

Estudos do I.S.C.A.A II Série • Nº 2 • 1996
Revista de Publicação Anual

Direcção: Joaquim José da Cunha

Coordenação: José Fernandes de Sousa
Vírginia Maria Granate Costa e Sousa

Conselho Consultivo: Professores Coordenadores das Áreas
Científicas do I.S.C.A.A.

Edição e Propriedade: Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

Apoio Administrativo e Assinaturas: Biblioteca do I.S.C.A.A.
R. Associação Humanitária dos Bombeiros Velhos de Aveiro
Apart. 58 - 3800 - Aveiro
Tel.: (034) 381977 - 381911; Fax: (034) 28975

Preço: 1.500\$00

ISSN: 0873-2019

Depósito legal nº: 922 54/95

Capa: Design. Francisco Espindola

Trat. de texto: apoio técnico de Maximina Gonçalves Marieiro

Impressão: Tipografia Minerva Central, Lda./1997

Contabilidade de Gestão e Seu Futuro

Rui Mário Magalhães Gomes Mota
Professor Adjunto da área de Contabilidade
I.S.C.A.A.

Sumário

1. Aspectos conceptuais: Contabilidade de gestão e outras aplicações e, ou, perspectivas da Contabilidade
2. Passado e presente da Contabilidade de gestão
 - 2.1. O passado
 - 2.2. Meio ambiente actual e condicionantes da gestão das empresas - relações com a Contabilidade de gestão
3. Contabilidade de gestão e seu futuro
 - 3.1. Função da Contabilidade/do Contabilista (de gestão)
 - 3.2 . Novas concepções
 - 3.2.1 Custos fixos, custos variáveis, moderna produção e custos indirectos
 - 3.2.2 "A.B.C." (Custeio Baseado nas Actividades), valor acrescentado e "A.B.M." (Gestão Baseada nas Actividades)
 - 3.2.3 Medidas da "performance"
4. Conclusões

1. Aspectos conceptuais: Contabilidade de gestão e outras aplicações e, ou, perspectivas da Contabilidade

Muito sucintamente, vamos referir duas questões:

- a) Contabilidade e suas aplicações e, ou, perspectivas;
- b) Contabilidade de custos e Contabilidade de gestão.

Atente-se na figura "Aplicações da Contabilidade", elaborada a partir de obra de Leandro Cañibano, mas com adaptações e afastamentos das concepções deste autor.

A perspectiva em que nos situamos é a seguinte:

- A Contabilidade pode e deve ser encarada em visão unitária; existem, porém, diversas aplicações e, ou, perspectivas;

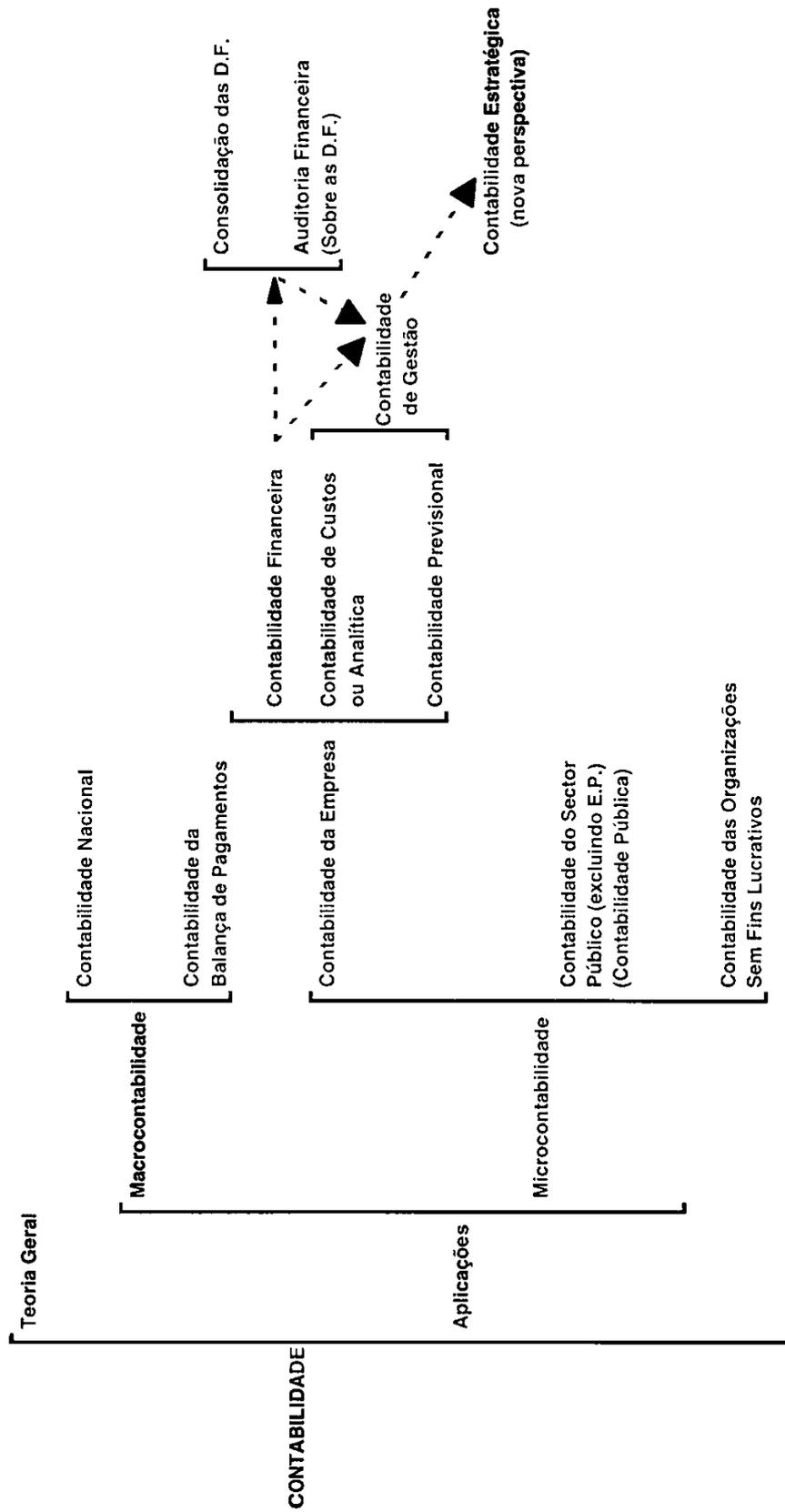
- Por vezes, estamos perante aplicações: vide Microcontabilidade e Macrocontabilidade, entre as quais os valores registados e, sobretudo, os conceitos utilizados são, ou podem ser, substancialmente diferentes; outras vezes, trata-se, apenas, de perspectivas: tome-se como exemplo a Contabilidade de custos e a Contabilidade de gestão, entre as quais as "fronteiras" inexistem.

Isso não significa que a expressão Contabilidade de gestão não acentue (de modo particularmente feliz) aspectos fundamentais, que devem ter-se presentes. Assim:

a) A expressão liga-se à ideia de custo relevante para a tomada de decisões -ideia que Shillinglaw e Horngren difundiram amplamente a partir do início dos anos 60;

b) Acentua a ultrapassagem da visão da Contabilidade interna como subsistema -diríamos mesmo, como serventuária- da Contabilidade financeira; subsistema destinado meramente à valorização de existências e de imobilizados construídos ou fabricados pela própria empresa, para efeitos de elaboração das demonstrações financeiras;

APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE



Nota: D.F. é sigla que corresponde a Demonstrações Financeiras;
E.P. é sigla que corresponde a Empresas Públicas.

c) Vinca a ideia de que a Contabilidade interna deve, para ser útil na gestão das empresas, incorporar conceitos como encargos figurativos, custos de oportunidade, custos e proveitos marginais, sistemas de informação integrados na (e servindo) a estratégia (e a reformulação da estratégia) da empresa -conceitos estranhos à Contabilidade financeira e, por vezes, à Contabilidade de custos, pelo menos em visão tradicional;

d) Liga-se, por fim, à noção de que todo um conjunto de medidas não quantificadas monetariamente, de ordem física e, ou, de ordem qualitativa, podem e devem ser captadas e transmitidas pela Contabilidade interna; Robert Anthony sublinhava, há mais de 15 anos, que as informações físicas (com consequências económicas) são conhecidas muito mais rapidamente que as monetárias e que devem ser, de imediato, transmitidas.

