prover solução efetiva;
- Manter o ganho.

### . Crosby

A abordagem feita por Robles (1994, p. 22), evidencia que Crosby definiu a Qualidade em termos concisos: “a qualidade é a conformidade com os requisitos”.

Ainda conforme o autor, entende-se requisitos como as características cuidadosamente analisadas e detalhadas que definem o trabalho.

Crosby ainda afirma que:

- Qualidade significa conformidade, não elegância. Não há alta nem baixa qualidade. Ou um item está conforme os requisitos (qualidade) ou não está (não qualidade);
- O sistema que causa a qualidade é a prevenção. Este sistema elimina os erros antes de ocorrerem;
- O desempenho padrão deve ser zero defeitos. Deve-se tentar fazer sempre certo na primeira vez e que os erros não são aceitáveis;
- A medida da qualidade é o preço das não conformidades. Reduzindo os custos das atividades incorretas o lucro aumenta;

Acredita o autor que zero defeitos é um standard de desempenho da gestão.

Defende que os responsáveis pela falta de qualidade são os gestores e não

os trabalhadores. As iniciativas de qualidade devem vir do topo para baixo, exigindo o empenho da gestão de topo e a formação técnica dos empregados para alcançar a melhoria da qualidade.

Como já dito anteriormente, Crosby considera a prevenção como a principal causadora da qualidade. Logo, as técnicas não preventivas como a inspeção, o teste e o controle são pouco eficazes. Apresenta uma alternativa preventiva com três pontos: determinação, formação e liderança.

Nos seus 14 pontos para a melhoria da qualidade (Anexo 5, p.164) encara este esforço como um processo, não um programa e desta forma a melhoria da qualidade deve ser perseguida de modo permanente.

#### **. Feigenbaun**

Considerado o idealizador do conceito de TQC (Total Quality Control – Controle da Qualidade Total). É um sistema efetivo para integrar os esforços afim de desenvolver, manter e melhorar a qualidade de vários grupos na organização e assim, tornar possível os mais econômicos níveis de produção e serviços, permitindo a plena satisfação do cliente.

Entende serem quatro as atividades do controle da qualidade:

- Controle de novos projetos;
- Controle do material recebido;
- Controle do produto;
- Estudo dos processo especiais.

De acordo com sua abordagem, a qualidade é um instrumento estratégico que deve ter a preocupação de toda a organização. Mais que uma técnica de eliminação de defeitos nas operações industriais, a qualidade é uma filosofia de gestão e um compromisso com a excelência. É mais voltada para o aspecto externo da empresa – baseado na orientação para o cliente – e não para o aspecto interno - redução de defeitos.

É reconhecido como o pioneiro no estudo dos Custos da Qualidade.

#### **. Ishikawa**

É o mais conhecido especialista japonês na área da qualidade, com



participação essencial no desenvolvimento da qualidade no Japão. Um dos criadores dos Círculos de Controle da Qualidade, do diagrama de Causa e Efeito, que também leva o seu nome.

Também lhe é atribuído o conceito de Controle da Qualidade Amplo Empresarial.

Uma das suas principais contribuições foi a criação dos seus sete instrumentos do controle da qualidade:

1. Análise de Pareto;
2. Diagrama de causa-efeito ( hoje chamados de Ishikawa);
3. Histograma;
4. Folhas de controle;
5. Diagramas de escada;
6. Gráficos de controle;
7. Fluxos de controle.

#### **. Pontos em comum e diferenças**

Pode-se identificar os seguintes pontos em comum e as diferenças entre os autores acima:

##### **PONTOS EM COMUM:**

- Compromisso da alta direção, demonstrado por ativa participação gerencial e estratégica no processo;
- Melhoria constante da qualidade e redução dos custos da qualidade;
- Treinamento da base ao topo;
- Equipes em todos os níveis para atingir a melhoria da qualidade;

##### **DIFERENÇAS:**

Algumas diferenças entre alguns desses autores, são mais na forma do que de conteúdo:

**Ênfase principal:**

Crosby - Conformidade. Atender especificações.

Deming - Atuar no processo

**Qualidade:**

Ishikawa - TQC - revolução do pensamento.

Juran - Adequação ao uso.

Crosby - Grande valor.

Deming - Os erros são gerenciais.

**Motivação:**

Ishikawa - Satisfação pessoal, reconhecimento.

Juran - Necessária.

**. O Custo da Qualidade na Gestão Estratégica Empresarial**

O custo da qualidade é fator preponderante para a competitividade das organizações. A eficácia dos programas de qualidade devem contemplar sistemas de custos para viabilizar os processos produtivos. O sucesso depende de mudanças significativas nas organizações e na cultura, pontos chaves para competitividade, crescimento a longo prazo e viabilidade financeira na economia.

Os sistemas de custos escolhidos pelas empresas para gerir seus negócios devem contemplar as diversas fases do processo de produção, trabalhando mais a prevenção do que a simples correção de falhas. Se a organização trabalhar mais a prevenção, iniciando ainda nas fases dos projetos, estará produzindo produtos competitivos.

O sistema ABC tem se mostrado ser uma excelente ferramenta para a Gestão Estratégica dos Custos da Qualidade.

A construção do sistema de custos da qualidade a ser adotado, deve levar em conta todas as fases dos processos, a fim de que todos os custos envolvidos em qualidade se reflitam em satisfação e eficácia para os clientes e a organização.

As informações dos custos com a qualidade devem estar revestidas de caráter estratégico e não meramente um registro contábil. Esta visão contribuirá para a gestão empresarial consolidada na estratégia das tomadas de decisões focadas no negócio, onde os produtos alavancam a competitividade num mercado mais amplo do que restrito.

Vivemos num ambiente altamente mutável em nossa sociedade. Com a formação de blocos econômicos, rápidos e constantes aperfeiçoamentos tecnológicos, tornou-se imperativo ser competitivo, pois, racionalidade, produtividade, qualidade e custos são elementos básicos para o crescimento e solidez das empresas. Cada vez mais as organizações necessitam de informações úteis, para suprir o processo decisório. Para enfrentar as dificuldades que lhes são impostas, necessitam de ferramentas eficientes e eficazes para a tomada de decisões

Assim, pode-se afirmar que a empresa adquire vantagem competitiva exercendo suas atividades estrategicamente essenciais, com a melhor utilização de seus recursos procurando, sempre ser mais eficaz que seus concorrentes.

A âncora para buscar a competitividade está alicerçada na Gestão Estratégica de Custos, onde se concentra a combinação de três temas básicos: *cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos*.

A Gestão Estratégica de Custos rompe com conceitos, como o princípio de economia de escala, da fabricação de produtos padronizados, da disponibilidade de estoque. Apresenta uma estratégia adequada com base em flexibilidade e respostas rápidas, com produtos diferenciados e de ciclo de vida curto, com maior qualidade e melhoria contínua de todos os processos. O mais importante desse novo paradigma é a lógica da Gestão Estratégica de Custos, onde o primeiro agente econômico é o

cliente, não obstante toda cadeia de valor em que a empresa se insere.

O mercado está cada vez mais competitivo, e o principal objetivo de qualquer empresa é quanto a geração de lucros e sua continuidade. Para isso é necessário que seu produto seja bem aceito no mercado, atendendo às necessidades dos clientes. Se o produto tiver defeitos, o cliente tem direito à sua reposição e ainda poderá optar por não comprar mais. Portanto, um produto com defeito, poderá ter custos inestimáveis, podendo até mesmo prejudicar a imagem da empresa.

As maiores causas de devoluções de produtos são deficiência dos fornecedores, erros de projetos, inconsistência do processo, erros de operações, erros de inspeção, erro de aplicação e falhas na manutenção do produto.

Para evitar estes problemas, as empresas implementam sistemas de qualidade para obter melhoria contínua na qualidade de seus produtos e assim atender melhor ao cliente. Estas questões devem ser respondidas pelo Sistema de Custos da empresa, ou seja, dos Custos da Qualidade.

Como ocorre com o próprio conceito de qualidade, há uma diversidade de visões sobre o conceito de custo da qualidade.

Assim, se identificam as seguintes visões:

*Custos da qualidade pode ser definido, como o custo incorrido devido a existência, ou da possibilidade de existência, de uma baixa qualidade. Dentro dessa visão, o custo da qualidade é o custo de se fazer as coisas de maneira errada.*

*O custo da qualidade representa a diferença entre o custo real de um produto ou serviço em relação ao Padrão, que é desempenho livre de defeito ou de erro.*

Não é apenas o custo incorrido para se obter qualidade, nem o custo incorrido para o funcionamento do departamento de qualidade, mas os custos incorridos na criação do controle de qualidade, na prevenção, na avaliação e na correção dos

defeitos; portanto, estão incluídos nos custos da qualidade também os gerados pela não-qualidade.

Embora haja diversas definições de custos da qualidade, muitos autores concordam e afirmam que são um instrumento de medida para avaliar o desempenho dos programas de qualidade. Assim as informações sobre os custos da qualidade são excelentes indicadores para tomada de decisões. Produzir com defeito tem um custo e produzir sem defeitos também tem um custo

Antes de se entrar em detalhes para os custos da qualidade, cabe lembrar como eram considerados os custos para efeito da qualidade.

Até a década de 60, as montadoras americanas dominavam o mercado automobilístico. Nos anos 70 perderam cerca de 15% para os concorrentes japoneses, obrigando-as a se preocuparem com a qualidade, pois a política de descontos adotada não prolongaria sua existência por muito tempo. Adotaram-se medidas de qualidade nos processos de produção que culminaram com o gerenciamento da qualidade.

Constatou-se que o custo da qualidade era muito alto e grande parte era representado pela não-qualidade, ou seja, grande parte do custo ocorria com inspeção, controle de teste de peças e produtos, medição do grau de conformidade dos produtos, garantia da qualidade oferecida aos clientes.

Mesmo suportando esses custos e ainda incorporá-los aos preços finais, revelou-se a incapacidade das empresas em evitar produtos defeituosos. Chegou-se à conclusão de que o custo da qualidade era significativo, mas passível de redução. Com esta conclusão, as empresas começaram a colocar em prática o gerenciamento da qualidade. Isto não foi suficiente. Foi preciso encarar que o gerenciamento da qualidade não era apenas um processo de redução de custos,

mas uma mudança radical de se organizar. Os processos de produção foram gradativamente revistos e neles inseridos os conceitos de custos, os quais devem ser conduzidos concomitantemente com a evolução da produção.

Os custos foram monitorados juntamente com o monitoramento da produção, surgindo os sistemas de custos, que evoluíram na década de 80 e aperfeiçoados nesses últimos anos.

Os sistemas de custos foram implantados e tornados conhecidos por todos os envolvidos no processo de produção, facilitando a avaliação e sua redução em benefício do preço do produto ou serviço.

Isto deveu-se graças à entrada no mercado ocidental dos automóveis e dos produtos da indústria japonesa com alto padrão de qualidade, que estavam trabalhando com os conceitos de qualidade há muito tempo.

Num sentido amplo, o custo da qualidade é composto de três tipos de custos: *Custos incorridos por causa de expectativas de falhas, custos incorridos por falhas ocorridas, e custos incorridos para obter um ambiente onde permita aos funcionários trabalhar com eficiência.*

### **2.5.3. A Gestão (Gerenciamento) Baseado em Atividades - ABM**

Apresenta Develin (1994, p. VI) que o ABM - Gerenciamento de Custo Baseado em Atividades - é uma abordagem desenvolvida pela Develin & Partners (Reino Unido) que considera questões importantes. Fornece um meio prático, pragmático e comprovado de estabelecer custos mais acurados e o meio para a gerência controlá-los.

Segundo o autor, freqüentemente, em virtude das deficiências da Contabilidade de Custos voltada para o atendimento das necessidades Fiscais, as

organizações não estão cientes de que uma proporção de seus produtos, serviços ou clientes em nada contribuem para os lucros e até os prejudicam.

E mais, focalizando a atenção da gerência nesses itens, a Gestão de Custo Baseado em Atividades (ABM) pode melhorar a lucratividade de forma drástica. Além disso, possibilita que os fatores que dirigem os custos de operação sejam identificados, caso sejam diretos ou despesas gerais, de modo que os custos possam ser reduzidos enquanto asseguram que as necessidades do cliente e da empresa estão sendo preenchidas. A definição é a seguinte:

Conforme Develin (1994, p. 1) o Gerenciamento ABM identifica os fatores que dirigem os custos. Ele também mede e analisa custos de uma maneira que ajuda os gerentes a entenderem melhor o que influencia suas empresas. Sendo assim, os ajuda a exercer controle eficaz para atingir seus objetivos.

O autor sustenta que as empresas incorrem em custos que não recebem o exame minucioso da gerência que sua magnitude e impacto merecem.

As necessidades dos diferentes clientes pode variar radicalmente. No empenho para reter clientes existentes e atrair novos, as empresas podem ser tentadas a fornecer uma larga gama e níveis de informações tais como:

- *freqüência de entrega*
- *número de linhas de processos de produtos relacionados aos pedidos*
- *localização de cliente, descontos concedidos*
- *visitas do vendedor, pedidos de produtos especiais*

Esses elementos possuem custos associados. As técnicas de contabilidade de custo convencionais raramente os reconhecem. Como resultado, as empresas não sabem a verdadeira lucratividade dos negócios com clientes individuais, ou

mesmo com grupos de clientes.

Certos clientes, com freqüência aqueles que a empresa considera os mais importantes, podem não fornecer contribuição alguma.

Em vista de todas as desvantagens do gerenciamento de custos convencional, uma nova abordagem é necessária. Deve atender às condições a seguir:

- *Estar apta a gerar custos de produto que reflitam mais acuradamente todos os fatores que os dirigem, tais como variedade, complexidade, escopo e mudança, e não apenas volume.*
- *Deve estar apta a atribuir os custos de distribuir elementos diferentes de serviço para clientes individuais, de modo a estabelecer a lucratividade real de clientes.*
- *Deve estar apta a medir o custo da falha por toda a organização, especialmente nas funções superiores, de modo a concentrar a atenção da gerência nas principais oportunidades de melhoria.*
- *Deve ser capaz de identificar os fatores que dirigem os custos, para que os gerentes possam ser guiados para onde e quando possam direcionar melhor seus empenhos visando controlar os custos.*
- *Deve reconhecer e refletir a importância crucial de processos organizacionais-chave.*

Ainda quanto ao ABM, Develin (1994, p. V e VI) afirma que há um crescente reconhecimento dentro de entidades profissionais, da comunidade acadêmica e da própria administração, que os métodos tradicionais de Contabilidade de Custos, podem distorcer informações cruciais de custo e que, como resultado, tanto as decisões estratégicas quanto táticas podem ser seriamente prejudicadas. A Gestão do Custo Baseado em Atividades é uma abordagem que fornece um meio



prático, pragmático e comprovado de estabelecer custos mais acurados e o meio para a gerência controlá-los.

A Gestão do ABM identifica os fatores que dirigem os custos. Também mede e analisa custos de uma maneira que ajuda os gestores a entenderem melhor o que influencia suas empresas. Sendo assim, os ajuda a exercer controle eficaz para atingir seus objetivos.

#### **2.5.4. O Custeio Baseado em Atividades – ABC.**

O Sistema Baseado em Atividades (ABC – Activity Based Costing) surgiu como um método que reconhece a relação causal dos direcionadores de custos para custear as atividades através da mensuração do custo e do desempenho do processo relativos às atividades e aos objetos de custos. Cogan (1999, p. 43).

Dessa forma os custos são imputados primeiramente às atividades com base no uso dos recursos e então aplicados aos objetos de custos (produtos ou serviços).

Ainda conforme o autor (1994, p. 7) , o Custeio Baseado em Atividades estará em condições de apresentar resultados mais precisos, sempre que:

- A organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção; e
- A organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

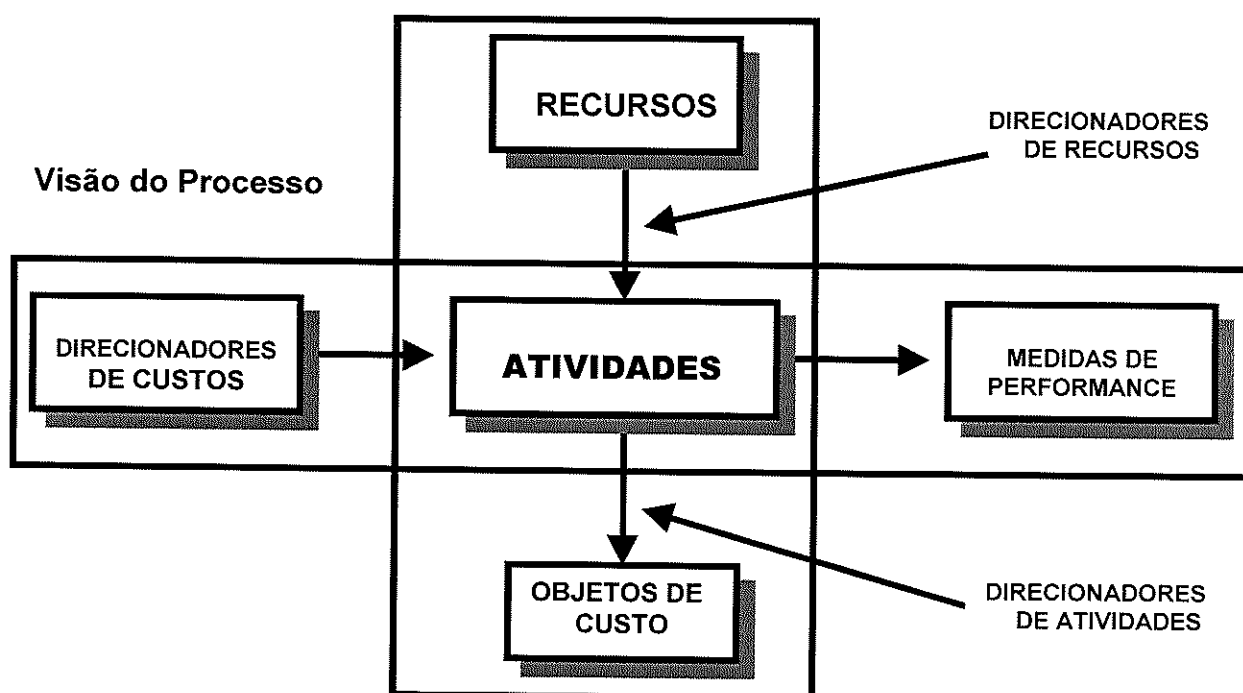
Um dos benefícios obtidos com o “ABC” é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais pois deixa de ter produtos “subavaliados” ou “superavaliados” permitindo a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

O ABC permite ainda que se tome ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução de custos do “overhead”. No sistema tradicional a ênfase na

redução de custos se concentra tão somente nos custos diretos e os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando a análise. No ABC, contudo, sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz as condições que auxiliam na análise desses custos indiretos. O ABC facilita, ainda, a determinação dos custos relevantes.

O ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício.

**Figura 2.4. Visão Geral do Sistema ABC**



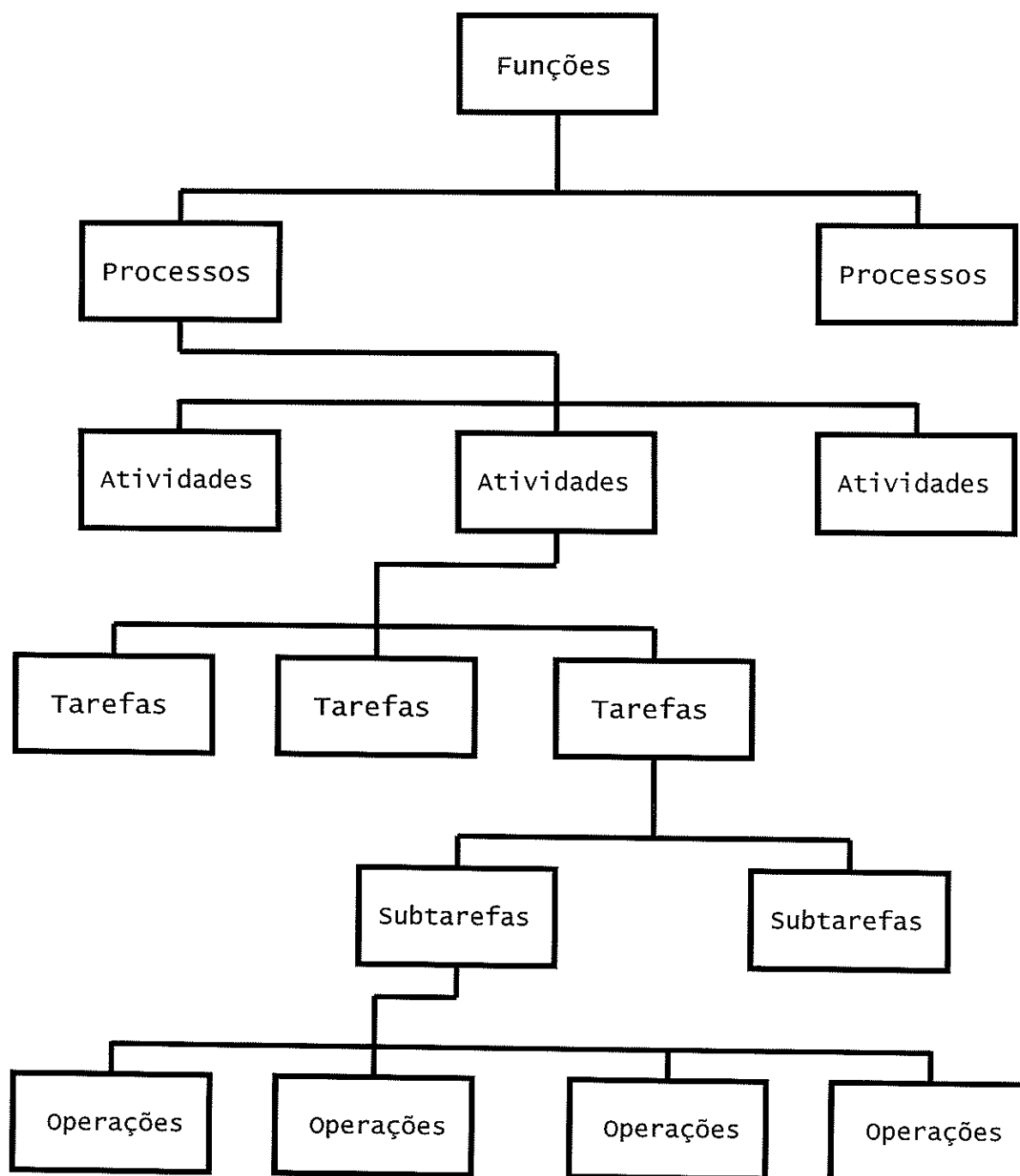
Fonte: Turney Peter B.B. (1991, p. 96)

A estrutura de um Sistema de Custeio por Atividades como ela se encontra em seu atual estágio de desenvolvimento é composta de três elementos, conforme a figura 2.4:

- **RECURSOS**, que reúne as diversas contas contábeis, cuja agregação ou desagregação dependerão, essencialmente, do uso alternativo de cada recurso e facilidade de coletar e interpretar a informação, em termos de associação com as atividades físicas realizadas no processo de fabricação, a fim de facilitar a identificação dos respectivos direcionadores.
- **CENTROS DE ATIVIDADES**, que reúnem as atividades em diversos segmentos do processo de produção, de modo a facilitar a análise e o controle das funções e operações a elas relacionadas, com vistas à redução do tempo que decorre entre o recebimento e o atendimento das ordens de produção e, ao mesmo tempo, à melhoria da qualidade, produtividade e redução dos custos acumulados em cada um dos centros de acumulação de custos.
- **DIRECIONADORES DE ATIVIDADES**, que, ao mesmo tempo servem de mecanismos de desagregação de custos, são utilizados também, para se determinar a relação de causa e efeito na incorrência de custos por parte das diversas atividades acima mencionadas. Assim, é possibilitada a análise das atividades que adicionam valor ao produto e das que não adicionam valor, com vistas na redução de custos, através da eliminação de todas as formas de desperdícios.