Nesta matéria, entendemos importante a exposição de Fernandez Fernandez, autor que salienta três concepções na relação entre a Contabilidade de custos e a Contabilidade de gestão:

- A restritiva (separação rígida),
- A integradora (identificação),
- A renovadora (separação não rígida, situando a Contabilidade de custos na génese da Contabilidade de gestão e atribuindo a esta domínio mais amplo que àquela).

Estamos fundamentalmente de acordo com Fernandez Fernandez (que defende a concepção renovadora), mas sublinhamos que não se está perante ramos ou divisões da Contabilidade, mas sim perante perspectivas.¹

E se é praticamente impossível -em empresa de razoável dimensão, com variedade de produtos ou de serviços- a Contabilidade demonstrar as suas imensas potencialidades sem efectuar apuramentos de custos, facto é que a

¹ Na nossa opinião, há uma tendência excessiva para estabelecer ramos e divisões na Contabilidade; por exemplo, a Contabilidade estratégica, que, a nosso ver, traduz uma evolução da Contabilidade, assentando na ideia simples -como simples são, quase sempre, as ideias de longo alcance- de que a informação proporcionada pela Contabilidade deve reflectir a (e integrar-se na) estratégia da empresa, bem como proporcionar bases informativas para eventuais reformulações estratégicas, é, frequentemente, vista (na nossa opinião, mal) como um novo ramo da Contabilidade.

própria Contabilidade financeira contém um manual de informações para gestão quantas vezes desprezado -atente-se na figura "Gestão de Clientes".

Pretende-se salientar com essa figura que se dada empresa quiser classificar os seus clientes em 4 grupos (com o intuito de vir a contar, sobretudo, com clientes como os tipificados no lado esquerdo da diagonal do quadrado), terá que se apoiar em informações da Contabilidade financeira -não da Contabilidade interna.

É, pois, dentro da concepção de Contabilidade de gestão que expusemos -concepção próxima da "renovadora", encarando-se a Contabilidade de custos como uma Contabilidade de gestão, não como a Contabilidade de gestão e tendo presente que também a Contabilidade financeira pode (melhor, deve) ser útil para decisões nas empresas - ² que vamos passar ao ponto seguinte, apoiados, principalmente, em Kaplan e Atkinson.

2. Passado e presente da Contabilidade de gestão

2.1. O passado

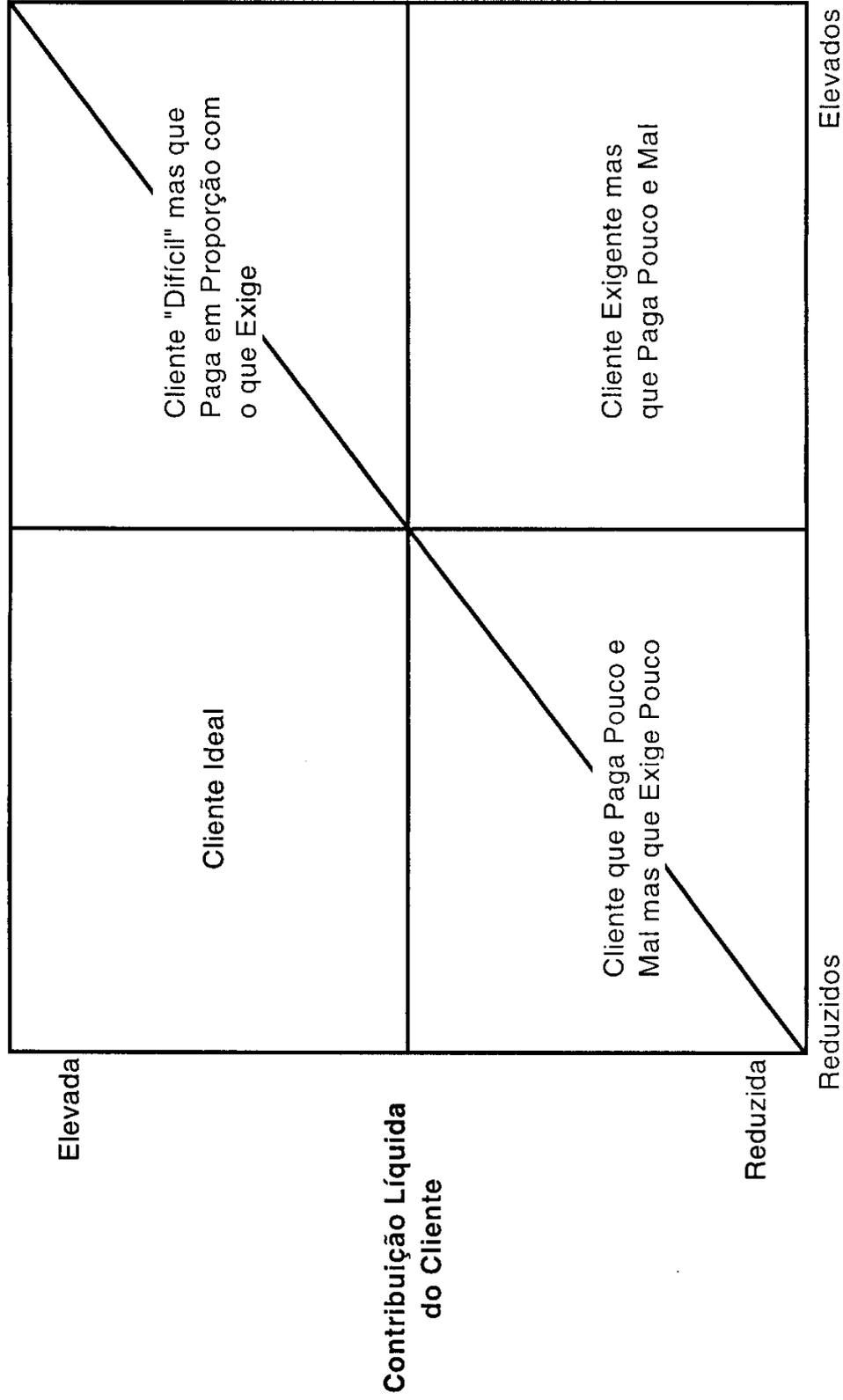
As origens da moderna Contabilidade de gestão remontam à Revolução Industrial, sobretudo à indústria têxtil e às unidades metalúrgicas das duas primeiras décadas do século XIX.

A construção dos caminhos de ferro (nos países mais desenvolvidos, por volta de 1850) proporcionou, logo de seguida, um impulso decisivo à Contabilidade de gestão. Tratava-se de empreendimentos gigantescos, mobilizando enormes recursos financeiros e humanos, com dispersão por vastíssimas áreas geográficas. Dispôs-se, porém, de comunicações telegráficas e contou-se com o apoio de adequadas medidas da "performance" concebidas para o tipo de empreendimento.

Medidas como o custo por tonelada/milha (ou km), o custo por passageiro/milha (ou Km) e rácios operacionais (do tipo custos operacionais

² Tendo, porém, presente que a Contabilidade financeira está marcada por princípios, normas, critérios e convenções que visam, sobretudo, a análise (com relevância e fiabilidade) por parte de utilizadores exteriores às entidades que elaboram demonstrações financeiras.

GESTÃO DE CLIENTES



Contribuição Líquida do Cliente

Recursos Consumidos para Servir o Cliente

divididos por proveitos operacionais), aplicadas ainda nos dias de hoje, vêm da época.

Mais tarde, as empresas siderúrgicas, dados os elevadíssimos investimentos em capital fixo e a concorrência que enfrentavam, desenvolveram (no último quartel do século XIX) processos de apuramento dos seus custos de produção: nos E.U.A., por exemplo, tornou-se conhecida a "obsessão" pelos custos de Andrew Carnegie, o "rei do aço".

No início do século XX, grandes empresas distribuidoras (como a Sears-Roebuck e a Woolworth) utilizavam, também, rácios adequados à sua actividade, tais como a margem bruta sobre as vendas e rácios de rotação de stocks.

De comum, salientava-se a preocupação com a medida e o controlo da eficiência.

O desenvolvimento da Contabilidade de gestão prosseguiu e na primeira década do presente século, nos E.U.A., as grandes unidades siderúrgicas, químicas, petrolíferas e vidreiras aplicavam custos padrões (em materiais e mão de obra) no controlo dos seus custos industriais.

Problema já debatido na época era o da imputação dos encargos gerais de fabrico ("overhead costs"), os quais, nas unidades de maior dimensão, eram afectados aos produtos na base de sobrecargas ("markups") incidentes sobre as horas de mão de obra trabalhadas ou sobre as horas máquina despendidas. E suscitavam-se, também então, objecções a esse tipo de imputações, na base de que só em termos globais se obtinham valores significativos, mas irrelevantes quando se pretendiam apuramentos desagregados.

Importante foi, igualmente, a introdução de medidas como a R.O.I. ("Return on Investment"), na qual o rácio dos resultados sobre os activos era dado (e analisado) pelo produto de duas relações: dos resultados sobre as vendas (rendibilidade), das vendas sobre os activos (rotação).

A R.O.I. foi desenvolvida pela DuPont Powder Company, empresa capital intensiva do sector químico, que dispunha de uma grande quantidade de unidades produtivas com gestão descentralizada, em que se manifestava acentuadamente a necessidade de combinar descentralização com controlo e gestão comuns. A breve trecho a R.O.I. começou a ser desagregada por muito mais do que dois rácios.

E quando, em 1919, a DuPont salvou a General Motors da falência iminente e lhe transmitiu os seus processos de medida e controlo da "performance", difundiram-se ainda mais os instrumentos de orçamentação e controlo de gestão.

Também as noções de economias de escala e de economias de alcance -sendo estas derivadas da descentralização combinada com medidas de controlo e de uma gestão comuns- se enraizaram por volta de 1920.

Nas grandes unidades industriais e distribuidoras norte-americanas (tais como a DuPont, a United States Steel, a General Motors, ou a Sears e a Woolworth) vivia-se a ideia, por volta de 1925 -que correspondia, aliás, à realidade da época-, que a Contabilidade era um indispensável instrumento de gestão das empresas.

Atravessara-se um período de cerca de 100 anos (1825-1925) de extraordinário desenvolvimento e afirmação prática da Contabilidade de gestão.

Entrou-se, porém -e na opinião de Kaplan e Atkinson, durante cerca de 60 anos (isto é, de 1925 a 1985)-, em período de estagnação da Contabilidade de gestão (e de "Relevance Lost"³), em grande parte, referem, devido a dois factores:

- à preponderância (nomeadamente a partir da Grande Depressão de 1929-33) da Contabilidade e da Auditoria financeiras, que reduziram a Contabilidade de gestão a subsistema da Contabilidade financeira, destinado a apresentar custos de absorção, para efeitos de valorização de existências, sem relevância para gestão, mas respeitando o princípio da prudência;⁴

³ "Relevance Lost" (relevância perdida) é expressão que utilizamos em homenagem à já clássica obra de Robert Kaplan e de Thomas Johnson, publicada em 1987, sob o título "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", ou, traduzindo, "Relevância Perdida: Ascensão e Queda da Contabilidade de Gestão".

⁴ Os custos administrativos, comerciais e financeiros desde cedo foram encarados pelos Auditores como custos do período, ou seja, custos extintos (não imputáveis a existências). Já os "overhead costs" foram encarados como custos dos produtos, isto é, custos a imputar às existências finais; a imputação dos overhead costs" fazia-se com base em "markups" assentes em horas homem ou horas máquina consumidas pelos produtos.

-à clara preferência, nos E.U.A., por sistemas monistas, relevando num só conjunto os movimentos das empresas com o exterior e os seus movimentos internos.

Temos, no entanto, que assinalar que (na nossa opinião) a exposição de Kaplan e Atkinson é passível de críticas, dado que:

- a) Incide, em exclusivo, sobre os E.U.A. e ignora grandes autores europeus -como Schmalenbach (que já em 1899 estabelecera a distinção entre custos fixos e custos variáveis), Schneider e Pederson- e os respectivos contributos;
- b) Ignora o método das secções homogéneas, desenvolvido pela CEGOS, em França, em 1927 e publicamente exposto em 1937, após 10 anos de experimentação;
- c) Exagera ao referir 60 anos de estagnação da Contabilidade de gestão: mesmo nos E.U.A. verificaram-se contributos inovadores, quer nos anos 30, quer nos 50.

Atente-se, quanto a este aspecto, no custeio variável, que tanto pode ser encarado como uma modelização simples permitindo a antevisão dos resultados em diferentes níveis de produção e vendas,⁵ como pode ser visto

⁵ Como se sabe, no custeio variável a componente fixa dos encargos gerais de fabrico é tratada como custo do período, logo, custo extinto, não imputável a existências. Isso permite a definição de funções lineares de resultados (em que a variável independente simboliza quantidades vendidas), proporcionando fácil determinação do "break-even" (ponto crítico de vendas) e a previsão de resultados para diferentes níveis de vendas. Também no custeio por absorção se podem efectuar previsões e análises custo/volume/resultado; só que, então, as funções-resultados que se definem são não lineares a duas variáveis (simbolizando quantidades produzidas e quantidades vendidas), tendo as análises custo/volume/resultado que assentar na utilização de derivadas parciais combinadas com o cálculo diferencial. Prevêem-se então variações nos resultados, em consequência de alterações em quantidades produzidas e em quantidades vendidas, com diferenças (em regra) irrelevantes. Tanto quanto é do nosso conhecimento, este caminho (aplicação do cálculo diferencial a funções-resultados em custeio por absorção) não tem sido suficientemente desbravado. No entanto, entre nós, Matos de Carvalho tem procedido a modelizações de resultados tanto em custeio variável como em custeio por absorção; o recurso a derivadas parciais, mas não ao cálculo diferencial, tem, porém, limitado as análises do autor ao impacte sobre os resultados de variações unitárias no custeio por absorção -o que, sendo relevante em termos económicos, apresenta escasso interesse em termos empresariais. Pode, contudo, afirmar-se que o caminho está já iniciado...

como reacção à perda de relevância no apuramento dos custos por absorção -nos moldes em que esse apuramento se efectuava.

Entendemos, no entanto, que é razoável afirmar que a Contabilidade de gestão quase estagnou, não durante 60 anos (1925-1985), mas durante cerca de 30 (1955-1985) -com alguma dose de arbitrariedade que estas datações normalmente contêm.

E assim chegamos ao presente, ou ao passado não muito distante (anos 80), em que se verificou que a Contabilidade de gestão não evoluiu, mas em que, naturalmente, o Mundo não parou nem esperou pela Contabilidade de gestão.