Em seu livro Custos da Qualidade, Robles (1994, p. 44), apresenta uma visão mais detalhada do ABC:

**Figura 2.5. Hierarquia das Funções no Sistema ABC**



**FONTE: Robles Jr. Antonio (1994 p. 44)**

Ainda em Robles (1994, p. 43), em termos práticos no ABC, tem por ordem hierárquica:

1. Função
2. Processos / Procedimentos
3. Atividades
4. Tarefas
5. Subtarefas
6. Operações

As relações entre os diversos elementos são assim descritas:

– FUNÇÃO:

é um conjunto de atividades relacionadas a um propósito comum, como compras, segurança, qualidade.

– PROCESSOS / PROCEDIMENTOS:

uma rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção.

– ATIVIDADES:

o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais.

– TAREFAS:

é a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade, ou seja é a maneira como a atividade é realizada.

– SUB-TAREFAS:

o desdobramento das tarefas em lotes homogêneos.

– OPERAÇÕES:

a menor unidade de trabalho utilizada como propósito de planejamento e controle.

### 2.5.5. Teoria das Restrições

A idéia fundamental na Teoria das Restrições (TOC) é que todo sistema tangível, tal como um empreendimento com fins lucrativos, deve ter pelo menos uma restrição. Se isso não fosse verdade, o sistema iria então produzir uma quantidade infinita daquilo que almeja. No caso do empreendimento com fins lucrativos, seriam lucros infinitos. Em vista da restrição ser um fator que impede o sistema de conseguir mais do que almeja, o gestor interessado em obter mais lucros deve então gerenciar melhor as restrições. Não há realmente escolha neste assunto. As restrições irão determinar a "saída" (ganho) do sistema, quer sejam reconhecidas e controladas ou não.

A maioria dos negócios pode ser vista como uma seqüência de processos interdependentes na cadeia que transforma as entradas (inventário) em produções vendáveis (ganho). Na TOC, uma analogia é freqüentemente extraída entre um sistema desse tipo e uma corrente. Se quiser aumentar a resistência de uma corrente, a maneira mais eficiente de fazê-lo será: se concentrar em fortalecer o elo mais forte, se concentrar em fortalecer o elo maior, aplicar uniformemente esforços sobre todos os elos, ou ainda deve tentar identificar o elo mais fraco e depois concentrar esforços em fortalecer esse único elo. É claro que a última solução irá ser mais benéfica em relação ao esforço feito.

É necessário porém, explorar ao máximo as capacidades das restrições, pois o desempenho destas determinará o desempenho de todo o sistema. O funcionamento dos recursos não restritos são subordinados ao fluxo nos gargalos, para que não se forme estoque intermediário. O foco da sistemática concentra-se na exploração da restrição. Com a melhoria numa restrição, o gargalo passa a ser em outro ponto que começa assim a receber atenção, gerando um ciclo repetitivo que

proporcionará melhoria contínua nos processos da empresa.

Goldratt afirma com seu método que o controle através da Contabilidade de Custos e a avaliação de estoques são causadores de prejuízos nas empresas, servindo a TOC como apoio à tomada de decisões. Esta utiliza-se do princípio do custeio variável, sendo o ganho do produto nada mais do que a margem de contribuição sem a MOD ( Mão de Obra Direta) e as despesas operacionais correspondendo aos custos e despesas fixas.

A contribuição do método se dá na maneira de encontrar o gargalo. A TOC destina-se à administração da produção e não à contabilidade de custos, usando o custeio variável na mensuração e identificação do impacto de decisões no resultado da empresa.

## **2.6. Custo Meta**

O Custo Meta começou a ser aplicado no Japão na década de 1970 e visava reduzir o custo e planejar estrategicamente os lucros.

Uma leitura em Sakurai (1997, p.52) encontra-se a definição de Custo Meta como sendo:

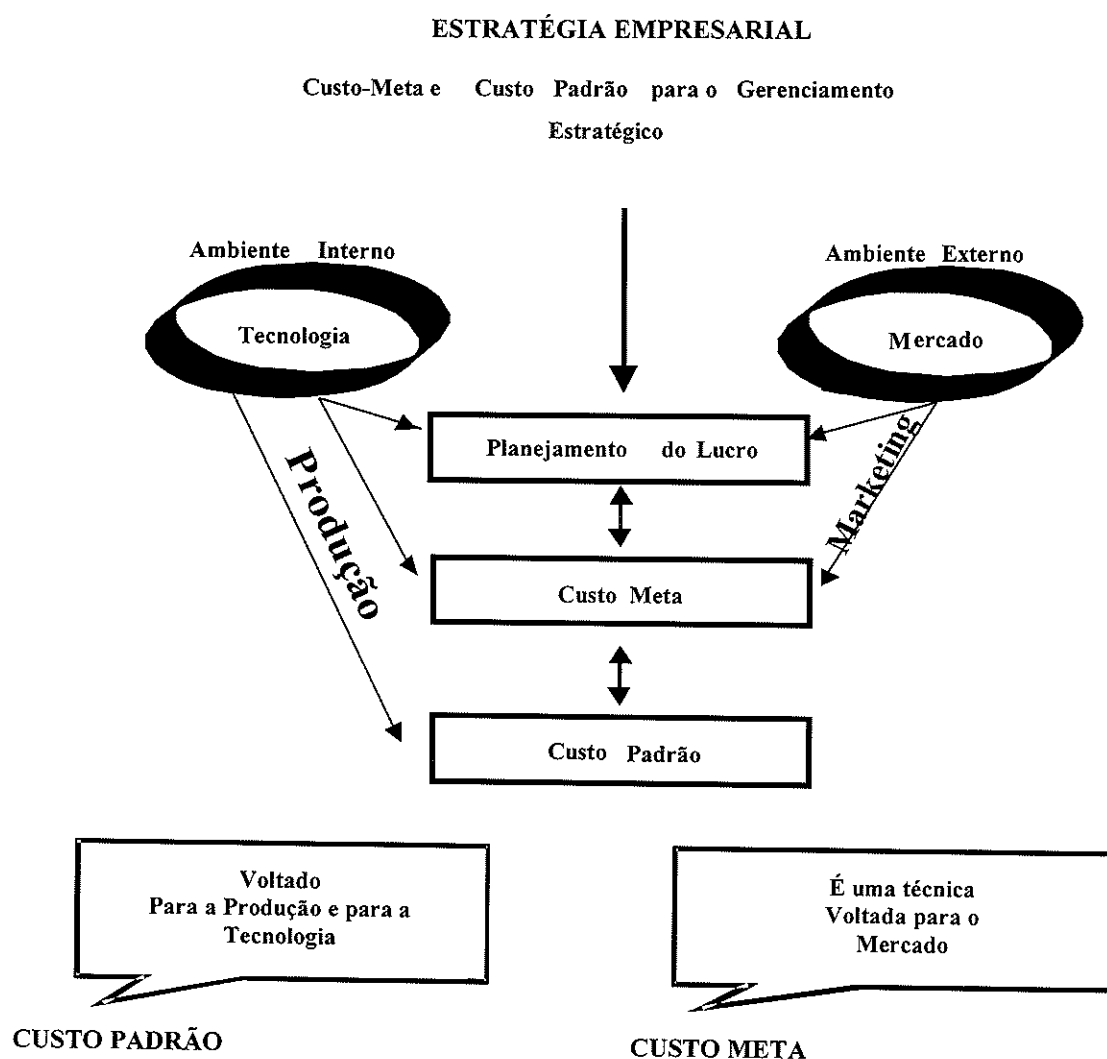
*“um processo estratégico do gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como marketing, engenharia, produção, custos...”*

Esse processo de redução de custos é aplicado no estágios iniciais da produção. O resultado é o incentivo à inovação.

Esta fase mostrou a alguns administradores que a expansão do volume de produção poderia não ser a resposta para o futuro. Acreditaram que deveriam perseguir o uso eficiente dos insumos, em vez do aumento do volume de produção.

Este paradigma quebrou o pensamento vigente que até então considerava o custo dos produtos como fator fundamental para a fixação do preço de venda. Desta nova forma, o custo é necessário para dar suporte a decisões estratégicas de entrar ou não em determinados mercados, ou se manter nele, ou não.

**Figura 2.6. – Áreas de Aplicação do Custo-Padrão e do Custo Meta**



Fonte: BRINKER, Barry J. (1980)



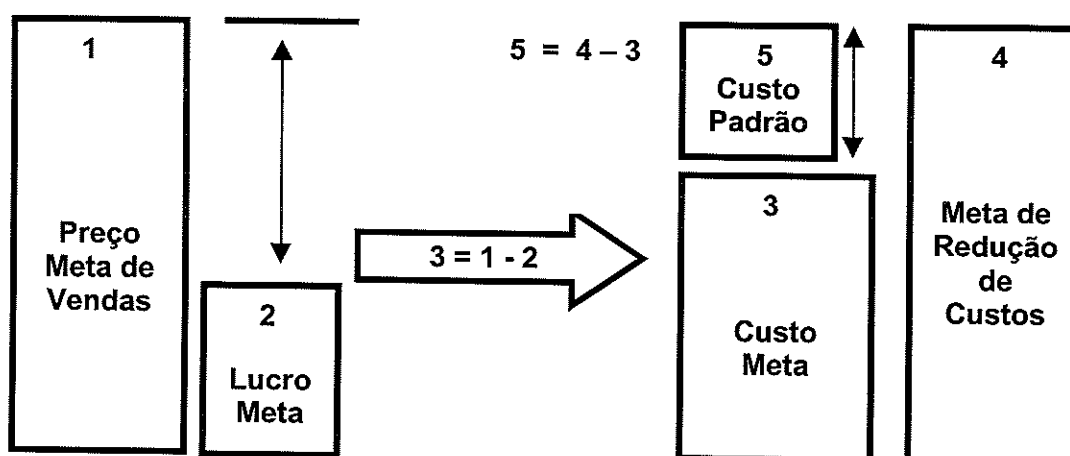
A figura 2.6. procura demonstrar que o mercado em que a empresa atua e o nível de concorrência em relação ao produto têm forte influência sobre a sua política de preços.

Em uma economia de mercado o preço é influenciado por esse mercado e pelas forças que nele atuam, bem como pelo número de empresas que nele concorrem e a habilidade com que cada uma consegue produzir seus produtos a custos menores do que os preços determinados pelo mercado.

O que se percebe neste ponto, é que há forte interação entre as decisões de determinação dos custos. Em nível de planejamento do lucro e de projeto do produto, é necessário conhecer o Custo Meta, ao passo que em nível de produção faz-se necessário estabelecer o Custo-Padrão de cada produto.

Contrariando o que se fazia até então, o preço de venda é que seria usado para se determinar o custo que o mercado iria admitir. (Custo Meta = Preço Meta de Vendas – o Lucro Meta Operacional).

**Figura 2.7. Determinação do Custo Meta usando o Método do Preço de Venda**



**FONTE:** Monden, Yasuhiro – (1999, p. 89)

Alguns administradores perceberam que a expansão do volume de produção poderia não ser a resposta para o futuro. Empresas, de excelente nível, creditavam que deveriam perseguir o uso eficiente dos insumos em vez do aumento do volume de produção. Principalmente na indústria automobilística, foi introduzido o Custo-Meta juntamente com o Custo Padrão e em vez de produção em massa, voltaram-se para a produção de baixos volumes de variados produtos. Em lugar da economia de escala, a economia por objetivos (*estratégica*) desempenhou um uso eficiente de materiais e peças em indústrias montadoras. A maioria das empresas, no entanto, não se deu conta de que *a expansão do volume não era mais adequada como objetivo principal*. Shank, Govindarajan (1997 p. 25).

Ao contrário, as empresas típicas continuaram, nesse período, com estratégia empresarial de expansão do volume de produção, fato este evidenciado pelos altos investimentos em parques industriais no país e em equipamentos e operações no exterior.

Conforme Bacic (1998, p.192), as diferenças entre o Custo Meta e o Custo-Padrão, se encontram no foco e na fase de aplicação do conceito dentro do ciclo de vida do produto. O custo objetivo (Meta), surge de uma análise na qual se considera o ambiente externo. O Custo-Padrão, surge de uma análise interna realizada pela engenharia. Berliner e Brinson (1988, p.231). O Custo-Meta se aplica na fase do planejamento e do desenho, o Custo-Padrão na fase da produção. Sakurai (1996, p.56).

Nas condições atuais, as empresas necessitam de gerenciamento efetivo, no qual a Administração de Custos e Preços, tanto envolve Sistemas de Controle de Custos ligados a expansão/redução de volume de produção de produtos e serviços, como e fundamentalmente ao gerenciamento estratégico de Custos.

De acordo com Cogan (1999, p. 97):

*“a melhor maneira de reduzir custos é implementar o Custo Meta na fase de desenvolvimento do produto. Isto porque quase 80% dos custos de um produto ou serviço são determinados no estagio do projeto.”*

Monden (1999, p.27), afirma que o Custo Meta incorpora a administração do lucro em toda a empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto e que especificamente esses esforços em toda a empresa incluem:

*“1 – planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor*

*2 – determinar os custo meta, inclusive os custos de investimento alvo, para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio ou longo prazo, dadas as condições de mercado correntes*

*3 – promover maneiras de fazer com que o projeto do produto atinja os custos-meta, ao mesmo tempo em que satisfaçam as necessidades do consumidor por qualidade e pronta entrega.”*

Como se observou, comentar aspectos das formas de gestão das organizações no contexto atual, os custos passam a ocupar uma posição de destaque, não sem motivo.

O ambiente competitivo, os processos de desregulamentação dos mercados e as privatizações, especialmente no Brasil, compõem um quadro de diferentes matizes. As organizações obrigam-se a rever seus modelos de gestão, a adotar medidas que as coloquem em sintonia com as expectativas do mercado. Até aquelas detentoras de monopólios são questionadas pelas condições com que ofertam seus produtos/serviços, pois tornou-se relativamente fácil efetuarem-se comparações, face a disseminação de informações pelos mais diversos meios.

Neste novo cenário, os custos começaram a desempenhar duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz

respeito ao controle, sua mais importante função foi fornecer dados para o estabelecimento de Padrões, Orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivo acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Várias mudanças têm surgido no âmbito das empresas, advindas principalmente da ampliação dos mercados, dentre eles o uso de tecnologia avançada de manufatura, a exigência cada vez maior com a qualidade e a velocidade com que novos produtos são lançados. A Gestão Estratégica de Custos teve origem na necessidade de se ter disponível uma metodologia que refletisse de forma mais acurada os Custos nas organizações e desta forma, melhorar o gerenciamento de Custos nas indústrias tidas *“de tecnologia avançada (produtos e processos).”*

Diante disso o Setor de Custos acabou por passar, nestas últimas décadas, de mero auxiliar na avaliação dos estoques e lucros globais para importante meio de controle e apoio básico às decisões não só operacionais, como estratégicas..

Estas mudanças necessárias à Gestão de Custos, decorreu de novas abordagens de melhoria de gestão.

Isto sinteticamente demonstra a transição da Contabilidade de Custos para a Gestão de Custos e da Gestão de Custos para a Gestão Estratégica de Custos. Esta transição levou ao destaque que a Gestão Estratégica de Custos desfruta hoje na indústria, comércio e nos meios acadêmicos. Esta transição demonstra a relevância dos Custos inserindo-a na denominada *Gestão Estratégica de Custos* ( Shank e Govindarajan, 1997, p. 2).

Ainda conforme o autor:

*“Olhando retrospectivamente para os últimos trinta anos, a transição da Contabilidade de Custos para a análise Gerencial de Custos é a primeira realização. Esta transição da análise Gerencial de Custos para o que se chama Gestão Estratégica de Custos é o primeiro desafio que se tem à frente.”*

## **2.7. Demandas por Informações como apoio às Estratégias Empresariais**

No dia-a-dia, a contabilidade deve fornecer informações sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas, deve mensurar os custos dos recursos utilizados para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes. Tudo isso nos leva a questionar, por exemplo, que tipo de informação os Sistemas de Custos devem fornecer para ajudar a empresa a otimizar as atividades de planejamento e controle, visando a atingir o maior grau de eficiência no uso dos recursos econômicos.

Discorrendo sobre as funções da Contabilidade Gerencial, Kaplan (2000, p. 45) explica que, dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação contábil de natureza gerencial é diferente:

*“Ao nível de operador (linha de frente), onde a matéria prima ou as peças adquiridas são convertidas em produtos acabados e onde os serviços são executados para os clientes, primariamente, a informação é necessária para controlar e melhorar as operações. A informação é desagregada e freqüente; ela é mais física e financeira do que econômica.”*

O autor salienta que em níveis intermediários, os gestores necessitam de informações contábeis um pouco menos freqüentes e mais agregadas, para finalidades de supervisão e para orientar decisões relacionadas com alocação de recursos operacionais que possam se distanciar dos planos estabelecidos.

Já os escalões de maior nível utilizam as informações contábeis para apoiar decisões de carácter estratégico, que produzem conseqüências de maior peso para a organização como um todo, em longo prazo. Diante disso, há de se concluir que tais informações devem ser produzidas segundo as necessidades de cada grupo de usuários, buscando contemplar o modelo decisório de cada um em particular.

Seguindo o mesmo raciocínio, Horngren ( 1997 p. 2-3) afirma que os gestores estão cada vez mais conscientes da importância da qualidade e conveniência dos produtos e serviços vendidos aos clientes externos e que, por conta disso, estão se tornando mais sensíveis à qualidade e utilidade da informação contábil solicitada por eles. O sucesso da contabilidade gerencial existe à medida que há uma melhora nas decisões tomadas dos que têm a posse e a rapidez da informação contábil num ambiente marcado por constantes mutações.

Nesse sentido, não seria demais afirmar que o usuário da informação contábil somente se interessa por ela quando os benefícios esperados superam seus custos e tais benefícios deverão estar consubstanciados na qualidade das decisões e, conseqüentemente, na contribuição que elas possam oferecer para a consecução das metas fixadas.

Justifica-se portanto, que se desenvolvam a habilidade de seus gestores em perceber suas empresas como um sistema dinâmico, permitindo-lhes entender como todos os componentes funcionais interagem, influenciando o desempenho total, em termos de custos, qualidade e serviço de um departamento (ou centro de custos).

Ainda segundo Kaplan (2000, p.52), em ambientes mais competitivos, os gestores das empresas industriais e de serviços necessitam de informações precisas e relevantes sobre seus custos efetivos, objetivando:

- a) ajudar a engenharia a projetar produtos que podem ser fabricados eficientemente;*
- b) indicar onde são necessárias melhorias em qualidade, eficiência e rapidez nas operações de produção;*
- c) orientar as decisões sobre mix de produtos;*
- d) escolher entre fornecedores alternativos;*
- e) negociar com os clientes sobre preço, especificações do produto, qualidade, entrega e serviços.*

Em relação à produção de serviços, os gestores necessitam de informações adequadas sobre custos e lucratividades dos diversos tipos de serviços e comportamento dos segmentos de mercado. Em qualquer circunstância, isto é, quer se trate de produção de bens ou de serviços, os Sistemas de Custos deverão proporcionar informações úteis ao controle operacional, objetivando alcançar melhorias na qualidade e redução de custos.

Para compreender as inovações que devem ser incorporadas aos novos sistemas de contabilidade gerencial, é necessário que os gestores compreendam não apenas as grandes mudanças que afetam o ambiente econômico, mas percebam que, em função delas, as inovações que precisam ser introduzidas nos sistemas contábeis demandam profundas alterações na aplicação de princípios e técnicas.

O efetivo controle das atividades produtivas é condição indispensável para que qualquer empresa possa competir em igualdade de condições com seus concorrentes, hoje em dia. Sem este controle, ou seja, sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e

melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente a competição mais eficiente.

Tratando-se do controle de desempenho, cada vez mais as informações de custos assumem importância, exigindo que as estratégias estejam vinculadas às diferentes perspectivas de custos. Ou melhor, de acordo com o posicionamento estratégico, os custos assumem papéis distintos, permitindo diferentes formas de atuação das administrações (maior ou menor ênfase ao seu controle) .

A Gestão Estratégica de Custos, independentemente das técnicas a serem utilizadas, pode se transformar em fator diferenciador em relação aos concorrentes, ou mesmo entre unidades de uma mesma organização. Porter (1990, p.62), ao tratar das vantagens competitivas possíveis de serem alcançadas pelas empresas, aponta a liderança pelos custos como uma delas.

Tornou-se essencial para as organizações, de um modo amplo, o conhecimento dos seus processos e comportamento dos custos a eles associados. Johnson e Kaplan (1993, p. 190) apontam que:

*"nem toda firma pretende competir como produtor de baixo custo, mas mesmo as firmas optando por uma estratégia diferenciada, através de serviços ou itens especiais valorizados por seus clientes, precisam ter certeza de que o adicional de preço dos serviços e itens especiais mais do que cobriu o custo adicional para proporcionar tais itens" .*

Justamente nesse ponto, deve haver uma compreensão das informações dos custos nos processos, muito embora, nem todos os sistemas de transformação ofereçam facilidades de obtenção dos mesmos. Johnson e Kaplan (1993, p. 200) referem-se, principalmente aos custos incorridos fora dos centros de custos, chegando a questionar a validade de apurá-los para atribuí-los, seja lá qual o critério



adotado, às referidas unidades, quando são efetuadas avaliações de desempenho.

Entretanto, fica evidente que a Gestão Estratégica de Custos sofreu algumas transformações, como destacam Johson e Kaplan (1993), Drucker (1995), Shank e Govindarajan (1995), Sakurai (1997), Anthonye Govindarajan (1998), em razão da introdução de novas formas de gerenciamento e de tecnologias, que propiciaram uma nova composição dos custos incorridos pelos sistemas organizacionais.

O fornecimento de um produto ou serviço, é feito a partir de atividades realizadas pelas diferentes áreas de uma organização e essas, "*consomem recursos humanos, insumos e tecnologias.*" Peleias (2002, p.39). O controle das atividades passa a ser, então, uma etapa significativa da gestão dos negócios e da percepção do comportamento dos custos. Entretanto, o valor da atividade não se mede unicamente pelo seu custo, mas também em como a mesma interferirá no desempenho e eficiência de outra atividade.

Turney (1991, p.90) se refere, em função desse raciocínio, a uma interdependência das atividades dentro de um processo. O trabalho realizado em cada atividade, com efeito, afeta o desempenho da próxima. Ressalta que a medida de desempenho de uma atividade torna-se direcionador de custo da seguinte.

Portanto, a informação é hoje um ativo de grande valor para as organizações.

Na realidade atual, a gestão da informação é uma potente arma para uma empresa conseguir se tornar competitiva. A informação nesse novo contexto, tem o importante papel de suportar o processo de gestão da empresa, permitindo maior flexibilização do comportamento empresarial.

## **2.8. As Contribuições e Divergências em torno da Teoria das Restrições e da Cadeia de Valor**

Estudando-se as obras de Goldratt que tratam da Teoria das Restrições e de

Shank & Govindarajan que abordam a Cadeia de Valor, verificou-se que ambos os autores em certo momento têm seus conceitos paralelos, pois a Teoria das Restrições entende que os setores de uma organização são vistos como elos de uma corrente, todos com a mesma consistência e força. Já Shank & Govindarajan (1997 p. 59) dão ênfase a Cadeia de Valor e entendem que cada empresa deve ser entendida no contexto da cadeia global das atividades geradoras de valor e que a estrutura da Cadeia de Valor é um método para se dividir a cadeia (elos) – desde as matérias-primas básicas até os consumidores finais - em atividades estratégicas relevantes, a fim de compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação

Goldratt (1980) desenvolve a teoria “TOC - *Theory of Constraints*” (a Teoria das Restrições), como uma ampliação do pensamento da tecnologia da produção otimizada “OPT – *Optimized Production Technology*,” Goldratt (1974). A TOC – Teoria das Restrições - rompe as barreiras do sistema produtivo e generaliza para a empresa como um todo (uma cadeia de valor), o pensamento da otimização, englobando assim o conjunto das restrições nas outras áreas da organização:

*Finanças*

*Marketing*

*Produção*

Na Teoria das Restrições, a palavra chave passa a ser:

*“Qualquer coisa que limita um melhor desempenho de uma sistema (da cadeia), como o elo mais fraco de uma corrente, ou qualquer coisa que impeça um sistema (componente da cadeia) de atingir um desempenho maior em relação à sua meta.”* Guerreiro, (1996, p. 14).

Também com muita ênfase frisa Goldratt, (1992 p. 46) que:

*“a otimização local (individual), não garante a otimização total”..*

Isto leva, que o entendimento preciso da “Cadeia de Valor” é fundamental para que se possa observar qual ponto da cadeia está mais fraco e, qualquer modificação neste ponto, sem analisar se a mesma não interferirá no desempenho e eficiência em outro setor, poderá acarretar resultados desastrosos.

Goldratt, condena o uso de medidas “físicas” na avaliação de desempenho, insistindo na utilização de medidas “financeiras”. É obvio que este enfoque faz uma crítica à filosofia do JIT (*Just-in-time*) que ignora esse assunto, como também critica a filosofia TQM (*Total Quality Management*), que incentiva a utilização de medidas não financeiras e afirma:

*“... tente medir por três ou mais medidas não financeiras e você terá basicamente perdido todo o controle pois as medidas não financeiras equivalem à anarquia.”* Goldratt, (1992, p.50).

Contrario a esta posição, Shank e Govindarajan, (1997 p.175-176 defendem que o papel dos relatórios contábeis tem sido limitado no sentido de fornecer demonstrativos de desempenho financeiro periódicos, **ex post facto** sem a expectativa de que podem fornecer uma idéia dos fatores que provocam este desempenho. Esta afirmação resultou que cada empresa passa pelos seis grandes passos:

1. – *um choque em seu ambiente operacional;*
2. – *o antigo sistema de controle foi considerado inadequado;*
3. – *definição dos fatores-críticos de sucesso;*
4. – *encontrar medidas de desempenho objetivas, quantificáveis;*
5. – *implementação*

## 6. – *avaliação do novo sistema de controle.*

Ainda segundo os autores, as medidas financeiras refletem os resultados das decisões passadas, não os passos exeqüíveis necessários para sobreviver no ambiente competitivo da atualidade.

Entende-se então, o surgimento das medidas não financeiras como uma tentativa de reafirmar o princípio de ser direcionado pelas operações.

Passou-se a estudar os sistemas de gerenciamento de custos no novo ambiente empresarial. Os resultados desses estudos, publicados em um relatório sob o título Gestão Estratégica de Custos, apresentaram as técnicas e filosofias que mais influenciaram a contabilidade gerencial.

A Gestão Estratégica de Custos deve estar preparada para os ambientes com relações mais intrínsecas e contínuas entre clientes e fornecedores.

Afim de se compreender como elaborar a Estratégia da Gestão de Custos, gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo à empresa e portanto deve-se analisar três focos definidos por Shank & Govindarajan (1997, p. 13), que trata do custo no ambiente competitivo formado por sólidas cadeias produtivas. Os três focos são:

1. **Cadeia de Valor**, como sendo o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor;
2. **Posicionamento Estratégico**, que trata da avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas e um conjunto de planos de ação para realizá-los;

3. **Direcionadores de Custos**, como a busca pela compreensão da complexa interação de direcionadores de custos em ação numa determinada situação, sejam eles estruturais, como escalas, escopos e tecnologia, ou sejam eles de execução, que são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida.

A perspectiva para as organizações agora certamente estarão voltadas para a forma com que gerenciam ou irão gerenciar sua Cadeia de Valor.

Assim como muitos problemas de gestão de custos são mal compreendidos devido à falha em se reconhecer o impacto na cadeia de valor global, muitas oportunidades de gestão de custos são desperdiçadas da mesma forma. Shank e Govindarajan, (1997, p.16).

Uma consideração importante, quando se trata do Gerenciamento da Cadeia de Valor, reside na capacidade da organização em:

*"oferecer mais valor ao cliente por um custo equivalente (diferenciação) ou valor equivalente por um custo inferior (baixo custo). Assim, a análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos."* Shank e Govindarajan, (1997, p. 62) .

Porter (1990, p.58) observa que *"a cadeia de valores fornece o instrumento básico para a análise de custos"*, alegando que o *"comportamento dos custos de uma empresa e a posição dos custos relativos, provêm das atividades de valor por ela executadas na concorrência em uma indústria"*.

Porter (1990, p.34) salienta que

*"as atividades de valor são as atividades física e tecnologicamente distintas, através das quais uma empresa cria um produto valioso para os seus compradores"*.

Essa abordagem, conforme se observa, extrapola o ambiente interno e, ao mesmo tempo, remete para as relações que as organizações possuem com o ambiente externo (fornecedores, clientes, *stakeholders*). Implica dizer que, a não compreensão do que seja a Cadeia de Valor numa organização, pode resultar em equívocos consideráveis com relação a elaboração de produtos e prestação de serviços.

Entendendo-se o que seja a Cadeia de Valor, constata-se que uma organização é apenas parte de uma cadeia maior e assim, torna-se possível imaginar os inter-relacionamentos que cada qual possui com clientes e fornecedores - os quais (em maior ou menor grau) - influenciam decisivamente na composição dos custos internos.

A Gestão Estratégica de Custos é definida como uma abordagem abrangente de toda a Cadeia de Valores para o gerenciamento estratégico de custos de produtos, software e serviços. Cobre:

- o ciclo inteiro do produto,
- pesquisa e desenvolvimento
- planejamento do produto,
- desenho,
- produção,
- promoção da venda,
- distribuição física,
- operação,
- manutenção e
- despacho.

A *redução de custos* e a melhoria da qualidade, durante o período em que o produto continua em linha de produção, devem proporcionar o mais alto benefício à organização. A Gestão Estratégica de Custos - dá ênfase à importância de se atingirem os objetivos empresariais no mundo competitivo.

Para atingir os objetivos de sobrevivência, crescimento e desenvolvimento, devem ser alterados os objetivos empresariais.

A satisfação dos clientes, a eficiência, a rentabilidade, o crescimento, fatia de mercado, o cumprimento de objetivos humanos, a harmonia com a sociedade, com o meio ambiente e integridade são reconhecidos objetivos empresariais normais.

Essa alteração penetrou na abordagem geral dos negócios, na estrutura organizacional, nas principais áreas da atividade contábil e nas técnicas contábeis.

O conceito anterior "Gestão de Custos", apresentava um enfoque extraordinário no planejamento e no controle de custos. Dava ênfase aos limites do Custo-Padrão como instrumento de controle gerencial, reconhecendo sua natureza retrospectiva.

A Gestão Estratégica de Custos mais recente, vai além do planejamento e do controle, para dar ênfase à inovação, ao kaizen e à manutenção (IKM -innovation, kaizen and maintenance) e mais ainda na Cadeia de Valor. Nesse contexto, inovação significa a implantação de alterações de processos de produção, como resultado da introdução de nova tecnologia e/ou investimentos em fábricas e equipamentos.

A exigência por maior competitividade faz com que as empresas se preocupem com os fatores que a fazem obtê-la. Os fatores internos retratam um dos principais sinônimos da competitividade: o Custo. A Gestão de Custo vêm sofrendo constantes alterações, justamente em função da sua representatividade para a

rentabilidade e sobrevivência da empresa. Por isso, resgatou-se alguns conceitos sobre Custos. Foi visto que a análise de Custos Tradicionais se fundamentava em situações já ocorridas, em lucros ou prejuízos já existentes, para então se analisar e projetar decisões estratégicas. Esta prática faz com que a margem de manobra da empresa se reduza. A Gestão Estratégica de Custos deve conhecer o mercado através da sua Cadeia de Valor, do Posicionamento Estratégico e dos Direcionadores de Custos.

Entretanto, essa análise deve contar com a participação de todos os agentes econômicos, não devendo ser avaliado a partir de valores estimados, mas através de uma elaboração do Custo Padrão que envolvesse todos os membros da Cadeia de Valor visando inovar, criando novos mercados ou se estabelecendo no existente, competitivamente.

Os custos representam um forte ponto de competitividade e portanto a transparência entre todos os agentes que compõem a Cadeia de Valor, deve ser a base para a criação de novos produtos ou mercados. Portanto, a Gestão Estratégica de Custos em Cadeia de Valor é fundamental para garantir a competitividade dos seus agentes, mas deve estar baseada na transparência dos seus membros e na sua relação interdependente do início do projeto ou estudo até o fim do ciclo de vida do produto, construindo-se novos mercados ou desenvolvendo o já existente.

## **2.9. Objetivos e Conceitos de Sistemas de Custos**

A finalidade de um Sistema de Custos, entendido como um sistema de apoio à avaliação das repercussões de diferentes alternativas de decisão dos negócios da empresa, é fornecer informações para :

- *a avaliação de inventários, produtos fabricados e vendidos e determinação de resultados;*



- *planejamento e controle das atividades, com preparação de orçamentos, determinação do ponto de equilíbrio;*
- *a tomada de decisões do tipo eliminação ou inclusão de linhas de produtos, pedidos especiais, terceirização, entre outros.*

Guerreiro (1984, p.24) afirma que, Sistema de Custo é:

*"um conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum, coletando, processando e gerando informações derivadas do desempenho das operações".*

O autor explica que os objetivos específicos de um Sistema de Custos dependem fundamentalmente dos modelos decisórios dos usuários das informações contábeis e acrescenta que, em termos gerais, outros autores costumam fazer referência às seguintes finalidades: avaliação de ativos fabricados, apuração de resultados, análise de rentabilidade, controle de operações, subsídio para formação de preços de venda e subsídio para o planejamento de operações.

O Sistema de Custo constitui um dos elementos mais importantes do sistema de informações, haja vista os seguintes objetivos: prover informações aos gestores para que possam planejar, controlar as operações, tomar decisões e avaliar o desempenho.

O sistema de custeio, por sua vez, expressa a forma como os custos são atribuídos ao produto ou ao serviço no tocante à natureza dos dados utilizados, isto é, se históricos ou predeterminados.

Podemos de forma mais ampla se referir ao sistema de custeio e mensuração como sendo um conjunto de conceitos de mensuração, que envolve, dentre outros: Custo Real ou Custo Padrão, ou Custo Corrente.

Santos (1995, p.170) de modo semelhante conceitua um sistema de custeio:

*"um conjunto de procedimentos que tem como produto o valor dos recursos consumidos por um processo ou atividade. De acordo com esse autor, tais procedimentos devem levar em consideração as quantidades consumidas de cada recurso, bem como as quantidades geradas de cada produto, dentro de um determinado período de tempo e em um dado momento."*

## **2.10. Conceito de Contabilidade de Custos**

A Contabilidade de Custos é aquela parte da função financeira que determina o custo real, padrão ou estimado dos produtos, inventários, e dos componentes da organização, de modo a apurar o lucro previsto. Além disso, auxiliar no controle destes custos, e desenvolver os relatórios de desempenho (Padrão *versus* Real), necessários à Administração na tomada de decisões. A função da Contabilidade de Custos influi na determinação do Sistema de Custos, e que irá de encontro às necessidades da empresa e reconhecer o conceito fundamental de que o custo deve ser desenvolvido para uso específico. (General Electric S/A. BTC, 1960 p. 201.1.2).

Frente a essa questão, entende-se que a Contabilidade de Custos não pode se limitar a informar quanto custou determinado produto, mas deve indicar também quanto ele *"deveria custar"*, considerando as melhores condições operacionais vigentes na empresa, para que se identifiquem eventuais desvios ao longo do processo produtivo e sejam efetuadas as correções necessárias, a tempo de evitar repercussões negativas sobre os resultados.

Em síntese, Contabilidade de Custos mede e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas a aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Fornece informações tanto para a Contabilidade Gerencial, quanto para a Contabilidade Financeira.

## **CAPITULO 3. SISTEMA DE PADRÕES E SISTEMA DE CUSTO PADRÃO**

### **3.1.- Introdução**

O objetivo deste capítulo é analisar, estudar o Custo-Padrão como instrumento de Gestão por parte das empresas.

Enfoca ainda como as empresas precisam de um instrumento que permite uma comparação entre o nível de custos efetivamente atingido e o que foi planejado e para tanto vêm utilizando o Custo-Padrão. Estas informações são vistas como parâmetro para auxiliar os gestores a tomar decisões e desenvolver ações congruentes com os objetivos que se pretende atingir, servindo de mecanismo de esforço pró-ativo positivo e correção de rumos às contingências não previsíveis, ou aleatórias, no sentido de atingir as metas e os objetivos.

Um dos pontos essenciais da estratégia competitiva, se encontra no tratamento das estratégias genéricas que demonstra que a empresa pode competir pela liderança de custos, pela diferenciação do produto. Em que pese se conhecer as diferenças conceituais que estas duas abordagens apresentam, o papel da análise dos custos não é explorada com profundidade.

Na maioria das vezes elas não alinham suas estratégias de Custos. A maioria tenta reduzir seus custos, reduzir seus tempos de resposta e melhorar a qualidade, sem saber se tais atitudes vão de encontro com as suas estratégias.

Se a empresa, ao contrario, entender as enormes vantagens que um Sistema de Custos eficiente pode lhe oferecer, certamente dará maior ênfase ao setor de Custos.

A seguir, aborda-se o conceito de Sistema de Padrões e Sistema de Custo-Padrão, bem como a análise das variações, mostrando as vantagens percebidas pelos gestores no uso do Custo-Padrão.

### 3.2. Sistema de Padrões

O padrão permite avaliar economicamente o efeito das melhores decisões, contribuindo para definir como estas deveriam ocorrer, e também para mensurar o efeito que as ações dos gestores causam ao patrimônio e aos resultados da empresa pois, ao considerá-las como de menor nível e maior especificidade dentro do processo de gestão, o que se procura saber é se os recursos estão sendo adequadamente utilizados para a consecução dos objetivos da empresa.

O termo “padrão” é bastante utilizado na linguagem de negócios e na gestão das empresas. Pode ser empregado isoladamente, ou em conjunto com outros, formando expressões que possuem significados particulares. Alguns significados serão aqui apresentados, objetivando seu entendimento e correta aplicação.

Um padrão quando tratado no âmbito dos fenômenos empresariais pode ser considerado como um modelo ou referencial de comparação para medir: desempenho, produto, serviços, produtividade, vendas, qualidade, dentre outras dimensões organizacionais.

Restringindo a aplicação do termo aos propósitos do trabalho, um padrão representa medidas físicas e monetárias, relativas a elementos de receita e custo dos eventos, transações e atividades adequadamente mensurados, que deveriam ser atingidos a partir de condições pre-estabelecidas, vinculadas à decisão de elaborar uma unidade de produto ou serviço, num determinado momento de tempo.

Peleias (2002, p.100) dá ênfase a importância e utilidade dos padrões e afirma que a concepção holística do modelo de gestão econômica considera a necessidade de um sistema de informação que contemple todas as etapas do processo de gestão, suportando-o em suas necessidades informativas.

Um dos fatores que contribui para o sistema de informação atender de forma integrada, adequada e uniforme ao processo de gestão é a utilização de um Sistema de Padrões que contemple os eventos econômicos, transações e atividades, em seus níveis planejado e realizado.

Um Sistema de Padrões fornece aos gestores a possibilidade de acompanhar adequadamente os efeitos de suas ações, monitorando-as durante as etapas de planejamento, execução e controle, pois os padrões são o meio pelo qual as decisões dos gestores sobre eventos, transações e atividades são contempladas pelo sistema de informação.

Este mesmo autor se refere a um Sistema de Padrões como aquele que fornece informações que possibilitam aos gestores ver clara e prontamente as causas favoráveis e contrárias ao desempenho das atividades, permitindo tomar decisões tempestivas e aplica-se a eventos e transações caracterizados por:

☐ *possibilidade de formatação e planejamento no âmbito da gestão:* a representação das decisões sobre eventos e transações requer homogeneidade conceitual, possuindo formatação única em todas as fases do processo de gestão (planejamento, execução e controle);

☐ *valor econômico de troca:* são passíveis não somente de acumulação de custos, mas também de avaliação econômica, e para isso utilizam conceitos que permitam tal mensuração;

☐ *consumo de recursos na sua produção:* esse consumo ocorre pela realização de atividades especializadas, relativas ao modo de operar das áreas de responsabilidade;



/// aumento da eficiência operacional do sistema de informação no âmbito de processamento de dados; o sistema de padrões facilita a obtenção de simulações, orçamentos e suas revisões, o registro do desempenho real e a comparação entre real e planejado em bases adequadas, por meio da obtenção de uma base de dados única sobre eventos e transações;

/// favorecimento do armazenamento, no sistema de informação, das regras de decisão acerca dos eventos, transações e atividades planejados e realizados; as regras de decisão devem estar registradas para ser utilizadas sempre que necessário. Além de aumentar a eficiência e a eficácia na resolução dos problemas do dia-a-dia, por meio da busca e obtenção de maior qualificação na consecução dos eventos, transações e atividades, esse armazenamento possibilita o registro do conhecimento adquirido pelos gestores acerca dos negócios da empresa;

/// possibilidade de mensurar e registrar o valor econômico das decisões sobre eventos, transações e atividades; as decisões causam impactos ao patrimônio e aos resultados de uma empresa aquilatados pela utilização de um modelo de mensuração compatível com o modelo de decisão baseado em resultados;

/// obtenção de informações sobre decisões planejadas e realizadas e sua comparação em bases estatísticas e atualizadas, possibilitando avaliar a eficiência operacional no uso de recursos e a eficácia dos resultados obtidos numa perspectiva temporal, pela definição e manutenção de processos e procedimentos-padrão na consecução das atividades operacionais.