2.2. Meio ambiente actual e condicionantes da gestão das empresas - relações com a Contabilidade de gestão

Em termos muito sumários (mais de apresentação de tópicos do que de explicações), o ambiente que, desde há anos, condiciona a vida e a gestão das empresas e que obrigou (e obriga) a Contabilidade de gestão a evoluir caracteriza-se (sem pretender ser exaustivo) por:

-Globalização das comunicações, dos mercados de bens, de serviços e financeiros, bem como da concorrência; vide: G.A.T.T. (mais recentemente, Organização Mundial de Comércio) e desarmamentos pautais, espaços económicos supranacionais (com liberalizações quer dentro de cada espaço, quer relativamente a áreas exteriores), deslocalizações industriais, internacionalização das empresas; afirma-se (e bem) que "Portugal é uma pequena economia aberta";

-Novos países/espacos industrializados: Coreia, Taiwan, Singapura, Hong-Kong, China (esta não generalizadamente, mas com efectiva importância em diversos sectores);

-Encurtamento do ciclo de vida dos produtos, ou seja, do período que abrange o lançamento, o crescimento, a maturidade e o declínio dos produtos;

-Importância acrescida dos serviços, das actividades de enquadramento e de suporte da produção, logo, dos custos indirectos; vide a automação: começa-se pelo C.A.D. ("Computer Aided Design"), passa-se para o C.A.D-C.A.M. ("Computer Aided Design" e "Computer Aided Manufacturing"), entra-se no F.M.S. ("Flexible Manufacturing Systems") e, depois, no C.I.M. ("Computer Integrated Manufacturing", com ligação em rede e sob controlo computadorizado da produção e da armazenagem, combinando-se produção robotizada com veículos automatizados que transportam e armazenam matérias primas, produtos em curso e produtos acabados, sendo a intervenção humana quase inexistente, ou melhor, quase invisível); e, verificam-se: elevadas amortizações de equipamentos, necessidade de engenheiros de "software", de operadores de sistemas, de trabalhadores especializados na conservação de equipamentos sofisticados; de tudo isso resulta o crescimento dos custos indirectos e a premência em responder à velha questão de imputar com relevância esse tipo de custos; outros exemplos: na 2ª Guerra Mundial, "por detrás" de cada combatente encontravam-se 2 militares de suporte, na Guerra do Golfo (em 1991), cada combatente norte-americano contava com 10 militares de apoio; os custos em mão de obra directa de um Macintosh rondam os 2% do custo total;

-Novos processos, estilos e "filosofias" de gestão: "Just in Time" (que é, como se verá, muito mais do que simples técnica de redução de stocks), partenariado com fornecedores, qualidade total, organizações "lisas" e matriciais, excelência empresarial, melhoria contínua e fidelização de clientes, "target costing" (isto é, o preço de venda possível é que determina o custo industrial "alvo" e tudo é feito, desde a fase da concepção dos produtos, para produzir dentro do custo "alvo" definido), "downsizing", reengenharia, especial atenção aos recursos humanos ("não há qualidade sem pessoas de qualidade");

-Noção de que pronto e inteligente aproveitamento de oportunidades é (pelo menos) tão importante como elaborado planeamento; não há, apenas, ameaças: há também (sobretudo?) oportunidades; requerem-se empresas "leves e lisas", com descentralização e respostas prontas, tendo, no entanto, que existir "núcleo duro" de coesão: dado pelo pensamento estratégico, pela qualificação do pessoal, pela cultura da empresa e partilha de valores, por sistema de informação para gestão relevante e tempestivo.

Pode, porém, perguntar-se: o quê que a Contabilidade gestão tem que ver com tudo isso?

Tem tudo; tudo porque houve e há que superar a "Relevance Lost" (a relevância perdida):

a) Exigem-se apuramentos relevantes e tempestivos de custos, não podendo, de modo algum, na moderna produção, desprezar-se os (ou tratar-se com ligeireza a imputação dos) custos indirectos; e há que reconceituar a distinção entre custos fixos e custos variáveis;

b) Há que "colar" a Contabilidade à estratégia (ou à reformulação da estratégia) da empresa: se a estratégia da empresa é aspecto fundamental na sua gestão, como pode a Contabilidade ignorá-la? Atente-se, por exemplo, no modelo de Michael Porter;⁶ e não sendo a estratégia algo de estático, antes dependendo do comportamento dos outros actores (concorrentes da empresa), há que obter e tratar dados de origem interna e externa;⁷

c) Exigem-se outros horizontes temporais no apuramento dos custos; há que obter custos por projectos -começando-se por captar o que sucede a montante do lançamento em produção da 1ª unidade de um novo produto-, conseguindo compatibilizar apuramentos em visão de longo prazo com valores para demonstrações externas anuais, semestrais ou trimestrais;

⁶ Considerando o modelo de estratégias de Michael Porter (empresas cuja estratégia assenta na liderança pelos custos, empresas que concorrem na base da diferenciação dos seus produtos ou serviços e empresas que vivem da focalização, de nichos do mercado), observe-se que: nas empresas líderes pelos custos, é fundamental implantar custos padrões com permanentes apuramentos de desvios; nas que diferenciam os seus produtos (ou serviços), haverá que controlar devidamente despesas de investigação e desenvolvimento; naquelas que vivem de nichos de mercado, a informação terá de contemplar como evoluem quotas de mercado da empresa e de concorrentes.

⁷ Tenhamos presente que as disciplinas da estratégia caracterizam os diferentes campos de batalha e determinam os factores que conduzem a vantagens no posicionamento da cada actor, com vista à enunciação de regras para o sucesso. Esta noção, aplicada à Contabilidade (estratégica) conduz à necessidade de obter, tratar e comparar informação interna e informação externa (posicionamento dos outros actores), por exemplo: custos de concorrentes, ou dos melhores concorrentes, comparativamente com a "performance" e com os custos da empresa.

d) Requer-se atitude crítica e actuante -não "fatalista"- perante os custos; isto é, que se determinem custos relevantes para decisões, oportunamente obtidos, analisados e comunicados, mas, mais do que isso, que se conclua se são custos adequados, "sustentáveis" perante os custos dos melhores concorrentes, quais as respectivas tendências evolutivas (em si mesmas e perante os melhores) e que fazer para os reduzir;

e) Sem esquecer medidas físicas e informações de tipo novo na Contabilidade (qualitativas, por exemplo), que podem ser decisivas no proporcionar de informação relevante e tempestiva.

O Contabilista (de gestão) terá cada vez mais de ser "bilingue" (expressão de Michel Lebas), ou "trilingue", no sentido de "se sentir à vontade", no mínimo, na Contabilidade, na Gestão e nos sistemas de informação de gestão.

Não terá, por certo, vida nem tarefas fáceis. Mas quem as terá, no futuro?

3. Contabilidade de gestão e seu futuro

3.1. Função da Contabilidade/do Contabilista (de gestão)

Qual, pois, o papel da Contabilidade/do Contabilista (de gestão), num futuro que, em muitos casos, é já presente, ou, até, passado?

Na nossa opinião, é o seguinte:

-Participar activamente -no quadro da sua (alargada) formação- na construção (nunca acabada) de uma organização de elevada "performance", através:

1º) Da concepção (em ligação com os gestores e com os outros membros da equipa) e implantação de um sistema, relevante e oportuno, que meça a "performance" da empresa e a sua tendência (em si mesma e comparativamente com a das melhores empresas), sistema esse que também capte e comunique medidas não monetárias e se integre na estratégia da empresa;

2º) Da modelização do comportamento dos custos da empresa, por forma a permitir previsões válidas;

3º) De uma atitude actuante perante os custos e a "performance" da empresa e de novos horizontes temporais no apuramento dos custos.

E isto suscita uma imensidão de questões. Razões de economia de exposição forçam-nos a incidir, apenas, nas três que, de seguida, expomos.

3.2 Novas concepções

3.2.1. Custos fixos, custos variáveis, moderna produção e custos indirectos

Afirma-se frequentemente: custos fixos são os que não variam, no seu total, com as variações do volume de produção.

Mas esta conceituação, tão simples na sua aparência, encerra enormes dificuldades. Recorde-se, por exemplo, Eric Schneider, que, na clássica obra (dos anos 40) "Contabilidade Industrial", afirmava tornar-se "a floresta virgem dos custos" especialmente densa logo que se tentava penetrar na distinção entre custos fixos e variáveis...

Ora, para Kaplan e Atkinson, o problema não reside tanto em determinar quais os custos fixos e quais os custos variáveis de dada empresa, mas antes em apurar porquê entre duas empresas industriais, do mesmo sector de actividade, produzindo o mesmo tipo de produto, com o mesmo volume de produção e tecnologias idênticas,

-uma tem custos (ditos) fixos correspondentes, por exemplo, aos ordenados e encargos de 2 trabalhadores qualificados de suporte às actividades produtivas, porque, por hipótese, produz 1.000.000 de unidades/ano do produto X, com uma só gama, A;

-enquanto a outra tem custos (ditos) fixos correspondentes, por exemplo, aos ordenados e encargos de 12 trabalhadores qualificados com o mesmo tipo de funções, porque, por hipótese, produz 1.000.000 de

unidades/ano do produto X, repartidas por 1.001 gamas (variando a produção de cada gama das 100 às 100.000 unidades/ano).

Kaplan e Atkinson situam a resposta à questão fundamental que formulam na variedade de produtos e, ou, de gamas e na complexidade da produção.

É que, na primeira daquelas empresas, comparativamente com a segunda, tudo é simples: poucas paragens e tempos de preparação e reafinação de máquinas, poucas reprogramações de máquinas de comando numérico, poucos reescalamentos da produção, poucos lançamentos de ordens de fabricação, poucos movimentos de controlo de itens em (ou para) stocks, facturação e expedição simplificadas, sistema de informação para gestão "leve".

Acentuam os citados autores que os custos (ditos) fixos são os que mais tendem a crescer na moderna produção, tendendo a variar com a diversidade dos produtos, ou das gamas, bem como com a complexidade da produção.

E a ilação é a seguinte: se cada vez mais a "velha" questão da imputação dos custos indirectos não pode ser ignorada, nem levemente tratada, há que encontrar bases de imputação "finas" (e não "volúmicas" - expressão de Michel Lebas), que tenham em conta os factores de variabilidade dos (ditos) custos fixos -problema dos "cost drivers" adequados e do "A.B.C."

A não ser assim, as consequências são de dois tipos:

-a) subvenções "cruzadas" das pequenas séries (exigindo permanentes reafinações e reprogramações de máquinas) pelas grandes, dos produtos complexos (consumindo muitas actividades) pelos simples, das séries ou dos produtos fazendo muito apelo a actividades de suporte da produção pelos que fazem pouco apelo;

-b) gestão errada dos recursos da empresa, conduzindo ao permanente estrangulamento dos recursos (mais) escassos.

E isto coloca-nos no "coração" do "A.B.C./A.B.M."

3.2.2. "A.B.C." (Custeio Baseado nas Actividades), valor acrescentado e "A.B.M." (Gestão Baseada nas Actividades)

O "A.B.C" assenta nas seguintes ideias-chave:

-São as actividades, mais que os produtos, que consomem recursos (donde, gerir custos supõe gerir actividades);⁸

-Os custos são directos relativamente a uma e a uma só actividade; esta e o modo como é executada é que engendra o consumo de recursos;

-Os custos (os consumos de recursos) chegam aos produtos através da utilização de actividades;

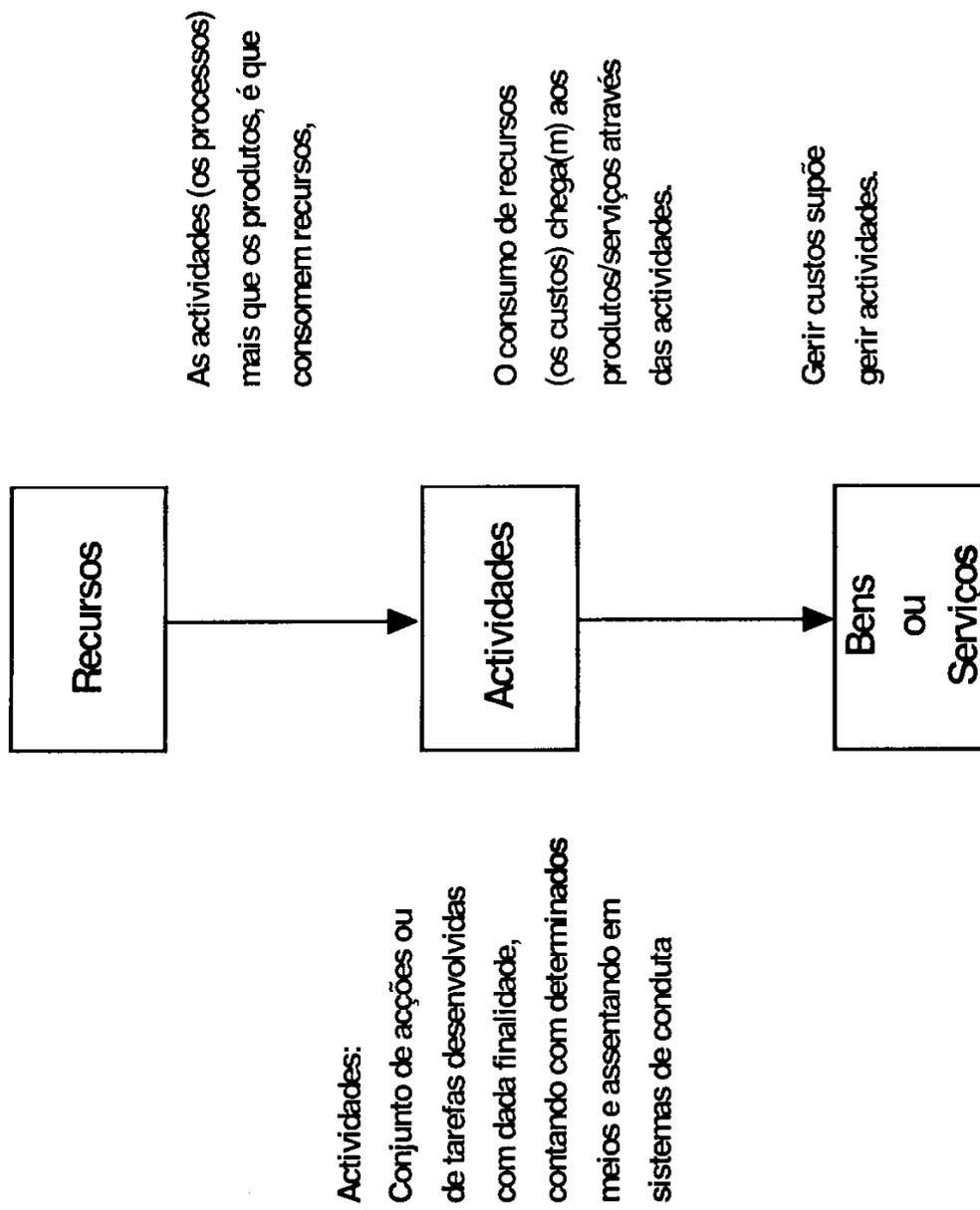
-Logo, imputar com relevância custos aos produtos (nomeadamente na moderna produção) supõe visão transversal da empresa, decompondo-a em actividades (cada secção comporta inúmeras actividades) e escolhendo "cost drivers"⁹ significativos, que raramente são "volúmicos". Assim sendo, temos que definir actividades e que salientar que -na lógica do "A.B.C." - é indispensável classificar as actividades (vide figura "'Activity Based Costing", "Comptabilité à Base des Causes"").

⁸ Dizemos que são as actividades, mais que os produtos, que consomem recursos, dado que, embora no mercado os produtos se apresentem como os efectivos portadores dos custos, podem existir actividades que não se transmitem (ou não transmitem utilidade) aos produtos.

⁹ "Cost drivers" são "vectores de custos" traduzindo adequadas relações de causa-efeito, de tal modo que a situações de maiores utilizações de actividades sejam atribuídas maiores custos, a situações de menores utilizações de actividades sejam atribuídas menores custos; os autores franceses chamam aos "cost drivers" indutores de custos, enquanto os seus colegas espanhóis lhes chamam geradores de custos.