Atendendo um dos objetivos para a realização deste trabalho, é necessário avaliar a aderência do sistema de padrões ao processo de gestão. Essa análise é realizada considerando cada uma das etapas componentes do processo.

### 3.2.1 - Processo Decisório e Sistema de Padrões

Entende Peleias (2002, p. 102-103) que o processo de fixação dos padrões requer o total envolvimento dos gestores, pois são os responsáveis pela obtenção dos resultados no âmbito dos eventos, transações e atividades. De acordo com os estudiosos, pesquisadores e profissionais envolvidos com o desenvolvimento do modelo de gestão, o resultado global da empresa é formado pelos resultados analíticos das diversas transações que correspondem à materialização das ações dos gestores. Fica claro, portanto, que o nível de qualidade ou excelência das ações do gestor é fator decisivo para o grau de otimização do resultado". O gestor é a pessoa a quem a administração de uma empresa delega autoridade para tomar decisões otimizadoras de resultados.

Ainda conforme o autor, decidir é a principal função do gestor, que no exercício de suas funções deve ter em mente:

☐ em primeiro lugar, é um gestor da empresa e, em seguida, gestor da área sob sua responsabilidade; os gestores são pessoas de confiança da empresa e devem colocar os interesses globais da organização acima dos interesses particulares de suas áreas. Em segundo plano, são os "donos" de seus negócios, devendo atingir a eficácia desejada por meio do alcance dos resultados econômicos planejados, pois a maximização setorial não conduz necessariamente ao ótimo global. Num ambiente de plena delegação de autoridade acompanhada da assunção de responsabilidade pelos gestores, cada área é responsável pelos seus negócios, em termos de planejamento, execução e controle, não existindo espaço para ações punitivas por parte da alta administração da empresa, tampouco desculpas por parte dos gestores;

☐ é o especialista da empresa acerca dos assuntos de sua área de responsabilidade. No âmbito de sua especialização, os gestores devem conhecer todos os aspectos intrínsecos às atividades realizadas e aos eventos e transações gerados. Um dos fatores que leva uma empresa a contratar um gestor para uma área específica é a sua especialização profissional. No relacionamento interno, a especialização é fator preponderante para que as necessidades das áreas antecedentes e subseqüentes sejam adequadamente entendidas e atendidas;

☐ é o representante de sua área dentro do processo de gestão; como "dono" de sua área de responsabilidade e co-responsável pela geração de resultados otimizados para a empresa, o gestor deve participar ativamente desse processo, utilizando sua especialização profissional, as melhores ferramentas de gestão disponíveis e o conhecimento das necessidades das áreas antecedentes e subseqüentes, na definição de caminhos e execução de ações que permitam o alcance dos objetivos propostos;

☐ deve tomar decisões que permitam obter resultados que perpetuem a empresa e sua área de responsabilidade; tomar as melhores decisões pressupõe utilizar modelos de decisão que permitam ao gestor visualizar os efeitos atual e futuro de suas ações sobre o patrimônio e os resultados sob o aspecto econômico. Por serem "donos" de seu negócio, os gestores necessitam saber a contribuição que as decisões no âmbito de suas áreas de responsabilidade geram para o resultado econômico da empresa.

Para cumprir eficazmente suas atribuições, o gestor necessita de instrumentos que atendam, de forma adequada, aos objetivos da alta administração da empresa, propiciando um conjunto de benefícios que justifique sua implementação e utilização no processo de gestão.



Henrici (1947, prefacio) destaca a necessidade de os gestores desenvolverem suas habilidades e considerarem holisticamente as operações de uma entidade, ao cuidarem da instalação e administração de sistemas e planos com base em padrões.

Ele não poderá atingir o sucesso se limitar sua atenção à contabilidade, metalurgia, projetos, pesquisa de mercado, ou qualquer outra área de conhecimento. O mesmo raciocínio aplica-se aos níveis gerenciais inferiores.

Eles devem definir seu horizonte profissional sem restringir seu progresso apenas às funções de homens de vendas, químicos, especialistas no estudo de tempos e movimentos, projetistas ou contadores de custos. Para satisfazer as necessidades da indústria, eles devem diversificar seus talentos.

### 3.3. O Custo Padrão

O Custo-Padrão representa o custo estabelecido anteriormente à produção, baseando-se em condições planejadas, com o fim principal de estabelecer uma meta contra o qual pode ser medido o Custo Real.

Ainda que, o seu benefício, seja encontrado na fase de Controle dos custos, ele é também utilizado na fase do Planejamento (junto com o Orçamento) e na fase de Execução, por ser um ponto de referência ou ponto de partida para se chegar aos diversos tipos de custos dos produtos.

Em Lang (1976, p.271) encontra-se uma referência importante ao se estabelecer a distinção entre Custos-Padrão e Custos Estimados, onde o autor expressa sua preocupação com a exata definição do termo :

. **Custos-Padrão** são custos predeterminados. Entretanto, nem todos os valores de custos preparados anteriormente às operações são admitidos na categoria dos Custos-Padrão. Os Custos-Padrão são estabelecidos por um processo de pesquisa científica que utiliza tanto a experiência passada como a necessidade de controle

sobre as operações atuais. Representam um método cuidadosamente planejado de fazer um produto ou prestar um serviço. Evidenciam o quanto, em condições normais, a produção deveria custar e tem por objetivo medir a eficiência, uma vez que possibilita comparações entre o que custou e o custo planejado.

. **Custos Pré-Determinados** que meramente representem alguma média de experiência passada ou opinião pessoal, não baseados numa abordagem científica dos fatos são geralmente denominados **Custos Estimados**.

Uma série de definições aceitáveis são apresentados a seguir:

O Custo-Padrão é o parâmetro para comparações. As comparações representam um mecanismo prático e aplicativo sob a ótica da abordagem sistêmica e permitem vislumbrar oportunidades e antecipar ameaças competitivas. É uma análise entre organizações semelhantes, dentro do mesmo setor ou não, nas quais ocorrem as melhores práticas, reconhecidamente aceitas pelo mercado. O montante de variação entre o custo atual (real) é igualmente um parâmetro para comparações, é um indício de perda, ou colocado de outra forma, de recuperações potenciais.

Custos-Padrão fomentam uma atitude positiva. Demonstram que o melhor desempenho é atingível. Constantemente enfatizam o que deveria ser. Desta forma o Custo-Padrão é definido como sendo o custo ao nível de eficiência ótima atingível da empresa.

Horngren & Foster, (1987, p. 188) relacionam o uso do Custo-Padrão ao atingimento de metas, sua integração com o orçamento empresarial e as economias que propicia na execução do registro contábil: "Custos-Padrão são custos cuidadosamente pré-determinados, os quais são usualmente expressos numa base unitária; são os custos que deveriam ser atingidos. Custos-padrão ajudam a elaborar orçamentos, medir com precisão o desempenho, obter custos de produtos e a

economizar os custo de execução de lançamentos contábeis. Os Custos-Padrão são os blocos para elaboração dos orçamentos flexíveis e para o sistema de *feedback*".

Iudícibus (1991, p.190), Custo-Padrão é um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações da empresa.

Sá , citado por Leone (1977, p. 281), Custo-Padrão trata-se de:

*" Custo determinado a priori, ou seja, predeterminado, e que se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custos (matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação) dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais de fabricação".*

Diante dos conceitos, há unanimidade em reconhecer o Custo-Padrão como uma medida de eficiência, pois quando colocado em comparação com os Custos Reais, ele fornece oportunidade de controle e avaliação de desempenho no sentido de buscar o custo esperado, através das análises das variações identificadas. Tal discrepância do objetivo do custeio são os desvios resultantes dessa comparação, que após sua identificação devem ser investigados e as medidas corretivas acionadas, bem como acompanhadas até que os seus efeitos sejam plenamente alcançados.

Outra grande finalidade do Custo-Padrão é o controle dos custos, tendo como objetivo o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. O Custo-Padrão não elimina o Custo Real, nem diminui sua tarefa, aliás, a implantação do padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom Sistema de Custo Real. Uma outra grande finalidade do Custo-Padrão, decorrente da adoção de qualquer base de comparação fixada para efeito de

controle, é o efeito psicológico sobre o pessoal. Este efeito pode ser positivo ou negativo.

Quanto ao aspecto positivo, se o padrão for fixado considerando-se metas difíceis mas não impossíveis de serem alcançados, acabará por funcionar como alvos e desafio realmente de todo pessoal, com mais ênfase ainda, se tiver sido firmado com a participação dos responsáveis pela produção. Haverá uma preocupação por parte dos altos administradores em analisar as comparações e eliminação das divergências.

Quanto ao aspecto negativo, se o padrão for fixado com base num conceito ideal, cada funcionário já saberá de antemão que o valor é inatingível, 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. Há tendência dos administradores se acostumar aos relatórios (considerará utópico para a realidade) e não se preocuparem com as informações neles contidas.

O sucesso do Custo-Padrão irá depender do grau de seriedade que a empresa der à localização e redução das diferenças encontradas entre o padrão e o real, por ocasião de suas comparações. O alto escalão e níveis inferiores da empresa deverão estar conscientes de que essas diferenças encontradas serão reduzidas e/ou eliminadas, pois, de pouca ou nenhuma utilidade terá as informações dos relatórios, se estas não tiverem as soluções adequadas. O controle acaba com as medidas de correção, com os relatórios das divergências e assim sendo, perdida a grande função de controle, desaparece a razão de ser do Custo-Padrão. Outra importante utilidade decorrente do Custo-Padrão diz respeito à obrigação que cria na

empresa para o registro e controle não só dos valores monetários de custos, mas também das quantidades físicas de fatores de produção utilizados.

A necessidade de versatilidade é especialmente aparente, quando se trabalha com Custos-Padrão. Aqueles que instalam e administram planos com base em Custos-Padrão devem considerar os vários problemas afeitos a relações trabalhistas, políticas de manutenção, volumes de negócios, consumo de recursos e utilidades, controle de qualidade e contabilidade, e comecem a pensar de forma muito semelhante à dos gerentes de fábrica.

### 3.4. Sistema de Custo Padrão

Ao discorrer em seu trabalho, Fernandez (1989, p.23-24) coloca que: para que os resultados pudessem ser avaliados de forma correta, adotou-se o parâmetro dos padrões face a sua representatividade e vantagens proporcionadas na sua mensuração, dos quais destacamos algumas, como segue:

- Sistema de Padrões propicia que o processo de planejamento e controle esteja sedimentado em bases científicas;
- No desenvolvimento dos Sistema de Padrões, o envolvimento dos gestores, a qualquer nível toma-se imprescindível para a sua aplicabilidade;

Peleias (2002, p.91 – 92) revela com propriedade que o estudo de outras obras na literatura especializada, mostra a utilidade de um **Sistema de Custo-Padrão** e se fundamenta:

- *na avaliação do desempenho operacional*: o Custo-Padrão representa objetivos que, comparativamente aos Custos Reais que se materializam à medida que o processo produtivo se desenvolve, permitindo avaliar permanentemente a eficiência operacional e o desempenho do processo produtivo;

- *na obtenção de informações econômico-financeiras*: o Custo-Padrão serve como base para o desenvolvimento de orçamentos, estudos econômico-financeiros e de suporte a decisões (fazer ou comprar, preços de venda, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, melhoria no processo de produção), permite o custeio antecipado da produção e das vendas e simplifica o processo de registro contábil;
- *fortalecimento do controle interno*: as variações apuradas entre Custos-Padrão e os Custos Reais, permitem identificar problemas no processo produtivo (uso inadequado de matérias primas, má operação dos equipamentos), nas matérias primas utilizadas (preços de aquisição praticados diferentes dos padrões, quantidade divergente da previamente estabelecida pela estrutura dos produtos) e no uso de mão de obra (demora de produção, perdas e ociosidade);
- *constituição de um elemento motivador*: ao considerar que o Custo-Padrão estabelece metas difíceis, porém não impossíveis de serem alcançadas (considera-se aqui o conceito de Custo-Padrão corrente), sua elaboração com a participação dos responsáveis pelo processo produtivo, propicia o comprometimento dos gestores com os objetivos da empresa.

### **3.5. Tipos de Custo-Padrão**

Encontra-se em Martins (1990 p. 267-268), a identificação de três tipos de Custo Padrão: Custo-Padrão Ideal, Corrente , Estimado e Orçado.

#### **. Custo-Padrão Ideal:**

Tem bases estritamente teóricas. Impossibilidade reais de implementar as melhorias de desempenho contidas nos padrões fixados. Considera os melhores

fatores de produção que a empresa deveria ter, mesmo que isso não fosse viável de imediato.

Características:

- a. Os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquinas) seriam com base em estudo minucioso de tempos e movimentos, usando o operário mais habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste feito;
- b. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia de Produção;
- c. No final, Custo-Padrão Ideal seria um objetivo da empresa a longo prazo, e não uma meta fixada para o próximo ano ou para um determinado período;
- d. Só é possível comparação deste custo de período a período, para se ter uma idéia de quanto se evoluiu em relação aos anos anteriores.

Diante dessas características apresentadas, é sabido que as empresas não trabalham em condições ideais. Sempre acontecerão imperfeições, embora possam ser controladas. Portanto, o padrão deveria ser estabelecido dentro de condições normais de eficiência em relação ao uso dos recursos, pois, as perdas, os desvios, os tempos desperdiçados, o uso ineficiente de máquinas e ferramentas e a não utilização da capacidade produtiva normal podem ser controlados, ou seja, os fenômenos comuns devem permanecer dentro de limites considerados normais, em um nível de significância, que possa garantir a continuidade da empresa.

Guerreiro ( 1984, p.86) explica que diversos autores têm classificado os padrões em diferentes tipos, tanto em função da forma como eles são determinados como também em razão do grau de dificuldade em atingi-los e acrescenta que os seguintes tipos de padrões são comuns às classificações: padrão ideal e padrão

atingível. Segundo esse autor,

**"o Custo-Padrão Ideal** *por definição nunca é atingido, sendo elaborado considerando-se uma situação ideal, tanto no ambiente interno quanto externo da empresa, caracterizado por aspectos tais como, homens com o melhor treinamento e desempenho, sob as melhores condições de trabalho, máquinas operando com a máxima eficiência e níveis mínimos de manutenção, máximo aproveitamento de materiais, qualidade perfeita dos materiais comprados, pontualidade dos fornecedores na entrega do material".*

Ludícibus (1998, p.206), por sua vez, conceitua o Custo-Padrão como uma meta a ser alcançada. O referido autor apresenta a seguinte classificação para os padrões:

- **Padrões Ideais de Custo** *"representam o ideal, em termos de ser alcançada a máxima eficiência técnica dentro da fábrica";*
- **Padrões Correntes de Custo** – *"embora elaborado para estimular bom desempenho - é possível de ser alcançado, bastando, para tanto, que a eficiência seja pouco maior do que a dos anos passados".*

Como se verifica, a maioria dos autores compartilha da idéia de que o Custo-Padrão não deve refletir um *Ideal Técnico* distanciado da realidade da empresa e, portanto, inatingível. Nesse sentido, seria mais adequado determinar um padrão de custo que considerasse o potencial explorável da empresa, buscando eliminar as imperfeições num nível alcançável.

#### **. Custo-Padrão Corrente**

Diz respeito ao valor que a empresa fixa como custo de produção para o próximo período para um determinado produto ou serviço. Buscam-se padrões de custos e produção que, mesmo calculados cientificamente, consideram as eventuais



condições de imperfeições ambientais, empresariais e de mercado.

**Características:**

**a.** Para os seus cálculos, levam-se em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra que detém ou pode recrutar no momento, equipamentos que possui, fornecimentos de energia, água.

**b.** Consiste de um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, porém não impossível:

**c.** Tomado como meta para todos os setores da empresa, mas em patamares que, ao mesmo tempo que ideais e com certa dificuldade de obtenção, permitem, porém, seu atingimento. É um custo ideal, adaptado, permitindo-se seu alcance;

**d.** O Custo-Padrão, além de experiências passadas, utiliza-se de experiências simuladas dentro de condições normais de produção;

**e.** Os dados físicos e monetários são determinados com bases racionais;

**f.** Considera as perdas e as sobras normais de materiais, a ineficiência ou ganho de produtividade da mão-de-obra;

**g.** São comparados com os custos históricos, e as causas dos desvios entre ambos são investigadas e as medidas corretivas devem ser acionadas.

**Quadro 3.1. Diferenças entre o Custo-Padrão Ideal e o Custo-Padrão Corrente**

<b>Custo-Padrão Ideal</b>	<b>Custo-Padrão Corrente</b>
Não considera ineficiência da empresa excluindo somente as que cientificamente não podem ser eliminados	Considera ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que ela julga possam ser sanadas
Tende ser levantado muitas das vezes em laboratórios, mediante estudos e cálculos quase sempre distanciados da realidade	É levantado com base não só em estudos teóricos, mas também em pesquisas e testes práticos
Considera os melhores fatores de produção, mesmo que isso não fosse viável para ele de imediato	Leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem à disposição, tais como: máquinas, mão de obra
Meta de longo prazo	Meta de curto e médio prazo
Fixa um montante de qual deverá aproximar-se ao longo de vários anos, sem provavelmente jamais alcançá-lo	Fixa um montante que a empresa deverá empregar-se para alcançar no próximo período

**Fonte: Desenvolvido e Adaptado pelo autor**

#### **. Custo Padrão Estimado**

É aquele que procura identificar os custos que deverão ser alcançados no futuro.

Características:

- a. Consiste no custo em que normalmente a empresa deverá obter e parte da hipótese de que a média do passado é um número válido e apenas introduz algumas modificações esperadas, tais como: volume de atividades, mudanças de equipamentos, entre outras.
- b. Experiência histórica – não inclui qualquer desempenho futuro – não exclui o efeito de ineficiências ou desperdícios facilmente evitáveis – pode se

constituir até numa opinião.

### . Custo-Padrão Orçado

Catelli (1972 p. 27) – *“a expressão em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo”*.

Observa-se que desta definição, que ele se constitui num instrumento de grande significado no processo de gestão estratégica empresarial, desde que consiga refletir os *padrões* de desempenho desejáveis para o conjunto de operações realizadas num determinado intervalo de tempo.

O Custo-Padrão Orçado é uma abordagem mais analítica do Orçamento e contém na sua execução os mesmos parâmetros que o Orçamento, porém com detalhamento dos Custos dos produtos e/ou serviços que não constam do Orçamento.

Isto se faz necessário pois o Custo Orçado que passa ser o Custo-Padrão deverá fornecer dados para o cálculo e análise da variações com o Custo Real, não só por produto, mas igualmente por operação ou fase do processo produtivo, o que não seria possível através da metodologia empregada na elaboração do Orçamento.

**Quadro 3.2 - Diferença entre o Custo-Padrão Corrente e o Custo-Padrão Estimado**

Custo-Padrão Corrente	Custo-Padrão Estimado
É o custo que deveria ser	É o custo que deverá ser
É o mais elaborado, exigindo-se que determinados estudos sejam feitos	É menos elaborado, partindo-se da hipótese de que a média do passado é um número válido
Exige-se que a empresa faça uma averiguação da produtividade de cada máquina	Utiliza-se simplesmente o custo passado

**Fonte: Desenvolvido e Adaptado pelo autor**

### 3.6. Custo Padrão *versus* Custo Real

Resumidamente, o Custo Real (ou Custo Histórico) pode ser definido como o custo realizado e registrado mediante documentos, para um produto, um inventário, ou componente da organização, a eles atribuídos em um período passado. Isso significa dizer que quando a empresa utiliza métodos de custeio real se fundamenta na mensuração dos recursos consumidos em suas atividades, e está atribuindo aos produtos ou serviços custos históricos, ou seja, o custo efetivamente ocorrido.

O Custo Real tem como características:

- a. na avaliação de inventário serve apenas para atender às necessidades legais e fiscais;
- b. tem validade no sentido em que, após a análise de suas variações, com o Custo-Padrão, se identificam as causas do porquê das variações, e através delas, se permitem corrigir os rumos atuais.

Desse modo, considerando que o sistema contábil deve fornecer informações úteis para finalidades estratégicas, verifica-se que um sistema baseado em custos reais por si só não é suficiente.

Horngren, apud (Pereira 1999), considera que:

*"a maior deficiência de se usar dados históricos no julgamento do desempenho é que pode haver ineficiências não reveladas no passado. Além disso, a utilidade da comparação com o passado pode ser diminuída por mudanças intervenientes na tecnologia, no pessoal, nos produtos, na concorrência, ou nas condições econômicas gerais".*

Portanto, se o Custo Real apenas informa quanto custou o produto/serviço, não importando se ele foi "contaminado" por ineficiências, não é conveniente que

seja utilizado como parâmetro para efeitos de planejamento e controle.

Keegan & Eiler (1996, p. 6-13) recomendam a introdução do Custo-Padrão nos sistemas de informações contábeis argumentando que o Custo Real tende a frustrar a avaliação do desempenho, uma vez que o mesmo pode ter sido influenciado por fatores que se distanciam da normalidade. Em seguida, eles afirmam que os sistemas de custo real são lentos para apresentar informações e, além disso, grande parte das companhias sequer pode definir o termo *real* com qualquer grau de precisão.

Cabe esclarecer, contudo, que a manutenção de um sistema baseado em padrões não dispensa a empresa de apurar os custos reais, dada a necessidade de se estabelecer um confronto entre o "incorrido" e o planejado, para apurar eventuais desvios.

Ludicibus (1998) destaca este fato nos seguintes termos:

*"claramente, o custo real deve ser apurado, mesmo num sistema de Custo-Padrão, pelo menos periodicamente, afim de efetuarmos as comparações entre o padrão e o realizado".*

O que se deseja destacar é que um sistema contábil baseado apenas em custeio real não é suficiente para produzir informações gerenciais que se prestem à formulação dos planos da empresa ou que se constituam em parâmetro adequado para avaliar a contribuição de funcionários e gestores. Para tanto, é necessário que se utilizem os conceitos do Custo-Padrão, pois este informa quanto deveria custar o produto ou o serviço, dentro de determinadas condições.

Desse controle, pode-se identificar a necessidade de reformular processos, corrigir rotas, aprimorar métodos e eliminar desperdícios. A idéia prevalecente é a de que, uma vez identificados os desvios, os ajustes sejam efetuados em tempo hábil

para não comprometer a eficácia empresarial, até porque, em tempos de alta competitividade, não se admite que custos de ineficiências sejam repassados para preços de produtos e serviços.

### **3.7. Outras Considerações Sobre os Métodos de Custeio Padrão**

Não é objetivo desta revisão explicitar os procedimentos de cada método, que já foram estudados através das referências bibliográficas citadas, e sim mencionar alguns de seus pontos básicos. O assunto "padrões" é abordado por vários autores em função da importância que o tema representa.

Bennet (1958, p. 20-22) coloca que *"há uma área adicional na qual os efeitos dos conceitos de Custo-Padrão podem ser particularmente sentidos, e que está localizada no grande campo da economia prática: especificamente a área do interesse público."* O autor apresenta três pontos no quais os efeitos dos Custos-Padrão podem ser sentidos na economia:

a - Identificando ineficiências na economia: nos períodos de grande expansão industrial, não se notam perdas ou desperdícios nos processos produtivos, uma vez que o consumo é grande, e as ineficiências podem ser facilmente repassadas aos preços dos produtos; entretanto, em períodos de reduzida atividade industrial há aumento de competitividade, levando o mercado consumidor a exigir preços menores sobre os produtos. Na medida em que as empresas possuam padrões contra os quais confrontem seus resultados atuais, podem em qualquer situação de mercado praticar preços que não embutam ineficiências e desperdícios de seus processos produtivos;

b - Padrões ascendentes e custos descendentes pela melhoria nos métodos e processos: quando os padrões são adequadamente estabelecidos, podem ser realizados estudos sobre métodos e processos, para determinar formas possíveis de

melhorar o trabalho, obtendo-se novos padrões de desempenho que resultarão em reduções de custos, refletindo em menores preços para o cliente. Sem um moderno sistema de custos, as reduções de custo, o controle sobre as operações e as reduções de preços não poderão ser efetivadas nas organizações. Um sistema de custos não planejado não demonstrará as ineficiências operacionais, tampouco contribuirá para a prática de preços mais acessíveis para os produtos e serviços;

Landekich (1979, p. 589-590) apresenta a relação entre recursos consumidos, esforços aplicados e resultados obtidos, para demonstrar a importância da utilização dos Custos-Padrão: *...”o termo padrão é utilizado em referência a expressões numéricas utilizadas em empresas de negócios para servir como medida predeterminada relativamente estável para processos e unidades organizacionais específicas. Os padrões relacionam recursos ( custos) a produtos, unidades organizacionais ou outros objetivos de custo, tais como contratos, projetos e ordens de serviço. Os padrões são definidos para refletir ações relativas a objetivos de custos que deverão prevalecer em períodos futuros”...*

Entendida a relação entre esforços empreendidos com os correspondentes resultados, a noção de um padrão ou conjunto de padrões subordina-se a atividades orientadas a objetivos, em particular as atividades empresariais. As pessoas não costumam se envolver em relações de negócios a menos que tenham determinado, em nível de detalhe suficiente às suas expectativas, as ações relativas a objetivos de custo esperados.

Leone (1985, p. 512) observa a facilidade de aplicação do Custo-Padrão em empresas que utilizam processos de produção seriada, a possibilidade de utilizá-lo em empresas de prestação de serviços repetitivos e sua vinculação a parâmetros operacionais padronizados: "Os Custos-Padrão são aplicados sobretudo em

operações repetitivas, quando os parâmetros ou indicadores estão perfeitamente definidos e quando os custos mantêm uma relação estreita com a variabilidade daqueles dados quantitativos”.

Fica muito mais fácil aplicar Custos-Padrão em fábricas que realizam a produção em série. As próprias operações, nesses casos, encontram-se padronizadas pela sua própria natureza. Em empresas de prestação de serviços, cujas atividades são realizadas repetitivamente, a aplicação de Custos-Padrão não é difícil, uma vez que os indicadores ou as relações de produtividade, desempenho e rendimento já estão definidos.

Observa-se, no entanto, que nem todos os tipos de custos serão padronizados. Dependerá sempre da relação estreita e bem definida entre o comportamento de custo e algum parâmetro operacional padronizado.

Ao abordar Custo-Padrão, Martins (1996, p. 333-337), destaca a atenção que devem receber os prazos de pagamento em situações inflacionárias. Assim, sugere a utilização do conceito de valor presente ou preços à vista, na elaboração dos padrões. Assevera que o Custo-Padrão é a forma mais eficaz de controle de custos numa empresa.

Catelli (1972, p. 53-54) propõe elaborar um sistema padrão analítico, na possibilidade de aplicação generalizada em uma empresa, e sua superioridade em relação aos custos reais: *"O Sistema de Custo-Padrão ... representa um passo decidido à frente dos sistemas ... filiados ao sistema de custos reais ou históricos. Os custos padrões constituem ainda em nossos dias o mais perfeito sistema de custos, a ponto de se afirmar com toda segurança que as falhas que eventualmente resultarem de seu emprego decorrem de erro, negligência e má administração dos que respondem pela sua administração ... e não do próprio sistema"*.



Efetivamente, o sistema de custo tradicional oferece os seguintes pontos fracos decorrentes de seu emprego deficiente:

a - utilizado apenas em atividades industriais quando as comerciais e administrativas são tão significativas quanto as primeiras em termos de montante de recursos envolvidos e de importância para a realização dos resultados visados;

b- também não inclui padrões de vendas, embora o faturamento realizado seja um dos elementos de maior interesse para fins de controle das operações e de desempenho;

c - em razão dos aspectos anteriores verifica-se uma redução em suas possibilidades como elemento de planejamento e controle global e particular e provoca a introdução de processos improvisados de tratamento dos custos das atividades internas;

d - quando empregado em países em que o custo dos fatores sofre continuamente os efeitos das variações de poder aquisitivo da moeda, provoca a desatualização dos custos padrões e conseqüentemente o desvirtuamento das variações...

Guerreiro (1984, p.7-12) elabora um modelo de Sistema de Custo Direto Padrão para atendimento às necessidades dos usuários internos e externos da informação contábil, utilizando um único sistema de informações contábeis. Para atendimento aos modelos decisórios dos gestores da empresa, propõe a utilização dos seguintes conceitos:

a - Custeio Direto para alocação de custo aos produtos, por ser um poderoso instrumento à disposição dos gestores, realçando os aspectos de lucratividade por produto, divisão e empresa;

b - Custo-Padrão, relacionado-o ao aspecto de controle, sendo encarado como o planejamento dos custos a nível de produto. Sua aplicação permite estabelecer metas e níveis de gastos permitidos, confrontando-os com o efetivamente incorrido, obtendo-se as variações de custo. Esta análise permite controlar o desempenho real da área produtiva segregando-se a influência das alterações no poder aquisitivo da moeda;

c - Valores Correntes - o autor observa que uma das maiores críticas feitas ao Custo-Padrão é a desatualização de valores em regimes inflacionários, impossibilitando que o custo do produto expresse seu verdadeiro potencial. O problema de mensuração pode ser eliminado pela utilização dos valores ( custos) correntes, permitindo a atualização monetária em curtos espaços de tempo. O modelo proposto permite avaliar estoques e custos dos produtos vendidos em bases atualizadas e uma melhor avaliação das decisões a serem tomadas ( custeio direto ) e dos resultados obtidos (valores correntes) pela utilização das informações geradas pelo modelo proposto.

Ao pesquisar o sistema de padrões, Nakagawa (1987, p.89) coloca que, para atender as necessidades informativas dos gerentes *"o sistema de padrões mantém padrões orçados e padrões de atividades em execução ou realizadas, com a condição de ambos interagirem e se comunicarem constantemente"*.

Após a reflexão necessária para resposta às questões colocadas em seu trabalho, Nakagawa (1987, p. 143), apresenta as conclusões acerca da integração entre o processo gerencial e o sistema de informações, destacando a importância do sistema de padrões para o processo decisório: *"... através dela pode-se assegurar que o gestores poderão ter todo o suporte necessário de informações para o seu modelo específico de decisão. Finalmente, a integração sistêmica e conceitual entre*

*padrões, orçamentos e contabilidade, chega-se à conclusão de que ela assegura a comparabilidade dos dados e informações orçadas com as reais, propiciando assim, melhores condições para as decisões dos gerentes".*

Corretamente estabelecidos, os padrões permitirão um maior controle sobre os custos, na medida em que ao serem comparados ao real, permitem a identificação dos desvios e sua correção. Ao concentrar sua atenção nos desvios relevantes, o gestor estará apto a melhorar seu desempenho, visando atingir seus objetivos.

No que se refere a preços, o padrão assegura o não repasse aos preços dos custos das ineficiências de produção, que se ocorressem poderiam levar a empresa a perda de competitividade e, em consequência, perda de vendas.

### **3.7.1. Os Padrões e a etapa de Planejamento**

Observa Peleias (2002, p. 105) que nesta etapa, utiliza-se o Sistema de Padrões para se estabelecer as condições a serem obtidas na execução operacional, refletir as diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico, uma vez que propiciam a medida antecipada e criteriosa demonstrando o efeito das decisões tomadas durante esta etapa, onde as alternativas são avaliadas para obter bases adequadas de comparação na seleção dos caminhos a serem seguidos. Segue-se alguns destaques e vantagens proporcionados pelo uso de padrões:

- uso de padrões no Planejamento torna-o um poderoso instrumento, pois refletirá, através da materialização do orçamento, os planos da organização, além de ser a base ideal para o controle da execução;
- sua adoção no processo de Planejamento e controle permite a avaliação e análise dos planos alternativos, bem como o controle do plano eleito, quando de sua execução.

Ainda em Peleias ( 2002, p.104-105), o autor discorre que, no âmbito do Planejamento, o Sistema de Padrões permite simular o efeito de decisões sobre eventos, transações e atividades. Integra-se ao sistema orçamentário, o que possibilita definir planos operacionais considerando os eventos, transações e atividades das áreas de responsabilidade. A etapa de Planejamento utiliza os módulos de simulações e orçamentário.

Peleias apud (Catelli, Guerreiro e Pereira 1997, p. 12-13) ressaltam a importância do módulo de simulações, que oferece subsídio aos gestores no pré-planejamento, mediante a geração de informações sobre os resultados econômicos das alternativas simuladas, na busca de otimização dos resultados econômicos.

Caracteriza-se por "ser descentralizado; viabilizar a mensuração de receitas, custos e resultados; respeitar as variáveis do evento econômico; contemplar as variáveis relevantes; ser interativo com o usuário; altamente flexível; com rapidez no tempo de resposta e manter obediência aos modelos de mensuração, acumulação e informação da controladoria".

Na etapa de Planejamento, utiliza-se o Sistema de Padrões para estabelecer as condições a serem obtidas na execução operacional. Os padrões devem refletir as diretrizes estabelecidas no Planejamento estratégico, pois propiciam mensuração antecipada e criteriosa, e demonstram o efeito das decisões tomadas durante essa etapa, em que alternativas são avaliadas, utilizando padrões para obter bases adequadas de comparação na seleção dos caminhos a serem seguidos.

O uso sistemático dos padrões na etapa de Planejamento permite que os níveis de eficácia (resultados) e eficiência (consumo de recursos) relativos aos eventos, transações e atividades sejam objetivamente identificados e demonstrados, pois sua atualização reflete as ações empreendidas ou a empreender pelos

gestores, para atingir novos patamares. Com o uso do Sistema de Padrões na etapa de Planejamento, obtém-se maior envolvimento e comprometimento de todos os gestores da empresa, uma vez que os padrões são por estes estabelecidos.

Um aspecto a ser ressaltado na utilização dos padrões na etapa de Planejamento é a necessidade de compatibilizar as exigências que estes impõem na consecução dos eventos, transações e atividades com aquelas requeridas pelo orçamento empresarial uma vez que os padrões apresentam maior nível de exigência do que os orçamentos (essa afirmação pressupõe a utilização do conceito de Custo-Padrão corrente). A busca dessa compatibilização permite renovar constantemente o processo de gestão, informar aos gestores os novos desafios e objetivos, indicar a forma de atingi-los, informá-los se os desafios foram atingidos ou não e as razões que causaram tal situação. Essa retroalimentação leva a um maior envolvimento dos gestores no processo de gestão e à necessidade de considerar as atividades de empresa de forma global.

### **3.7.2. Os Padrões e a etapa da Execução**

Em sua tese de doutorado, Peleias (1999, p. 55) apresenta a Execução como a etapa do processo de gestão na qual as ações acontecem, onde as elas emergem, através do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.

As ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado, pois conduzem aos resultados. A Execução decorre de uma direção, que inclui a tomada de decisão entre as diversas alternativas, a transmissão de ordens, a chefia de subordinados e a coordenação das atividades individuais.

Não está restrita somente aos processos produtivos de bens, mas também à produção de serviços, tais como escritórios, hospitais e escolas. Até mesmo os serviços auxiliares à produção de bens, tais como contabilidade, xerox, fazem parte

da etapa "Execução" no processo de gestão, pois estes também processam recursos para transformá-los em serviços.

É a etapa do processo de gestão na qual os planos são implementados, e as transações realizadas. É apoiada pelo sistema de informação ao nível das transações a valores padrão e a valores reais. Os valores padrão representam os volumes realizados, os valores padrão correntes e os recursos ajustados às condições operacionais vigentes. Os valores reais correspondem aos volumes realizados, aos valores reais e recursos reais consumidos.

### **3.7.3. Os Padrões e a etapa de Controle**

Ainda em sua tese de doutorado, Peleias (1999, p.57-58) afirma que é nesta etapa que se comparam as ações empreendidas com aquelas definidas no planejamento operacional, assegurando que os resultados obtidos estão de acordo com os objetivos estabelecidos. Quando os resultados alcançados divergem dos originalmente esperados, devem ser implementadas ações corretivas que reconduzam a empresa ao atingimento dos objetivos colocados. Nesta etapa são geradas as informações para avaliação do resultado de produtos e serviços e do desempenho dos gestores e áreas de responsabilidade.

O Controle não se esgota no acompanhamento puro e simples, pois envolve a geração de informações para tomadas de decisão relativas à manutenção dos planos ou mudança de rumos, na hipótese de afastamento das ações em relação ao que originalmente foi estabelecido

Um aspecto importante a ser considerado no Controle é a sua vinculação com as fases de planejamento e execução, e a necessidade de padrões para o seu exercício, conforme observado por Bio (1985, p.43): "os resultados decorrentes da Execução devem ser avaliados em relação aos planejados; os desvios devem ser

apurados e corrigidos. É esse o conteúdo da função controle, que não pode ser dissociada do planejamento que, de certa forma, fixa os padrões para aferição dos resultados reais. Se não há nenhum padrão, torna-se difícil, senão inviável, a avaliação do desempenho real. Por outro lado, de pouco ou nada adianta o estabelecimento de planos se a execução não é confrontada com os mesmos. Essa comparação possibilita correções na execução ou no próprio plano originalmente concebido, conforme se verifica que os desvios têm suas causas na execução ou no planejamento, reconhecendo-se o seu desacerto ou a própria mudança de premissas que levaram à adoção do plano."

O Controle é eficazmente exercido na medida em que os gestores responsáveis pela execução das atividades participam ativamente do planejamento, pois esta situação leva ao envolvimento destes quando da transformação do plano em ações concretas, além de demonstrar claramente como a contribuição de cada gestor pode auxiliar no atingimento das metas da empresa.

O Controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente que: .

- ☐ avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução;
- ☐ analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas;
- ☐ direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, objetivando alcançar os objetivos propostos.

O Controle é exercido por todos os gestores da empresa, e suportado por relatórios obtidos do sistema de informação, voltados para avaliação de resultados e de desempenhos.

### **3.8. Administração, Elaboração e Controle do Custo-Padrão.**

Para efeitos deste estudo, torna-se fundamental dividir os padrões em duas categorias: padrões físicos e financeiros. Os padrões físicos relacionam o insumo ao produto ou a uma outra medida de atividade, ao passo que os padrões financeiros relacionam o insumo ao seu preço.

Como o controle de custo é o principal objetivo da utilização de um sistema de custo padrão, os padrões físicos e financeiros devem ser fixados de forma razoável, dentro de um intervalo suscetível de alcance, embora com certo esforço, por parte dos responsáveis pela execução.

Para se determinar os padrões, diversos métodos podem ser empregados e entre os mais comuns, destaca-se a utilização de amostras obtidas no processo usual de fabricação, podendo ser aleatoriamente ou não, a depender das circunstâncias e dos objetivos pretendidos.

A fixação final do Custo-Padrão de cada bem ou serviço produzido depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção (fazer as fixações físicas) e a Contabilidade de Custos (transformar as fixações físicas em valores monetários).

Segundo Martins (1996, p.336), ele recomenda que sua implantação não seja imposta a empresa totalmente e sim a certos produtos ou departamentos ou para certos tipos de custos, pois deve ser instalado onde se julgue necessário.

Recomenda ainda, que seja observado o aspecto dinâmico quanto a sua implantação, ou seja, para melhor sucesso do próprio sistema, a implantação (na maioria dos casos) deve ser gradual e ampliada.

Os padrões devem consistir na melhor utilização do:

*Material Direto*  
*Mão de Obra Direta*



### *Gastos Gerais de Fabricação*

São cientificamente elaborados, levando em consideração:

*Fatores Ambientais: .....Calor, ruído...*

*Fatores Pessoais.....Fadiga, esforço...*

É uma tarefa, desenvolvida basicamente pela Engenharia de Fábrica e pela Área de Custos, com grande envolvimento do pessoal que trabalha nas funções que estão sendo controladas.

Baseia-se em rigorosas especificações de engenharia, estudos de tempo e movimentos, análise dos materiais que compõem determinado produto e nos demais fatores que influem na estrutura desse produto, como também no seu processo produtivo.

Sua implantação inicial demanda um esforço apreciável, porém o aumento da eficiência, compensa grandemente o esforço necessário.

Dada a complexidade de seu estabelecimento, estes devem ser mantidos sob contínua suspeita de incorreção, sendo alterado sempre que imprecisões significativas sejam comprovadas.

**Quadro 3.3 - Responsabilidades pela Determinação dos Padrões**

<b>Engenharia de Produção</b>	<b>Contabilidade de Custos</b>
<p>Obtenção dos padrões técnicos e quantitativos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Consumo de matérias primas e demais materiais por unidade produto;</li> <li>• Nível e qualificação da mão de obra nos processo de produção;</li> <li>• Quantidade de horas de mão de obra direta (HH - hora homem);</li> <li>• Quantidade de horas máquinas necessárias (HM – horas maquinas);</li> <li>• Tempo de <i>set-up</i>;</li> <li>• Nível de perdas de matérias primas aceitáveis, principalmente durante o <i>set-up</i>.</li> </ul>	<p>Determinação dos padrões monetários:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo da matérias primas e demais materiais;</li> <li>• Salários e encargos da mão de obra direta e indireta;</li> <li>• Custos dos gastos gerais de fabricação;</li> <li>• Energia elétrica, depreciação dos equipamentos, edifícios e demais ativos utilizado na produção, aluguel, água, condução, assistência médica, refeição, telefone, fax, treinamento, despesas de viagem e estada, complemento de aposentadoria.</li> </ul>

**Fonte: Perez Jr. & alli. (1999. p. 157)**

O aspecto relativo à obtenção da eficácia gerencial é que na fixação dos padrões, estes devem refletir as políticas e diretrizes adotadas pela empresa, estabelecidas a partir de seu modelo de gestão, garantindo que as decisões na etapa de execução ocorram conforme o planejado, contribuindo para o alcance da missão da organização e para obtenção de resultados econômicos que possibilitem sua sobrevivência, continuidade e crescimento.

Para isso, é necessário que a fixação e utilização dos padrões obedeça a uma série de princípios, a seguir demonstrados:

☐ é possível definir padrões para os eventos, transações e atividades das áreas de responsabilidade de uma empresa que possuam subsistemas de produção ou físico-operacionais ou físicos específicos;

☐ estabelecimento do valor-padrão dos eventos, transações e atividades como valor correto, pois são determinados de acordo com a perícia dos gestores, considerando as melhores condições de operação;

☐ objetivação da otimização das margens de contribuição ao pressuporem as melhores condições operacionais, por meio de maiores receitas e menores custos;

☐ utilização na avaliação econômica da produção interna das áreas de responsabilidade, possibilitando um parâmetro de comparação com o mercado fornecedor, pois consideram receitas e custos de oportunidade;

☐ identificação das variações nas áreas de responsabilidade em que ocorrem, que, não sendo transferidas durante o processo operacional, deixam de penalizar as áreas subseqüentes, produtos e serviços;

Nas organizações os padrões são dinâmicos sempre que houver alterações e devem evoluir no sentido das alterações sistêmicas em relação às condições anteriores em que foram estabelecidos.

Por ocasião da comparação entre o Custo-Padrão e o Custo Real, fica evidente que quando existem grandes variações, acende-se uma luz vermelha alertando os responsáveis pelo controle desses objetos de custeio. Logo os Gerentes de Custos, em conjunto com o pessoal de operações e da administração, definem o que são variações grandes e pequenas.