Atendendo às características da moderna produção, os "cost drivers" assentam em larga medida em factores como o número de ordens de fabricação, o número de refinações, de reprogramações, de movimentos de controlo de itens em stock; raramente (ou melhor, apenas em tipos determinados de actividades) os "cost drivers" são "volúmicos", no sentido de se basearem em quantidades de horas homem trabalhadas, ou de horas máquina dispendidas. Como facilmente se deduz, os "cost drivers" têm funções idênticas às das unidades de obra no método das secções homogêneas, conduzindo, porém, a outra "finura" de imputações, em especial na moderna produção.

"ACTIVITY BASED COSTING", "COMPTABILITÉ À BASE DES CAUSES"



Actividades são processos, conjuntos de tarefas ou de acções, desenvolvidos com dadas finalidades, que dispõem de meios (consomem recursos) e assentam em sistemas de conduta (métodos, modos não únicos de dispor os meios com vista às finalidades).¹⁰

Entre as diversas classificações das actividades, apresentamos a seguinte (embora outras também contenham enormes potencialidades, mas mais quanto ao apuramento dos custos ¹¹), que conduz directamente ao "A.B.M." e a reflexões e actuações estratégicas:

-Actividades com valor acrescentado (valor acrescentado na acepção de Michael Porter), que são as que fazem aumentar o interesse dos clientes pelos produtos ou serviços; dentro das actividades com valor acrescentado há as principais (que são a "alma" do negócio) e as secundárias (que acrescentam valor, mas que podem ser subcontratadas);

-Actividades sem valor acrescentado (mas que consomem recursos), como, por exemplo, as que estão associadas ao acondicionamento dos produtos.

O "A.B.C." deve, portanto, ser encarado numa dupla perspectiva:

-a) como método de análise e de apuramento dos custos, dando especial atenção aos custos indirectos;

¹⁰ Alguns exemplos de actividades : qualificar fornecedores, recepcionar matérias, reafinar máquinas, (re)programar uma máquina de comando numérico, produzir, efectuar controlos de qualidade, expedir produtos. É óbvio que as actividades podem/devem ser desagregadas em subactividades (vide "produção", actividade extremamente abrangente), devendo, porém, como sempre, ter-se presente o binómio custo-benefício.

¹¹ Importantíssima é, do ponto de vista do apuramento dos custos, a classificação das actividades, nas empresas, em: actividades ao nível unitário (exemplo, cortar dada quantidade de pele para produzir sapatos), actividades ao nível de lote (exemplo, reafinar ou reprogramar uma máquina, devido ao lançamento em fabricação de um novo lote), actividades ao nível dos produtos (exemplo, formação do pessoal, devido à fabricação de um novo produto, ou a alterações na concepção dos produtos), actividades ao nível da empresa (exemplo, actividades da Contabilidade, ou de gestão geral). É que, como se deduz, os custos variam, nos quatro tipos de actividades, em função de factores muito diferentes e só no primeiro tipo (ao nível unitário) os "cost drivers" são, ou podem ser, "volúnicos".

-b) como ferramenta para análise crítica das actividades, conduzindo ao "A.B.M." e a actuações ligadas à estratégia da empresa.

E esta última perspectiva é inerente ao "A.B.C.", visto que a própria classificação das actividades empurra nessa direcção.

Observe-se, por último (tendo presente o que acabámos de expor), que embora o "A.B.C." possa ser compatibilizado com o método das secções homogéneas, apresenta aspectos singulares, tendo introduzido contributos de grande alcance na Contabilidade de gestão -vide figuras "Compatibilização "ABC"/Secções Homogéneas" e ""A.B.C." e "A.B.M.""¹²

3.2.3. Medidas da "performance"

"Performance"¹³ é conceito difícil de definir, porque é abrangente, cobrindo várias acepções.

Pensamos, com Michel Lebas, que o conceito supõe a eficiência ("doing things right") e também a eficácia ("doing the right things"), mas que não se cinge à conjugação de eficiência com eficácia.

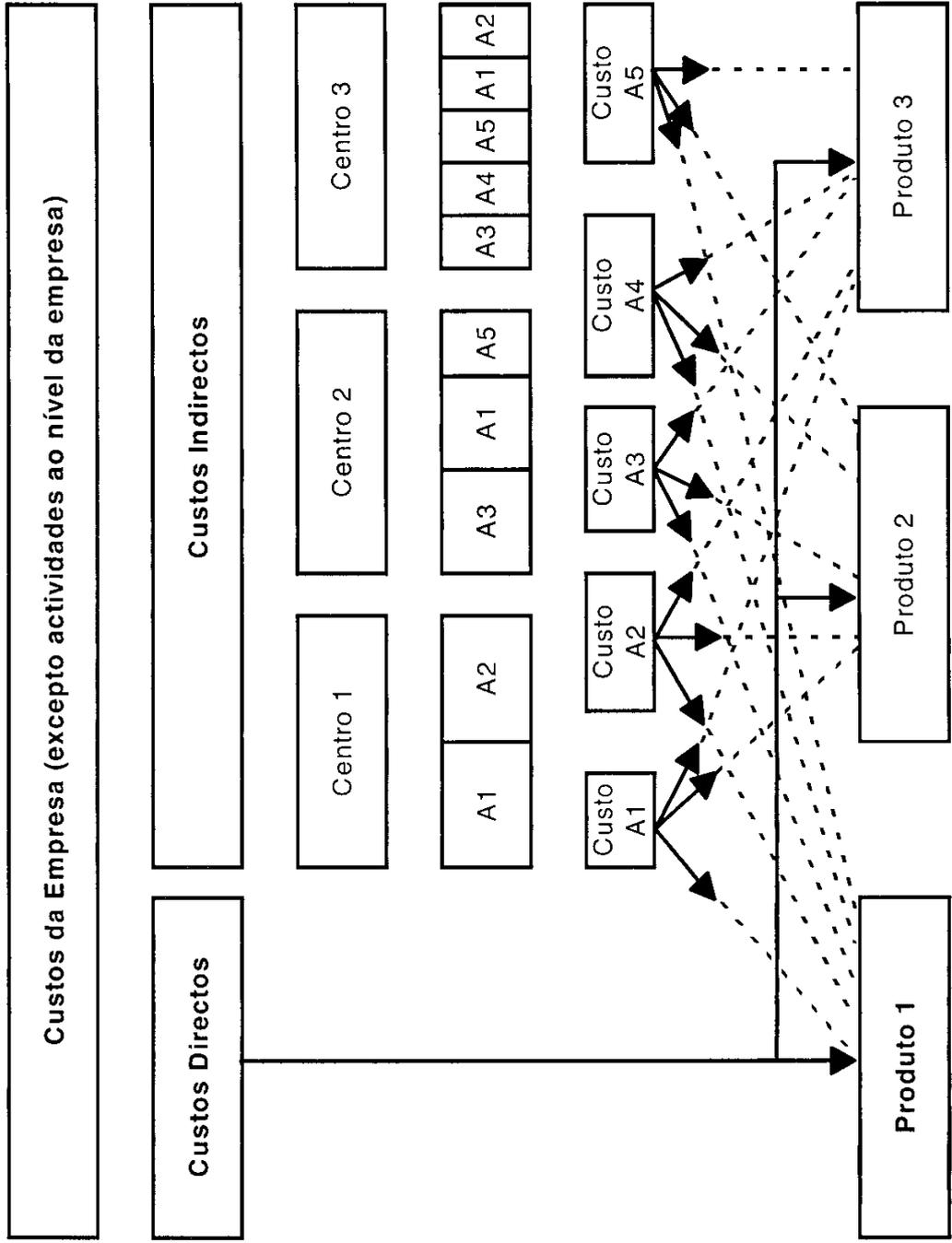
¹² Duas observações finais sobre o "A.B.C.":

- a) Não nos iludamos: apesar das potencialidades do método, continua válida a mensagem do Professor Gonçalves da Silva (em "Contabilidade Industrial", citando Costa André) de que na lógica do pensamento económico não se requerem medidas exactas, mas sim medidas relevantes. Também no "A.B.C.", devido (não só) à relação custo-benefício, os apuramentos não são (não podem ser) exactos; podem, isso sim, ser relevantes.
- b) Um autor francês (Michel Lebas), com a subtileza e argúcia que lhe são reconhecidas, chama ao "A.B.C." "Comptabilité" (observe-se agora) "À Base des Causes"; pensamos que, de facto, na simplicidade do método, conjugada com o ir à origem das coisas, reside a sua fecundidade; e não podemos, mais uma vez, deixar de recordar o Professor Gonçalves da Silva (em "Contabilidade Industrial"), citando Kipling (traduzimos sem preocupações de rigor literário):

"Tenho seis honestos servidores,
Ensinaram-me tudo o que sei.
Chamam-se O Quê e Porquê e Quando
E Como e Onde e Quem."