Mas, cada caso é um caso, não existindo medidas padronizadas que possam ser adaptadas a qualquer situação.

Neste trabalho serão apresentados alguns modelos de investigação das variações que poderiam ser considerados na solução de fixação do padrão levando em consideração as próprias variações, pois a qualidade do Custo-Padrão é também de um aspecto dinâmico, sujeito a imperfeições e erros, que com as análises de relatórios, aplicações de métodos matemáticos, poderão trazer melhorias para uma faixa de controle que serão introduzidas, que o tornarão cada vez mais creditível e útil. Vale ressaltar ainda que, o que prolonga a vida útil de um Custo-Padrão é a sua revisão periódica, pois se tornado como válido eternamente sem críticas, tende a morrer em pouco tempo, pois a produção é dinâmica, inclusive sua tecnologia.

### **3.8.1. Padrões Físicos**

Normalmente, os padrões físicos são definidos por técnicos especializados em desenvolvimento de produtos e processos, embora devam contar com a participação de pessoas responsáveis pelo gerenciamento da produção.

A fixação dos padrões físicos é de responsabilidade conjunta de vários departamentos na empresa - Produção, Engenharia, Compras, Pessoal e Contabilidade de Custos, com esta última atuando na formalização dos padrões e fornecendo dados históricos que permitam avaliar quão bem estão sendo definidos os padrões. Abrange diversos elementos, tais como consumo de matérias-primas, nível de qualificação da mão-de-obra disponível, tempos de transportes, perdas inevitáveis, qualidade da matéria-prima e de outros insumos, quantidade de horas máquinas.

No caso das matérias-primas, que antes da elaboração do Custo-Padrão, o departamento de engenharia de produção estuda, em conjunto com a gerência fabril, o plano de uso dos materiais, tanto em quantidade como em qualidade, para a confecção dos produtos finais. Ao receber esses dados, o departamento de compras

investiga, no caso de inexistência ou insuficiência de estoque, as possibilidades de adquirir materiais junto aos fornecedores.

Guerreiro (1984, p.88):

*"no processo de fixação do padrão de quantidade de material do produto são considerados os seguintes elementos: projeto do produto; especificação do material (tipo, medidas, qualidade exigida, e outros detalhes técnicos); processo de produção definido para o produto (centros de custo, operações, equipamentos, ferramentais); outras características do processo produtivo que devam ser consideradas".*

O pré requisito para a determinação do tempo padrão é a determinação das operações necessárias para a execução de um determinado produto. Deve-se considerar o tempo padrão para cada operação e não o tempo total, pois isto é necessário para se saber em que operação houve a maior variação.

O padrão de tempo (eficiência) é mais difícil de ser estabelecido. As variáveis que devem ser considerados dependem de muitos fatores. Porém todos estes fatores são controlados pela Administração da Produção.

A Engenharia de Produção (Processo) faz uso dos *estudos de tempos e movimentos*, que é a expressão tradicional que identifica as atividades, que analisam as operações dentro de condições normais de trabalho: *espaço adequado, temperatura ambiente, iluminação, supervisão, segurança, posição adequado dos equipamentos (lay-out) em relação aos operadores, a localização estratégica dos materiais de produção, treinamento apropriado, fatores que assegurem o bem estar dos empregados, vestuário apropriado, saúde, hábitos, fatores psicológicos (responsabilidade, maturidade, relações humanas, perseverança, ambição, idade e outras condições)*, são variáveis que exercem papel preponderante no trabalho. O

Setor de Custos não participa diretamente do estabelecimento dos tempos-padrão de mão de obra direta, mas deve estar bem familiarizado com estes estudos.

### **3.8.2. Padrões Financeiros**

Os padrões financeiros normalmente são estabelecidos pelas áreas administrativa e financeira, como: controladoria, compras, departamento de pessoal. A finalidade desses padrões é registrar os valores monetários relativos aos eventos e transações especialmente no que se refere à identificação de receitas e custos variáveis operacionais à vista, receita de venda de produtos e custo de aquisição de recursos a prazo, taxas financeiras de aplicação e captação, prazos de pagamento, recebimento e estocagem de produtos, entre outros.

Guerreiro (1984, p.93), na obra acima referida, apresenta uma alternativa para fixação de padrões financeiros. Segundo o autor,

*"os padrões monetários devem ser fixados à luz dos dois conceitos utilizados no sistema de custo, custeio direto e custos correntes".* Na sequência, esclarece que *"o preço padrão deve corresponder ao valor corrente de aquisição de cada material direto, ou seja, materiais . que se identificam diretamente com as unidades de produto, sem necessidade de utilização de critérios subjetivos de atribuição".*

Em geral, considera-se que a tarefa mais complexa na determinação dos padrões de custo é a que se refere aos preços dos insumos, haja vista que normalmente eles estão sujeitos a uma série de fatores que escapam ao controle da empresa. Portanto, recomenda-se que as flutuações de preços de cada insumo sejam analisadas individualmente, afim de se identificar as verdadeiras causas, principalmente quando tais insumos assumem grande significado no processo produtivo.

### 3.9. Revisão e Atualização dos Padrões

Sendo um sistema aberto, a empresa é influenciada pelo ambiente onde atua e, conseqüentemente precisa adaptar-se aos novos cenários, antecipar-se às demandas para garantir a sua sobrevivência e crescimento. Dessa realidade, podem emergir mudanças em seus processos operacionais que venham justificar alterações nos Padrões fixados para os recursos consumidos na elaboração de produtos e serviços.

Henrici apud Peleias ( 1947, p.48), destaca a importância de se revisar esses padrões para preservar a validade das medidas de desempenho, nos seguintes termos:

*"os padrões devem ser modificados quando os preços, métodos de manufatura, especificações de produto, ou outras circunstâncias se modifiquem numa extensão tal que os padrões não mais representem uma boa medida de desempenho. Também é necessário modificar padrões que representam incorretamente as operações. Isto deve ser feito somente quando o padrão existente apresenta alguma distorção, ou quando a gerência não mais consegue justificar o padrão como um meio de atingir a/tos desempenhos."*

Guerreiro (1984, p.206), enfatiza a necessidade de se revisar padrões afirmando que

*"Planos que não reflitam as condições mais atualizadas não são guias seguros de ação e não contribuem efetivamente para a otimização do desempenho empresarial".*

Backer & Jacobsen (1979, p. 359) salientam a revisão ou atualização dos padrões para fins de controle, mensuração de desempenho e incorporação das alterações nas condições operacionais: "Para fins de controle, é importante que o

padrão pelo qual se mede o desempenho efetivo seja atualizado. Por isso, os padrões devem ser reexaminados periodicamente, para assegurar-se de que levaram em conta as alterações ocorridas nas condições de produção. Por exemplo, uma mudança na qualidade do material utilizado na fabricação de um produto deve ser refletida no padrão, para que as variações sirvam de indicadores realistas para controlar as operações."

Outros autores salientam que alterações nos níveis de qualidade dos produtos, expansão ou retração da capacidade produtiva, mudanças na tecnologia utilizada pela empresa e introdução de novos modelos de gestão estão entre os fatores que podem determinar a necessidade de efetuar ajustes nos padrões fixados. Enfim, se as condições operacionais do presente se distanciam das condições vigentes à época em que os padrões foram estabelecidos, é muito provável que eles precisem ser atualizados, para que funcionem como parâmetro de avaliação da eficiência e eficácia.

A atualização dos padrões é, assim, uma condição necessária para se manter a qualidade da base de dados utilizados no planejamento e no controle e até para estimular a melhoria contínua das atividades empresariais.

Portanto, manter os padrões atualizados é uma condição absolutamente necessária para que os resultados dos produtos e serviços, bem como o desempenho dos gestores em suas respectivas áreas de responsabilidade, possam ser avaliados corretamente. O êxito de um sistema de padrões depende em muito da qualidade de seus parâmetros, na medida em que eles possam refletir os efeitos das melhores decisões que cada gestor deva adotar em relação às atividades que estejam sob sua responsabilidade.



A atualização dos padrões baseia-se no princípio de que as condições operacionais do passado não constituem um referencial adequado para definir as medidas de avaliação do presente, até porque o gestor deve ser avaliado em função das alternativas disponíveis por ocasião de sua decisão, conforme salientam muitos autores.

Martins (1996 p. 336) destaca a necessidade de se atualizar os padrões, enfatizando que a sua qualidade "*é de um aspecto dinâmico*" e reforça com as seguintes palavras: "*A produção é dinâmica, inclusive sua tecnologia; assim também tem de ser a forma de custeá-la e controlá-la*". O que se busca, então, é evitar problemas de confiabilidade dos parâmetros estabelecidos, para que as comparações não deixem de expressar adequadamente as diferenças entre o planejado e o realizado. Como se vê, a atualização dos padrões assume um caráter de ordem estratégica para a missão da empresa, tendo em vista a contribuição que oferecem à otimização do resultado econômico.

A prática da revisão e da atualização dos Padrões, obedece alguns procedimentos necessários para o seu correto estabelecimento. A inflação, caso exista, será levada em conta através da sua projeção para o período seguinte, período este que cada empresa determina, porém ele não pode ultrapassar o calendário contábil. A inflação pode ser considerada linearmente a partir do primeiro mês do ano seguinte, ou com base na observação do passado usando outras formas que não a linear.

Essa Dissertação pretendeu contribuir para o entendimento das novas funções e responsabilidades dos gestores nos ambientes produtivos atuais e principalmente nos futuros, levando em conta o gerenciamento estratégico dos custos.

No capítulo 2, apresentou-se além da evolução das diversas práticas para apuração dos custos, os seus conceitos básicos e a metodologia.

Adentra-se na importância que a Qualidade Total tem como uma estratégia que pode conduzir a empresa a diferenciar-se da concorrência e ocupar uma parte significativa do mercado.

Destaca ainda, que o conceito emergente de Gestão Estratégica de Custos é uma combinação de três elementos fundamentais – análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos.

O capítulo 3, analisa o importante componente da Dissertação: O Sistema de Custo-Padrão, numa relação forte com o seu título, como uma contribuição ao processo de Gestão Estratégica de Custos.

Em sequência, enfatiza o Custo-Padrão, análises das variações em relação ao Custo Real, classificando-as como Gestão das Variações no Custo-Padrão.

Todo este estudo visa a preparação para o entendimento do capítulo 4, de como o Custo-Padrão se relaciona com a Gestão Estratégica de Custos.

## **CAPITULO 4 - O CUSTO-PADRÃO E SUA RELAÇÃO COM A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS VIA ANÁLISE DAS VARIAÇÕES**

Ao resgatar os conceitos e análises procedidos anteriormente quando se tratou da Gestão Estratégica de Custos (p. 50, sub-item 2.5), quanto no capítulo anterior (Custo-Padrão – p. 46, sub-item 2.4.2), asseguram-se as condições para se efetuar, neste capítulo, as relações entre o Custo-Padrão e a Gestão Estratégica de Custos.

O ponto central, à partir do tratamento dado ao Sistema de Custo-Padrão, a ser considerado, se dá na identificação e análise das variações.

A análise das variações é o processo que demonstra como o Custeio Baseado em Padrões insere-se no contexto da estratégia, por possibilitar a identificação das variações eventualmente ocorridas entre o planejado (padrão) e o realizado.

### **4.1. Gestão das Variações no Custo-Padrão**

Compreende-se como variação, qualquer afastamento de uma variável em relação a um parâmetro pré-estabelecido, e dessa maneira já fica implícito de que será necessário haver uma base quantitativa para se mensurar o evento (Custo-Padrão), a fim de permitir uma análise qualitativa dos desvios a partir da variação, requerendo assim a utilização de modelos matemáticos e estatísticos para o estudo do significado das variações e seus efeitos no resultado desejado.

As variações se verificam normalmente em qualquer organização, dado a dinamicidade da economia e das inúmeras variáveis que circundam a vida de qualquer empresa.

A metodologia que normalmente se utiliza para evidenciar as diferenças entre o custo padrão e o real permite que se identifiquem variações favoráveis e desfavoráveis. Quando favorável, a princípio, indica que se atingiu um grau de

eficiência superior ao esperado, ou seja, o consumo de recursos produtivos foi inferior ao previsto. Entretanto, mesmo nessa circunstância, é necessário que se investiguem as causas dessa variação, tendo em vista que ela pode ter sido motivada por fatores prejudiciais ao desempenho da empresa, como a aquisição de uma matéria-prima de qualidade inferior, por exemplo.

O cálculo das variações de custo objetiva identificar diferenças entre o volume de recursos consumidos e o planejado, contemplando os aspectos físico e monetário. Assim, teríamos dois tipos de variações: variação de quantidade e variação de preço. Mas, considerando que tanto pode ocorrer variação de quantidade como variação de custo, simultaneamente, surge uma terceira variação, que é denominada de "variação mista".

Fixado o padrão e posto em prática, sua composição final abrangerá matéria prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação, e cuja realização trará desvios em quatro significativos aspectos:

*a - Variações de preços:* Assim compreendido qualquer desvio entre o preço estabelecido e o preço realizado. O mercado é o responsável por tais variações e o critério de reduzi-las ao mínimo é através de estudo econômico baseado no conceito de preço de mercado na forma em que se encontra a indústria em questão (monopólio, oligopólio, concorrência). Deve-se eliminar o efeito da inflação imbutido no preço;

*b - Variações de quantidades:* É a relação entre a quantidade de insumo estabelecida para a produção sob análise e aquela efetivamente incorrida. São variações de natureza técnica, e a melhor forma de controle é aquela realizada concomitante ao processo de fabricação, e sua eliminação se torna relativamente

fácil, salvo casos das matérias-primas deficientes qualitativamente ou mão-de-obra despreparada;

*c - Variação mista:* Neste caso ocorre o efeito das variações de preço na variação de quantidades e seu isolamento deve ser realizado, dado sua importância nas análises. Sua eliminação depende das medidas tomadas quanto às variações de preço e eficiência

Sobre a *variação mista*, pelo menos um questionamento poderia ser formulado: quem deve ser responsabilizado por sua ocorrência?

Considera-se que se essa informação não contribuir para que se adotem medidas corretivas, no sentido de eliminar as causas dos desvios entre o planejado e o executado, inútil foi o esforço de produzi-la.

Em qualquer situação, importa verificar se tais variações estão sendo identificadas de maneira correta para que os ajustes necessários sejam efetuados.

É desse modo que o Custo-Padrão pode atuar como um instrumento de apoio à gestão, ou seja, oferecendo parâmetros adequados para as atividades de planejamento e de controle.

*d - Variação por mudança técnica:* Só deve existir quando a ocorrência for transitória, pois em caso contrário far-se-ia necessário a fixação de novos padrões. É um instrumento que permite se verificar os resultados de algumas experiências geradas no processo produtivo por técnicas inovadoras ou em casos de escassez de um determinado insumo sem alteração básica no produto. É tipicamente o caso de substituição de uma qualidade de matéria prima por outra.

#### **4.2. A Análise das Variações**

A análise das variações exerce papel de grande importância na avaliação do desempenho, no tocante aos atributos de eficiência e eficácia. Eficiência diz

respeito ao grau em que um objetivo predeterminado é atingido e eficácia refere-se à quantidade de insumos utilizados para atingir determinado nível de produção.

Apuradas tais variações, é fundamental que se identifiquem as respectivas causas e se adotem as providências corretivas, para garantir que a empresa alcance o nível de eficácia desejado.

Catelli (1972, p.48) destaca que:

*"um dos maiores serviços do sistema de custo padrão é a revelação das variações entre as operações planejadas e as realizadas..."*.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, outros autores afirmam que as variações ocorridas entre o Custo-Padrão e o Custo Real são indicadores úteis para se verificar a necessidade de inserir ajustes no sistema produtivo, podendo resultar em programas voltados para aperfeiçoamento dos métodos, melhorar a seleção de mão-de-obra e materiais, programas de treinamento, melhoria na qualidade dos produtos ou aprimoramentos tecnológicos.

Horngren (2000, p.161), diz que é preciso ter cuidado em compreender as causas de uma variação antes de empregá-la como uma medida de desempenho.

Para ilustrar sua observação, o autor levanta a hipótese de que o gerente de compras de determinada empresa poderia ter acabado de fechar um negócio que resultasse numa variação favorável de preço dos materiais. Porém, o referido resultado poderia ter sido motivado pelos seguintes fatores:

- *gerente de compras negociou eficazmente com os fornecedores;*
- *gerente de compras aceitou materiais de qualidade inferior a menor preço;*
- *gerente de compras conseguiu descontos na compra de grandes quantidades. Entretanto, ele comprou uma quantidade maior que a necessária a curto prazo, resultando em estoques excessivos.*

Caso o desempenho do gerente fosse avaliado unicamente em função da variação dos preços dos materiais, apenas o primeiro motivo poderia ser considerado aceitável. Assim, ele seria avaliado de maneira favorável. As duas últimas razões não seriam acolhidas e provavelmente, levariam a empresa a incorrer em custos adicionais, representados por maior quantidades de sucatas e maiores custos de armazenamento, respectivamente.

Hornigren (2000, p.161) aproveita o mesmo exemplo para demonstrar que as medições de desempenho se concentram cada vez mais na redução dos custos totais da empresa como um todo. O autor explica que esse objetivo é fundamental para analisar a cadeia total de valor dentro da moderna visão gerencial. No exemplo acima, a empresa poderia perder mais com as duas últimas razões do que com a primeira. De modo inverso os custos de fabricação podem ser deliberadamente aumentados para se obter produtos ou serviços de maior qualidade, desde que tais custos sejam compensados pela redução dos custos dos serviços de atendimento ao cliente.

Há necessidade, no entanto, de análises mais apuradas para a determinação dos verdadeiros motivos para as variações.

O quadro a seguir mostra como as variações de matérias primas - por exemplo - podem ocorrer em virtude dos seguintes motivos:

**Quadro 4.1. Variações da Matéria-Prima – Motivos e Responsáveis**

Motivos para a ocorrência de variações das <b>matérias primas</b>	Áreas responsáveis
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mudanças nas especificações dos produtos quanto a utilização e qualidade - (estrutura dos produtos);</li> <li>• Compras de matérias primas de qualidade inferior, ocasionando maior consumo, como também maiores perdas no processo produtivo;</li> <li>• Compras com preço maior em relação ao padrão;</li> <li>• Aumento no nível de perdas pela ineficiência da mão de obra direta;</li> <li>• Aumento no nível de perdas pela utilização de mão de obra mal treinada;</li> <li>• Aumento no nível de perdas pela utilização de mão de obra mal remunerada;</li> <li>• Aumento no nível de perdas pela utilização de equipamentos obsoletos;</li> <li>• Descuido do operador quando das ferramentas mal utilizadas, acarretando perdas e excesso de tempo;</li> <li>• Aumento no nível de consumo, pela utilização de manutenção mal feitas;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Engenharia de processo;</li> <li>• Suprimentos e/ou Controle da Qualidade;</li> <li>• Suprimentos;</li> <li>• Produção (por centro de custos);</li> <li>• Produção (por centro de custos);</li> <li>• Diretoria;</li> <li>• Diretoria;</li> <li>• Operador (por centro de custos);</li> <li>• Manutenção</li> </ul>

**Fonte: Perez Jr. & alli (1999. p.169)**

Perez & alli (1999, p.163): para que a meta de Custo-Padrão seja alcançada, faz-se necessário conhecer e analisar as variações entre os valores e medidas



padrões com o real, identificando suas origens e motivos e, como consequência, adotar as providências necessárias para eliminar, ou pelo menos, diminuir os possíveis desvios e ineficiências.

Pode-se afirmar que a qualidade de um Sistema de Custo-Padrão reside fundamentalmente nos seguintes aspectos:

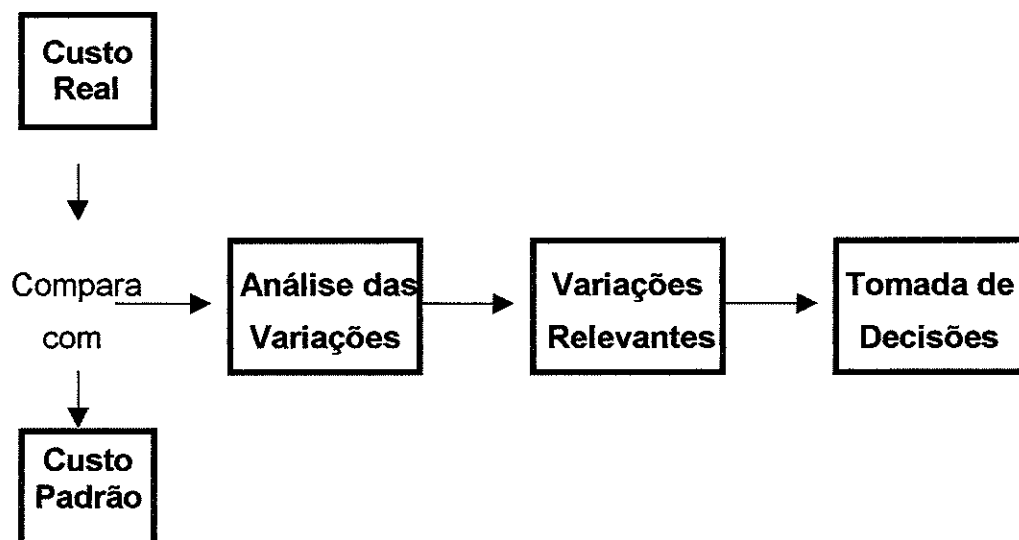
- na maneira como tais análises são efetuadas;
- no grau de seriedade e profundidade;
- na rapidez na emissão dos relatórios conclusivos e
- nas tomadas de providências para a regularização dos problemas

observados e reportados pela área de custos.

O quadro 4.1. representa como um Custo-Padrão bem elaborado, leva a Administração ao conhecimento das variações, os motivos que as ocasionaram e os seus responsáveis, numa conotação clara que o padrão opera também com o conceito de responsabilidade. Colocou-se somente este quadro como exemplo, não mencionando as outras variações por não ser este o enfoque deste trabalho.

Evidentemente, se nenhuma providência for tomada pelos diversos gestores responsáveis, em decorrência das observações contidas no Relatório de Custos, todo o trabalho executado passa a ser irrelevante, o que enfraquece o sistema de controles internos da organização. As diversas etapas para análise das variações entre o Custo-Padrão e o Custo Real, podem ser visualizados da seguinte forma:

**Figura 4.1 – Etapas para Análise das Variações entre o Custo Real e o Custo-Padrão**



**Fonte: Perez Jr. & alli. (1999. p. 163)**

Como já visto no Sistema de Custo-Padrão, (pag. 110, item 3.4.) há o envolvimento e o comprometimento de toda a organização, pois na sua elaboração todos os setores participam e discutem seus objetivos, sempre sob a supervisão da Área de Custos, sendo ela em síntese que determina o modelo de dados que será desenvolvido para o nível mais analítico da informação, sempre relacionados com os pontos de controle necessários ao fluxo dos elementos de custos, mantendo uma visão integrada com o demais Sistemas da empresa para permitir consolidar com os Demonstrativos Gerências e Estratégicos.

Verifique-se, por exemplo, quando a empresa quer adquirir insumos a preços baixos, comprometendo a qualidade, aumentando as perdas, retrabalhos, no Sistema de Custos-Padrão esta medida é analisada anteriormente, pois sabe-se qual preço e quantidade deverão ser comprados. Se o fornecedor não tem este insumo naquele momento, levando a empresa a comprar de um outro fornecedor uma quantidade maior com um preço menor e qualidade inferior (nunca insumos de

baixa qualidade, porém dentro dos parâmetros aceitáveis), um estudo antecipado de viabilidade econômica é realizado se determinando: qual será o custo financeiro deste estoque adicional, qual o montante de perdas a mais que gerará, qual o tempo adicional na produção do produto, quais implicações nas operações seguintes *versus* a redução do preço baixo e o aumento na quantidade.

Dependendo do resultado desta análise, se terá uma visão se esta compra com todas variáveis será favorável ou não.

O aprofundamento na análise das variações poderia ser mais bem entendido se a empresa utilizar a metodologia do “Seis Sigma”.

A letra grega Sigma ( $\sigma$ ) é utilizada por estatísticos para medir as variações em qualquer processo, ou seja o desvio padrão que indica a quantidade de variação ou inconsistência de processos.

O Seis Sigma representa uma estratégia de mudanças, visando o aprimoramento em processos produtivos. É extremamente disciplinado, que direciona e conseqüentemente facilita, o desenvolvimento e fortalecimento de produtos e serviços com um índice de defeitos e variações próximos a zero.

Utiliza metas (padrões) que conduzem à uma melhoria continua em todos níveis da organização.

Um dos itens da infra-estrutura do Seis Sigma são as equipes de trabalho que realizam as tarefas para que os padrões sejam alcançados: O DMAIC.

O DMAIC é uma ferramenta de grande aplicabilidade nos Sistemas de Custeio Padrão e se constitui de cinco elementos: **Definir** (*Define*), **Medir** (*Measure*), **Analisar** (*Analyse*), **Melhorar** (*Improve*) e **Controlar** (*Control*), e se convertem num método sistemático baseados em dados estatísticos para se atingir os resultados de excelência almejados pela organização.

Estes cinco elementos correm paralelamente na análise das variações entre os objetivos fixados (padrão) e o realizado (real), pois as fases na verificação destas variações são: **Definir** as suas causas e os seus responsáveis; **Medir** estas variações em termos de valor; **Analisar** os seus efeitos no resultado; **Melhorar** o processo produtivo pela sua redução; **Controlar** as variações através de procedimentos padronizados e a elaboração de relatórios de anomalias.

O DMAIC possui um destaque acentuado na fase do planeamento do Custo-Padrão, pois:

1. Identifica problemas específicos ou de grande amplitude;
2. Mede desempenho em relação às exigências e coleta de dados sobre as variações;
3. Identifica as melhores práticas e avalia o processo, redefinindo exigências;
4. Projeta e implanta novo processo;
5. Controla o processo através de medidas de desempenho e executa as correções quando necessárias.

O modelo DMAIC possui muita semelhança com o Ciclo PDCA, já demonstrado no item 2.5.2, pag. 54 e figura 2.1, pag. 58.

Os exemplos de variações contidas no quadro 4.1, pag. 145, levou a empresa a entender o seu real desempenho, uma busca criteriosa para reduzi-las e como resultado uma melhoria na rentabilidade.

#### **4.3. Um estudo de caso: Relação entre a Cadeia de Valor e o Custeio Padrão.**

Entende-se que toda empresa deve pensar sobre a sua lucratividade em termos da Cadeia de Valor inteira, as variações em cada segmento da cadeia, da qual ela é apenas uma parte.

Na terminologia cadeia de valor, é importante ressaltar que em termos competitivos, de acordo com Porter (1998:34) “valor é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes fornece”. Logo, para que uma empresa alcance e mantenha competitividade é necessário que crie valor para o cliente, ressaltando-se que esse valor deve ser reconhecido pelo adquirente, caso contrário se sobressairão os custos. Existem situações em que a organização para manter competitividade por diferenciação, precisa aumentar seus custos para criar um valor maior.

Logo, uma comparação das cadeias de valor dos concorrentes apresentam as diferenças, permitindo que a organização se decida pelo seu posicionamento estratégico utilizando-se de diferenciação ou baixo custo. A relevância do enfoque amplo é que permite identificar na cadeia de valor do cliente o que pode ser reestruturado para aumentar o valor oferecido.

A cadeia de valor pode desempenhar um papel valioso no projeto da estrutura organizacional, por envolver desde o modelo institucional da empresa até a distribuição do produto, isto sob o enfoque restrito, enquanto sob o enfoque amplo o relacionamento da empresa com fornecedores e clientes também pode provocar mudanças.

Considerando-se que a estrutura organizacional e a cadeia de valor estão sujeitas as variáveis tempo-conjunturais verifica-se também que os fatores críticos de sucesso mudarão, o que exige um ajuste correspondente a essas variações, tanto no planejamento estratégico quanto na configuração da cadeia de valor.

Sob a concepção da análise de custos sob o enfoque Gerencial e Estratégico, a organização deverá ter suas estratégias alinhadas em todas as atividades de valor, inclusive com a sua estrutura de custos, sendo considerado

fundamental para a análise de custos sob a abordagem da contabilidade estratégica, a identificação da cadeia de valor e dos fatores determinantes de custos que explicam as variações de custos da organização e das entidades que compõem a cadeia de valor, bem como de seus principais concorrentes.

A contabilidade gerencial tradicional utiliza o volume de produção como o único determinante de custos, sendo este fator utilizado para classificar os custos em fixos ou variáveis. No entanto, na estrutura da cadeia de valor, múltiplos fatores determinantes de custos estão geralmente em atividade, sendo o volume de produção considerado de pouca representatividade quando se trata de comportamento de custos.

A análise dos determinantes de custos permite aos gestores a implementação de ações baseadas na estrutura organizacional. Como as empresas não possuem estruturas iguais nem executam seus processos da mesma forma, e também não operam na mesma cadeia de valor, a identificação dos fatores que explicam as variações de custos e a decisão de como utilizá-los e alinhá-los às estratégias organizacionais, é considerada uma ação estratégica para a aquisição e manutenção de vantagem competitiva.

O estudo de caso dos quadros 4.2 e 4.3 (pag. 156/157) observar-se-á como uma análise dos determinantes de custos pode oferecer subsídio para tomada de decisão de posicionamento estratégico.

A complexidade da Gestão dos Custos Padrão no que diz respeito a determinação e análise das variações entre o Custo-Padrão e o Custo Real, pode ser sintetizado no exemplo a ser desenvolvido e como se pode adequar controles as estratégias, ao enfatizar e demonstrar, que estas variações se constituem numa importante ferramenta de avaliação de desempenho e controle.

Quando se afirmou que o Custo-Padrão teria que ser desenvolvido por elemento de custos, centro de custos, departamento, era para se ter uma visão onde estava a variação mais relevante, o que não se conseguiria se as variações fossem apresentadas pelo total.

Os Quadros 4.2. e Quadro 4.3., a seguir, apresentam um visão dos custos e variações mais relevantes de cada elo da cadeia de valor, o que não seria possível, se os dados fossem apresentados pelo seus totais.

A utilização da matéria prima (chapa de ferro – esclarecendo quais outras especificações foram utilizadas) levaria a um raciocínio mais completo e válido e daria uma visão mais analítica, de qual tipo de chapa apresentou a variação mais significativa, se houver, quanto a quantidade e ao preço.

Outro detalhamento necessário seria que, as operações da Fábrica nos centros de custos de Estamparia, Montagem e Acabamento final, apresentassem as operações realizadas, para se saber em que operação aconteceu sua variação mais relevante.

O produto tem sua estrutura da cadeia de valor assim estruturada:

Foco no aspecto externo: – **Usina, Distribuidora e Varejista.**

Aspecto interno: - **Fábrica.**

A abertura dos elementos de custos a serem analisados, apresenta a seguinte distribuição para cada fase da cadeia:

Custo Real, o preço de venda, a margem em relação à venda real, o Custo-Padrão a margem em relação à venda real e a variação do Custo-Padrão em relação ao Custo Real.

Considerações sobre as variações:

Favorável - sem parêntesis =  $\text{Custo-Padrão} > \text{Custo Real}$ ;

Desfavorável - (...) = Custo-Padrão < Custo Real

No Quadro 4.2. a análise dos dados, apresentou os seguintes resultados:

A **Usina**, apesar da margem menor em valor R\$ 3,41 de toda a cadeia, obteve o maior percentual 26,23% em relação às vendas, mas sua contribuição na cadeia total é pouco representativa.

O que mais ressalta, porém, é que sua variação entre o Custo-Padrão e o Custo Real, teve uma performance desfavorável de (11,51%), a maior e bem distante das variações dos demais elos da cadeia. Apesar de sua pouca representatividade, faz-se necessário uma análise para se determinar a causa desta performance tão negativa.

O melhor resultado é apresentado na **Distribuidora**, pois contempla a maior margem em valor R\$ 11,52 , o melhor percentual 10,83% de toda a cadeia e como performance, a menor variação 0,12% entre o Custo-Padrão e o Custo Real.

Para que este demonstrativo fosse melhor avaliado, seria necessário a determinação do Desvio Padrão em toda a cadeia, para permitir visualizar quais variações favoráveis ou desfavoráveis estariam fora dos limites superiores e inferiores que deveriam ser considerados.

No Quadro 4.3 verifica-se que em relação ao custo total da cadeia, a **Fábrica** representa 50,38% no Custo Real e 50,87% no Custo-Padrão, com uma alta participação percentual de 77,69% da variação total, seguido do **Varejista** que apresenta a segunda maior variação em ambos os custos, dados estes que necessitam de análises mais profundas para uma possível redução dos custos.

Outros custos apropriados, elevados, que deveriam ter seus dados mais detalhados para futuras análises, são os custos operacionais que somados **Fábrica**,



**Distribuidora e Varejista**, resultam em: (R\$ 19,29 + R\$ 15,08 + R\$ 29,65), representando 54,64% do seu custo total.

E, finalmente, o Quadro 4.3. dá um destaque dos percentuais dos custos em relação ao seu custo total, e como se nota os custos da **Fábrica**, do **Distribuidor** e do **Varejista** somam: (50,38% + 16,12% + 25,31%), com uma participação de 91,81% sobre o custo total. Em contraposição as variações mais significativas, não incluindo o **Distribuidor**, englobam entre as mais relevantes a **Usina**: (46,61%) , a **Fábrica**: 77,69% e o **Varejista** 63,56% , com uma representatividade de 94,64% em relação à variação total.

Seguindo este raciocínio, todas as variações observadas para o produto em questão foram representativas, exigindo criteriosas análises para as devidas atribuições de responsabilidades e tomadas de providencias para as regularizações.

Podem ser inclusive, casos de padrões calculados e implantados de forma incorreta, o que exige, da mesma maneira, medidas corretivas.

Os quadros mostram a importância de se analisar a rentabilidade do produto em toda cadeia de valor, com um detalhamento dos resultados em cada elo desta cadeia.

Destaca também, como a análise das variações, um importante componente do processo de Gestão Estratégica de Custos, pode estar vinculado ao contexto estratégico do gestor que estiver sob avaliação.

Este exemplo, serve para ilustrar o conceito da análise e controle dos custos e a principal base racional para esta análise que tem sido sempre a relevância de decisão, como evidenciada pela expressão “ análise dos custos relevantes”.

Processos básicos aqui descritos do Custeio Padrão se tornam fundamentais e eficazes para a identificação dos elementos que vão constituir as atividades e

funções (processos) responsáveis, não somente pelos impactos nos custos, em cada etapa, que integram a cadeia de valor interna da empresa.

Quadro 4.2 - Demonstrativo de Resultado da Cadeia de Valor

EXEMPLO: CUSTO TOTAL DA CADEIA DE VALOR									
PRODUTO: LÂMINA DE METAL PARA CORTAR PAPEL									
	CUSTOS		VENDA	MARGEM	CUSTOS		MARGEM	VARIACÃO	
	REAL	(A)	(B)	C = (B-A)	PADRÃO	(D)	VENDA = REAL	PADRÃO - REAL	%
	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	F = (E/D)
<b>USINA</b>									
Custo									
chapa de ferro (P/ KG)	-	9,59	13,00	3,41	-	8,60	4,40	(0,99)	(11,51)
				26,23%			33,85%		
<b>FÁBRICA</b>									
Custo									
compra	13,00				13,00		0,00		
manuseio	0,27				0,28		0,01		
estamparia	21,07				22,00		0,93		
montagem	16,80				16,90		0,10		
acabamento final	1,60				1,50		(0,10)		
custos operacionais	19,29	72,03	76,00	3,97	20,00	73,68	2,32	1,65	2,24%
				5,22%			3,05%		
<b>DISTRIBUIDORA</b>									
Custo									
compra	76,00				76,00		0,00		
frete	2,25				2,31		0,06		
imposto	1,56				1,59		0,03		
custos operacionais	15,08	94,89	106,41	11,52	15,10	95,00	11,41	0,11	0,12%
				10,83%			10,72%		
<b>VAREJISTA</b>									
Custo									
compra	106,41				106,41		0,00		
custos operacionais	29,65	136,06	142,43	6,37	31,00	137,41	5,02	1,35	0,98%
				4,47%			3,52%		
<b>RESULTADO TOTAL DA CADEIA DE VALOR</b>		117,16	142,43	25,27		119,28	23,15	2,12	1,78%
				17,74%			16,25%		

FONTE: SHANK, John - The Cost Management Revolution - Seminário Internacional. São Paulo - Abril 2000 - Adaptado pelo Autor. - Sessão III. p.13

Quadro 4.3 - Composição dos Custos Totais Padrão e Real da Cadeia de Valor

	CUSTOS REAL		%	CUSTOS PADRÃO		%	VARIÇÃO	
	R\$	(A)		R\$	(B)		R\$	%
USINA	-	9,59	8,19%	-	8,60	7,21%	C = (B-A) (0,99)	(46,61)
FÁBRICA								
manuseio	0,27			0,28				
estamparia	21,07			22,00				
montagem	16,80			16,90				
acabamento final	1,60			1,50				
custos operacionais	19,29	59,03	50,38%	20,00	60,68	50,87%	1,65	77,69%
DISTRIBUIDORA								
frete	2,25			2,31				
imposto	1,56			1,59				
custos operacionais	15,08	18,89	16,12%	15,10	19,00	15,93%	0,11	5,36%
VAREJISTA	-	29,65	25,31%	-	31,00	25,99%	1,35	63,56%
CUSTO TOTAL DA CADEIA	117,16	100,00%		119,28	100,00%		2,12	100,00%

FONTE: Dados Extraídos do Quadro Anterior. - Adaptado pelo Autor

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando um Sistema de Custos como um importante componente do Sistema de Informações da empresa, o presente trabalho procurou demonstrar que o Custeio Baseado em Padrões constitui um instrumento útil de apoio gerencial, na medida em que fornece os parâmetros mais adequados para a formulação dos planos e a avaliação do desempenho alcançado.

De igual forma, procurou-se destacar que os sistemas puramente baseados no Custeio Real não atendem as necessidades informativas dos modelos decisórios num contexto de alta competitividade, pois não fornecem dados relevantes para finalidades de planejamento e controle. Na falta do Sistema Baseado em Padrões, torna-se mais difícil a localização de eventuais ineficiências ocorridas no processo produtivo e, por conseguinte, a própria adoção das medidas corretivas.

Partiu-se também da constatação de que, sem o adequado suporte de um sistema de Gestão Estratégica de Custos, dificilmente a empresa conseguirá incorporar em sua cultura organizacional a filosofia de produção otimizada, para se tornar uma produtora de classe mundial. Nakagawa (1991, p.103- adaptado).

A partir desta constatação assumiu-se, então, como hipótese de trabalho que, na prática, os fatores que usualmente determinam o fracasso do Custo-Padrão como uma Gestão Estratégica podem ser encontrados nas diversas etapas de sua implementação.

Em termos pragmáticos, as preocupações com a melhoria de qualidade e produtividade têm surgido, via de regra, em nível de chão de fábrica e, em decorrência, grandes mudanças têm-se verificado, tanto no que se refere à estrutura

organizacional das empresas, quanto ao *lay-out* da planta, visando ao uso mais eficiente e eficaz possível dos recursos de manufatura.

Com o objetivo de assegurar produtividade, técnicas de controle *off-line*, como a sugerida por Taguchi apud Nakagawa (1991, p.104), têm surgido e contribuído em nível operacional para o sucesso de inúmeras empresas. Entretanto, tal sucesso não se deve apenas à aplicação de novas tecnologias em nível de engenharia. Tem-se observado, também, o desenvolvimento de novos conceitos e sistemas de Gestão Estratégica de Custos o que confirma, na prática, a sua imprescindibilidade como elemento de suporte informativo das novas práticas de manufatura.

Se as práticas de manufatura e sistemas de Gestão Estratégica de Custos em nível operacional já estão sendo validadas, no mercado, pelo sucesso que têm alcançado na maioria dos casos em que foram utilizados, há que se atentar também para os casos em que os sistemas de Gestão Estratégica de Custos exibam sinais de possíveis fracassos. Tais fracassos, cuja constatação mais uma vez se baseia nas observações da prática e da revisão da literatura, decorrem na maioria dos casos de problemas na implementação de tais sistemas.

No capítulo 2 deste trabalho, no sentido de possibilitar a sua melhor compreensão, foram desenvolvidos os principais conceitos básicos e terminologias utilizados, quando passou-se a sistematizar os diversos Sistemas e Métodos de Custeio.

No Capítulo 3 objetivou-se oferecer uma contribuição para o aperfeiçoamento da elaboração de Sistemas de Padrões e Sistema de Custo-Padrão como Gestão Estratégica, reservando-se o capítulo 4 para o delineamento do Custo-Padrão e sua Relação com a Gestão Estratégica de Custos.

O que se pretendeu também evidenciar neste trabalho é a constatação do revigoramento da própria Contabilidade de Custos como sistema de mensuração e informação de eventos e transações das empresas, no atual cenário de competição acirrada. Em tal cenário, o modelo de decisão das empresas requer a mais perfeita e completa integração de todas as áreas funcionais, e a Contabilidade de Custos desponta como responsável pela disponibilidade na empresa de um Sistema de Informações que suporte adequadamente tal modelo de decisão. O sistema de Gestão Estratégica de Custos faz parte do núcleo central de tal Sistema de Informação.

Como conclusão final pode-se até mesmo afirmar que, hoje a Contabilidade de Custos já tem a sua resposta para as necessidades informativas das empresas que estão adotando as tecnologias avançadas de produção. Cabe tão somente aos gestores de custos a responsabilidade de integrarem efetivamente as equipe que tomam as decisões da empresa, para disseminar e implementar os conceitos e Sistemas de Gestão Estratégica de Custos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBARELLO, Luc. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa. Gradiva. Capítulo1, p. 15- 47, 1997

ALLORA, Franz, **Engenharia de Custos: custos técnicos**. São Paulo: Pioneira; Blumenau (SC): Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1985

ALLORA, Franz. **Controle de Produção Unificada e o Computador**. Livraria São Paulo: Pioneira, 1988

ALLORA, Franz & ALLORA, Valerio. **Unidade de Medida da Produção – Para Custos e Controles Gerenciais das Fabricações**. São Paulo: Pioneira, 1995

BACIC, Miguel Juan. **Administración de Costos: Proceso Competitivo Y Estrategia Empresarial**. Tesis Doctor En Ciências da La Administraciön. Bahia Blanca: Argentina, 1998.

BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: Um Enfoque de Administração de Empresas**. Vol.2. trad. Pierre Louis Laporte. Rio de Janeiro: MacGraw-Hill do Brasil, 1973.

BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: Um Enfoque de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro: MacGraw-Hill do Brasil, 1979.

BENNET, Clinton W. **Standard Cost: How they serve management**. Nova Jersey: Prentice Hall, 1958

BERLINER, Callie, BRINSON, James. **Cost Management For Today's Advanced Manufacturing**. Cambridge, MA: Harward Business School Press.

BERNARDO, Mauro Santo, ONUSIC, Luciana Massaro. **O Sistema de Custo Padrão e o ERP**. In. VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA/USP, 1999.

BEST, Michael. **The New Competition**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press. 1990.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de Informação – Um Enfoque Gerencial**. São Paulo: Atlas 1985.