¹³ Uma tradução aceitável de "performance" é desempenho; mas, brincando um pouco (embora muito seriamente): não se traduza a palavra "performance", porque o próprio impacto sonoro do termo veicula um dinamismo que se perde com "desempenho".

COMPATIBILIZAÇÃO "ABC"/SECÇÕES HOMOGÊNEAS



1.º) Repartição de Custos por Centros

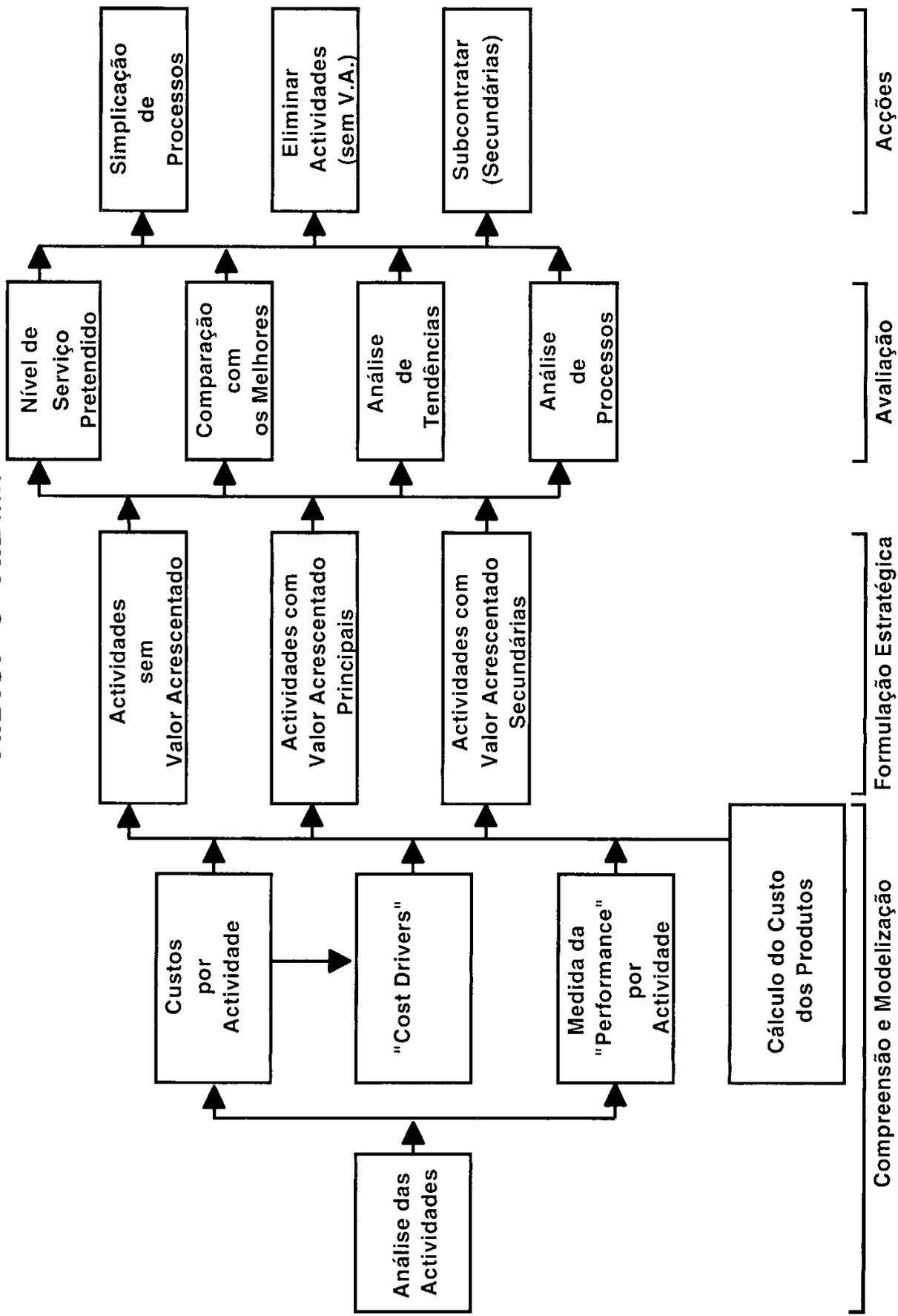
2.º) Identificação das Actividades em cada Centro

3.º) Reclasseificação dos Custos: Custos por Actividade

4.º) Escolha dos "Cost Drivers" Adequados

5.º) Imputação aos Produtos

"A.B.C." e "A.B.M."



Deste modo, empresa com elevada "performance" é aquela que, entre outros aspectos:

-consegue estabelecer, em devido tempo, objectivos adequados, demonstra capacidade de realização (de passagem de objectivos a concretizações), produz com moderado consumo de recursos (com eficiência) e com qualidade, projecta uma boa imagem de si e dos seus produtos ou serviços para o exterior, obtem melhoria contínua e fideliza os seus clientes, aumenta o seu próprio valor, sobrevive e cresce de forma sustentada num horizonte de longo prazo.

Mas se é difícil definir "performance", é imprescindível -numa empresa que pretenda sobreviver no Mundo de hoje- medir, em permanência, a "performance".

Haverá, porém, que saber medi-la, conseguindo, aos vários níveis da organização, escolher as variáveis-chave para o sucesso da empresa (o que supõe estabelecer adequados nexos de causalidade com os objectivos e a estratégia da empresa), que possam ser medidas, em si mesmas e na sua tendência evolutiva (e comparativa em face das melhores empresas).

Por exemplo: se se admite que é fundamental para os objectivos de dada empresa cumprir prazos de entrega a clientes (nexo de causalidade estabelecido), medir a "performance" exige a determinação do impacte da percentagem de encomendas em atraso relativamente à data negociada com os clientes. Que dizer, então, do facto de a empresa ter passado da média 5 dias de atraso, afectando 10% dos clientes, para 5 dias de atraso, afectando 5% dos clientes? A empresa terá evoluído bem, segundo parece; mas como é que isso se compara com as melhores empresas, ou com as melhores

empresas concorrentes? Atente-se na figura "Medidas da "Performance" E "Benchmarking".¹⁴

E tudo isto é fundamental para a Contabilidade e para o Contabilista (de gestão), em especial quando na moderna produção muitas das tradicionais medidas da "performance" podem não assentar nas (ou não seleccionar as) variáveis-chave a serem medidas.