BRINSON, James A. **Contabilidade por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1996

• CATELLI, Armando. **Sistema de Contabilidade de Custos Estânda**r. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP. São Paulo: p.27, 1972.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. **Sistema de Gestão Econômica – GECON: Um Instrumento para Mensuração, Otimização e Avaliação de Resultados e Desempenhos**. Trabalho apresentado no V Congresso Internacional de Custos. México: Acapulco, 1997



- CHANDLER, Alfred. **The Visible Hand**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1977
- CHEATAM, Carole. **Focus on Industry: Reporting The Effects of Excess Inventories**. – in Journal of Accountancy. Vol.168 issue 5, 1989
- COGAN, Samuel. **Custos e Preços – Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira, 1999
- CONSENTINO, Laercio. **Teoria do ERP - Enterprise Resource Planning**. São Paulo: Makron Books, p. 3 - 5. (adaptado), 1999.
- COSTA, Magnus do Amaral. **Fixação de Padrões, Cálculo e Significância das Variações: Um Enfoque Gerencial**. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP. São Paulo: 1981
- DEVELIN, Nick, . **Gerenciamento de Custo Baseado em Atividades**. São Paulo: Instituto IMAM: 1994.
- DIAS, Ivan Pinto. **Princípios de Administração Contábil - Análise das Relações entre Custo-Volume-Lucro**. Documento apostilado de produção restrita. Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 1955
- ELECTRIC, General S/A. **BTC - Business Training Course – Contabilidade de Custo de Produção**. Documento apostilado de produção restrita. São Paulo: 1960
- FELCH, Bruce, FELCH Robert. **Controlling Price Performance**. Journal Of Purchasing And Materials Management, v. 24. 1998.
- FERNANDEZ, José Dominguez. **Estudo de um Modelo Integrado de Informações Econômico-Financeiras e sua Integração com o Processo Decisório**. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP. São Paulo: 1989
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 1a. Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.
- GARRINSON, Ray H & NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial - 9ª ed**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GOLDRATT, Eliyahu M, FOX, Robert. **A Corrida pela Vantagem Competitiva**. São Paulo: Educator, 1985.
- GOLDRATT, Eliyahu M, **A Síndrome do Palheiro – Garimpando Informações num Oceano de Dados**. São Paulo: Educator, 1992. p. 50
- GOLDRATT, Eliyahu M. COX, Jeff. **A Meta – Um Processo de Aprimoramento Contínuo**. São Paulo: Educator, 1993.

- GOLDRATT, Eliyahu M. **Mais que Sorte... Um Processo de Raciocínio.** São Paulo: Educator, 1994.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade.** Tese de Doutorado, São Paulo: FEA/USP, 1984.
- GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da Empresa – Seu alcance sem Mistérios.** Capítulo 1, Histórico, p. 13 - 15, São Paulo: Atlas, 1996.
- HARRIS, Jonathan. **Quanto Hemos Ganado el Mês Pasado?** National Association of Cost Accountants, NACA Bulletin 17.
- HEGEDUS, Clovis E. **Gerenciamento da Qualidade Total – Capítulo 3. Os Gurus da Qualidade.** Documento apostilado de produção restrita – ADM 340. São Paulo, Administração Mauá, 2002
- HENRICI, Stanley R. **Standard Cost for Manufacturing** First Edition, NY USA: McGraw-Hill Book Company, 1947.
- HIRSCH, L. Maurice, LOUDERBACK, G. Joseph. **Cost Accounting: Accumulation, Analysis And Use,** 1992.
- HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. & DATAR, S.M. **Cost Accounting a Managerial Emphasis.** NJ, USA: Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, 6<sup>th</sup> Edition, p. 188, 1987.
- HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. & DATAR, S.M. **Cost Accounting a Managerial Emphasis.** 9<sup>th</sup> Edition. NJ, USA: Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, 1997
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial** 6<sup>a</sup> Edição, São Paulo: Atlas, 1998. 1
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting.** Boston, Harvard Business School Press, 1987.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting.** 2<sup>nd</sup> ed. Boston, Harvard Business School Press, 1991.
- JOHNSON, H. Tomas **It's Time to Stop Overselling Activity Based Concepts, Management Accounting.** Rio de Janeiro,: Campus (p. 26 – 35), 1992.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial – A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas.** Rio de Janeiro: Campus, 1993
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: Campus, 1996

- KAPLAN, Robert. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000
- KEEGAN, Daniel P. & EILER, Roberto G. **Restruture Seu Sistema de Contabilidade de Custos**. in Boletim do IBRACON, Novembro 1996.
- KOEPEL, C.E. **La Administración Orientada Hacia Las Utilidades** - Herrere Hermanos Sucs S/A, México, México: 1961. in CATELLI, Armando. **Sistema de Contabilidade de Custos Estándar**. Tese de Doutorado - São Paulo: FEA/USP, p. 5, 1972.
- KOLIVER, Olivio. **As Mudanças Estruturais nas Entidades e o Comportamento dos Custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do RGS. V.27, Nº 94, pag. 07-14, Porto Alegre: julho/setembro, 1998.
- LANDEKICH, Stephen. **Setting Standard and Reporting Standard Cost**. – in BLACK, Hommer & EDWARDS, James Don. **The managerial and Cost Accountant's Handboock**. Dow Jones-Irwin- Homewwod. Illinois. USA: 1979
- LANG, Theodore. **Accounting Cost Handbook**. NY, USA: The Ronald Press Company p. 271 com adaptações, 1976.
- LEONE, George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1977.
- LEVITT, Theodore. **Marketing Myopia**. Harvard Business Review, Jul/Aug. Trad. ao portugues: **Miopia em Marketing**. Coleção Harvard de Administração n. 1, Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1960.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1990
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos - inclui o ABC**. 5a Edição, São Paulo: Atlas, p. 370 – 371, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **A Hora e a Vez da Contabilidade de Custos**., Ano 7, Nº 45, pag. 04-06, Revista ANEFAC. janeiro, 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos - inclui o ABC**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MONDEN, Yasushiro. **Sistemas de Redução de Custos – Custo Alvo e Custo Kaisen**. 1. Ed. Porto Alegre: Bookman, 1999
- NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a Eficácia Gerencial**. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP. São Paulo: 1987.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos – Conceitos, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1991

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria - Conceitos, Sistemas Implementação**. São Paulo: Atlas, p.39 –51, 1993.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Bases para a Eficácia de Sistema de Custeio para Gestão de Preços**. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA. São Paulo, 1989.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O Método de Custeio Pleno: Uma Abordagem Conceitual**. Revista de Contabilidade do CRC (Conselho Regional de Contabilidade), Ano III, Nº 9. São Paulo: 1999.

NELSON, R. Y WINTER, S. **Na Evolutionary Theory of Economic Change**. Massachusetts and London: The Belknap Press Of Harvard University Press, 1982.

NOGUEIRA, Clayton C. **Contribuição ao Estudo da Decisão de Preços: Proposta de um Modelo de Decisão de Preços sob o Ponto de Vista do Resultado Econômico**. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP. São Paulo: 1993

NOREEN, Eric – SMITH, Debra – MACKEY, James T. **A Teoria das Restrições e suas Implicações na Contabilidade Gerencial – Um relatório sobre a implantação da Teoria das Restrições (TOC)** – Patrocínio: Instituto de Administradores Contábeis (EUA) e Price Waterhouse (Paris-França), São Paulo: Educator, (1996).

NOREEN, Eric, SMITH, Debra, MACKEY, James T. **A Teoria das Restrições e Suas Implicações na Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Educator, 1995.

OSTRENGA, Michael, R. OZAN, Terrence, R. MCILLHATTAN, Robert, D. HARWOOD, Marcus D. **Gestão Total dos Custos**. Guia da Ernst & Young, 12ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.

PAGNANI, Eolo Marques. **Contribuições da Teoria Econômica nos Custos das Organizações** – II Congresso Brasileiro de Custos e IV Congresso Internacional de Custos, 1997.

PARISI, Claudio. **Uma Contribuição ao Estudo de Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados** – Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP, 1995.

PELEIAS, Ivam. **Contribuição à Formulação de um Sistema de Padrões e Análise de sua Aderência ao Processo de Gestão, sob a Ótica do Modelo GECON**. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Departamento de Contabilidade e Atuária. USP. São Paulo: 1999.

PELEIAS, Ivam. R. **Avaliação de Desempenho: Um enfoque de Gestão Econômica**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA / USP.,1992

PELEIAS, Ivam R. **Controladoria Eficaz Utilizando Padrões**. 1a. Edição, São Paulo: Saraiva, p. 92, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria – Uma Abordagem de Gestão Econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ, José Hernandez Jr., OLIVEIRA, Luís Martins, COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTER, Michael E. & MONTGOMERY, Cynthia (Org.). **Estratégia: A Busca da vantagem Competitiva**. Tradução por Bazán Tecnologia e Linguística. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

ROBLES, Antonio Jr. **Custos da Qualidade – Uma Estratégia para a Competição Global**. São Paulo: Atlas, 1994.

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo. São Paulo: 1999.

SÁ, Lopes de & SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 1989

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Modelos de Decisão para Gestão de Preços de Venda**. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP, 1995.

SHANK John K. GOVINDAJARAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**. 7ª Edição, Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIEGEL, Joel G. & SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 2<sup>nd</sup>. Ed. Barron's Educational Series, Inc. New York, 1995.

STRAUSS, Anselm L. **Qualitative Analysis for Social Scientists**. Cambridge University Press, 1987.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial e Custo-Padrão**. 4ª ed. São Paulo: Universidade-Empresa Ltda, 1994.

TURNEY, Peter B.B. **Common Cents - The ABC Performance Breakthrough – CT (Cost Technology)**, Hillsboro, OR, USA: 1991.

ZEGHAL, Daniel. **Determining And Controlling Costs In an Inflationary Period**. CA Magazine, , v.119, n.1, abstract p. 62-65, 1986.

## GLOSSÁRIO

**ABINEE** – Associação Brasileira das Industrias Eletro-Eletrônicas.

**ABIFARMA** – Associação Brasileira das Industrias Farmacêuticas.

**ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR** – É o conjunto de atividades criadora de valor desde as fontes de matérias primas básicas, passando pelos fornecedores, pela produção até o produto final entregue aos clientes.

**ANÁLISE ESTRATÉGICA** – É um método de como a organização, para alcançar os seus objetivos gerais, pode combinar da melhor maneira a sua própria capacidade com as oportunidades do mercado.

**ATIVIDADE** – Evento, tarefa ou unidade de trabalho com objetivo específico.

**BENCHMARKING** – Compara o desempenho e os processo com as melhores práticas (internas e externas) e envolve o estudo das melhores organizações na realização de uma determinada tarefa.

**CAM** – Computer Aided Manufacturing é a ajuda do computador na produção – uso de um software específico monitorando a produção.

**CONTABILIDADE GERENCIAL** – Parte da Contabilidade voltada para a retroalimentação, que auxiliam os gestores a avaliar os objetivos organizacionais.

**CONTROLE** – Elaboração de procedimentos e da subsequente obtenção do feedback, para assegurar que todas as partes da organização funcionem eficazmente e caminhem rumo ao atingimento dos objetivos gerais da empresa, como também o grau de influência que um determinado gestor tem sobre os custos, receitas e resultados.

**CST** – Coordenação do Sistema de Tributação

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)** – Método de custeio voltado para as *atividades* como objetos fundamentais de custo, empregando o custo destas *atividades* como base de apropriação a outros objetos de custos, como produtos, serviços e clientes.

**CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL** – Método de custeio em que somente os custos variáveis são considerados como custo do produto inventariável, sendo os custos

fixos considerados diretamente no resultado. Permite calcular a relação Custo-Volume-Lucro, ou seja o Ponto de Nivelamento Receita/Custos.

**CUSTEIO POR ABSORÇÃO** – Método de apuração do custo que apropria os custos de fabricação – materiais diretos, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação, fixos e variáveis, como parte do custo de uma unidade produzida.

**CUSTO** – Consumo de recursos materiais, humanos e tecnológicos na produção de um produto ou execução de um serviço.

**CUSTO FIXO** – São custos incorridos que não se alteram em relação no nível da produção dentro de um nível de capacidade de produção instalada (escala), conhecidos também como custos do período.

**CUSTO META – (Genka Kikaku)** - É o preço que o mercado está disposto a pagar. É um processo de determinação do custo máximo admissível de um produto e se inicia no estágio de seu desenvolvimento, identificando e planejando as características de qualidade desejadas pelos clientes, adequando os níveis de custo, garantindo tanto o lucro máximo quanto o preço competitivo do produto no mercado .

**CUSTO PADRÃO** – Custos pré-determinados de produtos e serviços, dentro de determinadas condições de operação. Evidencia o quanto, em condições normais, a produção deveria custar e tem por objetivo medir a eficiência, uma vez que possibilita comparações entre o Custo Real e este Custo pré-determinado chamado de Custo-Padrão.

**CUSTO VARIÁVEL** – Custo incorrido que se alteram proporcionalmente ao volume de produção.

**DESVIO PADRÃO** – É uma medida de dispersão que mede o afastamento dos valores das variáveis em relação à média.

**D.O.U.** – Diário Oficial da União.

**ESTRATÉGIA** – É um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente, visando um posicionamento defensável diante das forças da concorrência.

**EXCEÇÃO** – Diferenças consideradas significativas entre o custo padrão e o custo real e que são levadas à atenção da organização.

**FEEDBACK** – Ou Realimentação – é a reentrada ou retorno no sistema de informações de parte de suas saídas ou resultados que passam a influenciar a partir de então seu funcionamento futuro. É geralmente uma informação que volta ao sistema para realimentá-lo ou para alterar seu funcionamento em função de seus resultados.

**GESTÃO** – Ato de gerir, gerenciar, dirigir, administrar. É a atividade de conduzir uma empresa ao atingimento do objetivo desejado por ela, apesar das dificuldades.

**KAISEN** – Filosofia japonesa de aprimoramento contínuo. Visa a suportar o processo de redução de custos dentro do contexto do atual sistema produtivo e dos atuais produtos produzidos.

**JUST-IN-TIME** – Sistema de controle de produção e do estoque em que os materiais são adquiridos e as unidades são produzidas somente na quantidade necessária para atender a demanda efetiva. Uma abordagem logística desenhada para resultar em estoques e desperdícios mínimos durante o processo de fabricação.

**MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO** – Receitas *menos* todos os custos variáveis dos produtos ou serviços.

**MÉDIA** – Consiste na razão entre o somatório dos valores da frequência observada e a quantidade dessa frequência.

**MODELO** – É a descrição do funcionamento de um sistema, representando uma construção em particular, utilizando-se da teoria, que lhe dá suporte conceitual.

**PONTO DE NIVELAMENTO (EQUILÍBRIO)** – Nível de vendas em que igualam aos Custos Totais. Pode também ser definido como o ponto em que o total das vendas é igual ao custo total –fixos mais os variáveis - ou que a margem de contribuição é igual ao custo fixo total.

**REENGENHARIA** - Abordagem de melhoria que envolve o redesenho integral do processo, com vistas à eliminação de etapas desnecessárias e à redução de erros e custos.

**RESTRIÇÃO** – Limitação sob a qual a empresa opera, tal como limitação da disponibilidade de tempo de máquina ou de matérias primas que restringe a capacidade de atender à demanda.

**RIR** –Regulamento do Imposto de Renda



**TEORIA DAS RESTRIÇÕES** – Teoria desenvolvida pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, na qual a palavra chave passa a ser a “*restrição*”, definida como qualquer coisa que limita o alcance do objetivo da empresa. Esta restrição é também conhecida como “*gargalo*”.

**TQC** – Total Quality Control, uma prática que assegura que as necessidades dos consumidores serão satisfeitas prevenindo erros e defeitos ou seja, “*fazendo as coisas corretas já na primeira vez*”, com o envolvimento de toda a organização.

**TQM** – Total Quality Management – é o gerenciamento da qualidade total delegado a todos os componentes da organização e por toda a empresa. Objetiva atingir ou exceder as necessidades dos clientes. A melhoria contínua é base para esta abordagem.

**VARIÂNCIA** – É a medida de dispersão que também mostra como os dados se dispersam em torno da média. É dada pela razão entre o somatório dos quadrados dos desvios em relação a média e o número de observações.

## ANEXOS

### **ANEXO 1. - Decreto-Lei Nº 1.598, de 26.12.77- D.O.U. de 27.12.77**

#### ***Altera a legislação do Imposto sobre a Renda***

O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição, e tendo em vista a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976),

#### **DECRETA:**

#### ***Custo dos bens ou serviços***

**Art. 13-** O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1.º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2.º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

#### ***Determinação do custo dos bens***

**Art. 14-** O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

**§ 1.º**- o contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

**§ 2.º**- O valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente.

**§ 3.º** - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições do § 1.º, os estoques deverão ser avaliados:

- a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea b;
- b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período-base.

**§ 4.º**- Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

**§ 5.º**-Na avaliação de estoques não serão admitidas deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, nem a manutenção de estoques "básicos" ou "normais" a preços constantes ou nominais.

**§ 6.º**- O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão ao valor de mercado, se este for menor.

**ANEXO 2. - Parecer Normativo CST N° 6 de 26.01.79**

Os artigos 13 e 14 do Decreto Lei nº 1.598/77, estabeleceram normas para apuração do Custo de produção e para a avaliação dos estoques da empresa sujeita a tributação pelo lucro real, disposições estas que se refletem na determinação do lucro líquido.

Face a existência de dúvidas sobre a utilização do Sistema de Contabilidade de Custos na avaliação de inventários, toma-se necessário esclarecer o sentido da norma:

***O item 3.5 da citada norma determina :***

"No caso em que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos, como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o Padrão incorpore todos os elementos constitutivos atrás referidos e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos as variações de custos), não discrepe da que seria obtido com o emprego do Custo Real. Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o Custo dos Produtos Vendidos deve ser feita a intervalos não superiores a três meses ou em intervalos de maior duração, desde que não excedido qualquer um dos prazos seguintes:

(a) o exercício social. (b) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente dispendido no processo industrial do produto avaliado.

Essas variações, aliás, deverão que ser identificadas a nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade do Sistema de Custos adotado sobre a valoração dos inventários".

**Resumindo**, os estoques devem ser avaliados:

**I - Matérias Primas e Mercadorias (para quem possua inventário permanente (integrado e coordenado com a Escrituração Fiscal):**

I.I. - Pelo Custo Médio Ponderado

I.II - Pelo PEPS (Primeiro que entra, primeiro que sai).

**II - Produtos em Processo de Fabricação e Acabados:**

II.I - Pelo Custo Médio Ponderado

II.II- Pelo PEPS.

## **ANEXO 3. – A Trilogia de Juran**

### **A - Melhoria da Qualidade**

1. Reconheça as necessidades de melhoria.
2. Transforme as oportunidades de melhoria numa tarefa de todos os trabalhadores.
3. Crie um conselho de qualidade, selecione projetos de melhoria e as equipas de projeto e de facilitadores.
4. Promova a formação em qualidade.
5. Avalie a progressão dos projetos.
6. Premie as equipas vencedoras.
7. Faça publicidade dos seus resultados.
8. Reveja os sistemas de recompensa para aumentar o nível de melhorias.
9. Inclua os objetivos de melhoria nos planos de negócio da empresa.

### **B - Planejamento da Qualidade**

1. Identifique os consumidores.
2. Determine as suas necessidades.
3. Crie características de produto que satisfaçam essas necessidades.
4. Crie os processos capazes de satisfazer essas características.
5. Transfira a liderança desses processos para o nível operacional.

### **C - Controle da Qualidade**

1. Avalie o nível de desempenho atual.
2. Compare-o com os objetivos fixados.
3. Tome medidas para reduzir a diferença entre o desempenho atual e o previsto.

**Fonte: Juran, Joseph – A History of Managing Quality. (1995, ASQC Quality Press)**

#### **ANEXO 4. - Os 14 Passos Recomendados por Deming**

1. Crie uma visão consistente para a melhoria de um produto ou serviço.
2. Adote a nova filosofia e assuma a sua liderança na empresa.
3. Termine com a dependência da inspeção como via para a qualidade.
4. Minimize os custos com a seleção de um fornecedor preferencial.
5. Melhore de uma forma constante e contínua cada processo.
6. Promova a aprendizagem no terreno (training on the job).
7. Encare a liderança como algo que todos podem aprender.
8. Não lidere com base no medo. Evite usar um estilo autoritário de gestão.
9. Destrua as barreiras entre os departamentos funcionais.
10. Elimine as campanhas ou slogans com base na imposição de metas.
11. Abandone a gestão por objetivos com base em indicadores quantitativos.
12. Não classifique o desempenho dos trabalhadores ordenando-os por ranking.
13. Crie um ambicioso programa de formação para todos os empregadores.
14. Imponha a mudança como sendo uma tarefa de todos os trabalhadores.

**Fonte: Robles Jr, Antonio. Custos da Qualidade – Uma Estratégia para a Competição Global – adaptado - (1994 p. 27)**

## **ANEXO 5. - As 14 Etapas de Crosby**

1. Comprometimento na Gerência
2. A equipe de Melhoria da Qualidade
3. **CALCULO DA QUALIDADE (\*)**
4. **AVALIAÇÃO DO CUSTO DA QUALIDADE (\*)**
5. Conscientização
6. Ação Corretiva
7. Estabelecimento de um Comitê Especial para o Programa Zero Defeito
8. Treinamento de Supervisores
9. Dia Zero Defeito
10. **ESTABELECIMENTO DE META (\*)**
11. Remoção de Causa de Erros
12. **RECONHECIMENTO (\*)**
13. Conselhos da Qualidade
14. Fazer Tudo de Novo

**Fonte: Robles Jr., Antonio – Custos da Qualidade – Uma Estratégia para a Competição Global. (1994, p. 25)**