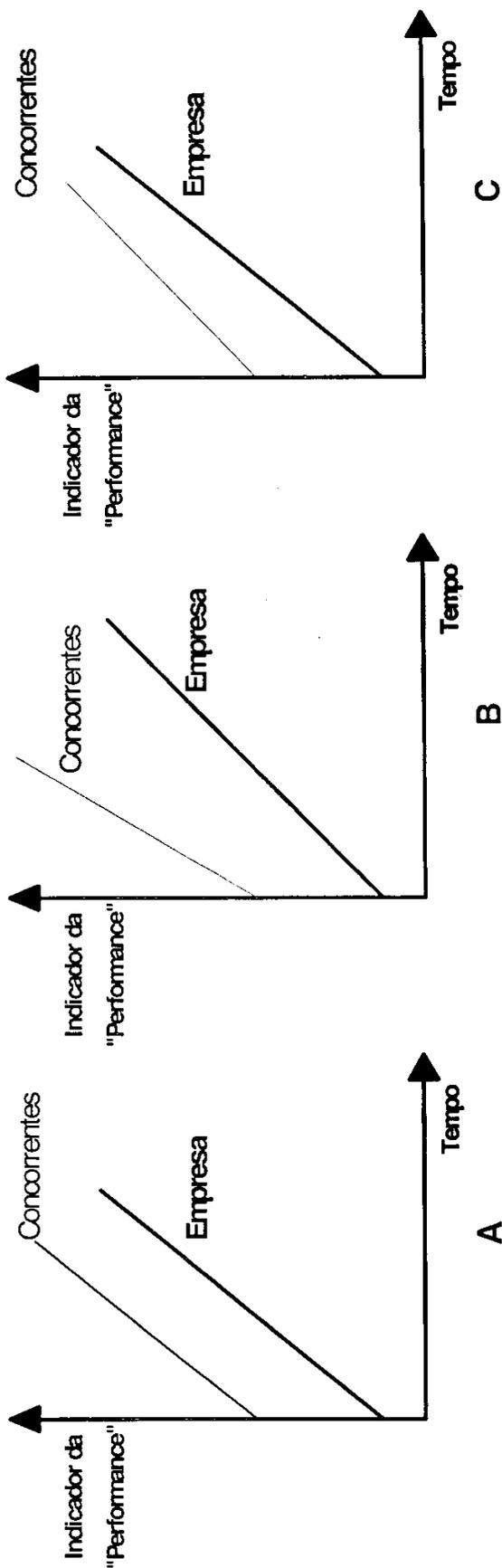
Alguns exemplos:

-Em empresa que tenha aplicado a "filosofia" "Just-in-Time" (ver figura "J.I.T." = "Just in Time") medidas físicas do tipo tempo de fabricação dividido pelo "throughput time" (idealmente = 1) são fundamentais, tal como pode ser fundamental calcular tempos de transporte, tempos de espera, ou distâncias percorridas (isto é, factores de ineficiência).¹⁵

¹⁴ O exemplo que demos mede a "performance" a um determinado nível da organização; a um nível superior serão (ou serão também) necessárias novas medidas da "performance". Será, assim, cada vez mais necessário avaliar, a par da eficiência e da eficácia, a evolução da empresa com base em novos indicadores, atendendo, por exemplo, à variação (entre o início e o fim de determinado período) do valor dos sistemas (por exemplo, do sistema da qualidade e do sistema da informação para gestão), do valor da clientela e do valor dos recursos humanos. É claro que isto suscita uma importante questão: a de que medidas relevantes podem apresentar-se como pouco precisas; mas esse tipo de caminho terá, por certo, que ser percorrido, porque só assim se estabelecerão nexos de causalidade com factores de sucesso a longo prazo.

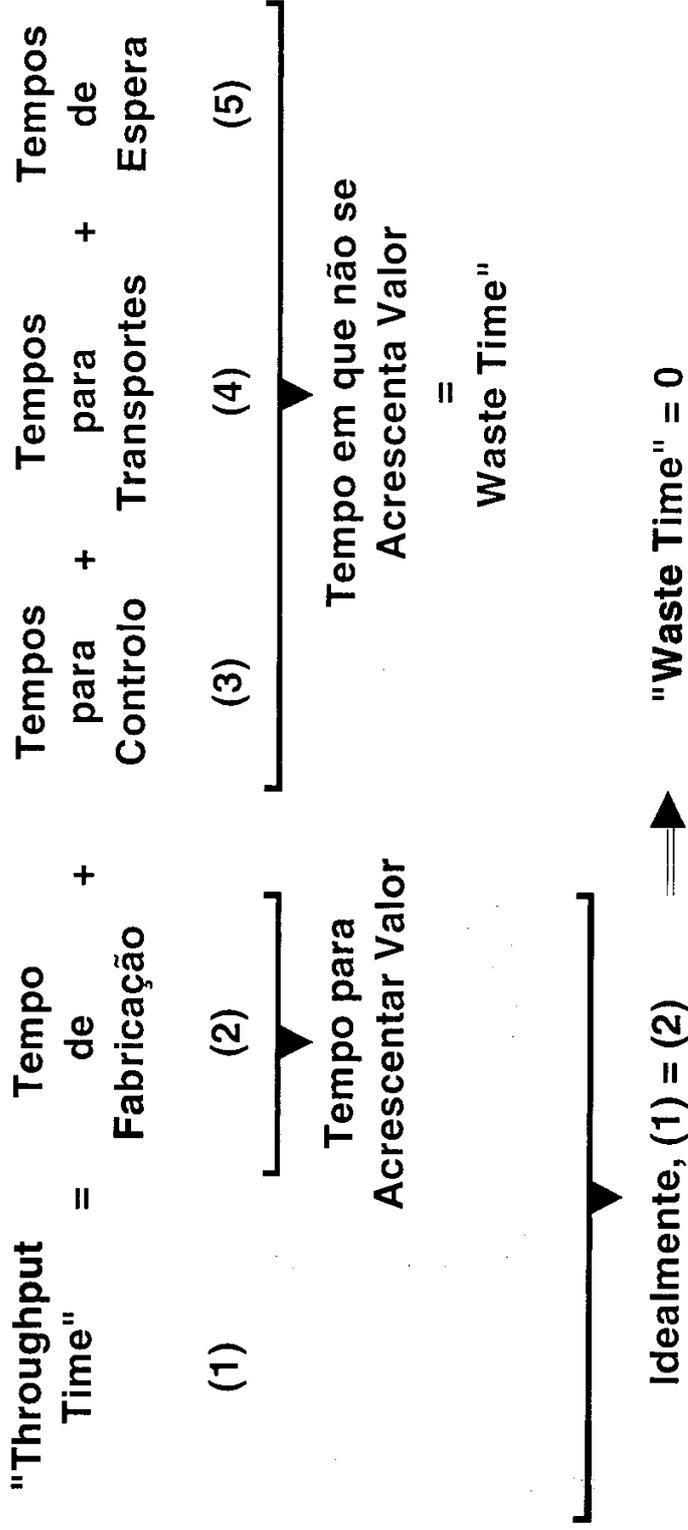
¹⁵ Observe-se que, muito mais do que técnica de redução de stocks, o "Just-in-Time" é "filosofia" de gestão, em que se procura, através da conjugação de múltiplos factores, reduzir o tempo que medeia entre o momento do início da fabricação e o momento da expedição para clientes (o chamado "throughput time"). Define-se a seguinte relação: "throughput time" = tempo para fabricação + tempos para controlo + tempos para transportes + tempos de espera; considera-se que o tempo para fabricação é o que acrescenta valor e que o tempo restante não acrescenta valor (é "waste time"); donde, o objectivo é fazer coincidir o "throughput time" com o tempo para fabricação (conseguindo "waste time" = 0), o que exige qualidade total, eliminação de tempos de espera, redistribuição na localização dos equipamentos e dos armazéns, elevada formação do pessoal, minimização de todos os tipos de existências (causas de "waste times" e factores de aumento dos custos), tudo tendo que se articular no sentido de a produção fluir continuamente. É claro que as empresas que encaram o "J.I.T." como simples técnica de redução de stocks limitam-se a empurrar para os seus fornecedores matérias primas e outros componentes, mas nem conseguem reduzir outros tipos de existências (produtos em curso e acabados), nem retiram do "J.I.T." os seus (outros) imensos benefícios.

MEDIDAS DA "PERFORMANCE" E "BENCHMARKING"



A empresa, para além de competir com ela mesma (melhoria contínua), compete com (os melhores) concorrentes: só em C tendem a anular-se os desvios de competitividade.

"J.I.T." = "JUST IN TIME"



A "filosofia" "J.I.T.", muito mais que uma técnica de redução de stocks (em todas as fases), é visão global dirigida à diminuição de tempos: do início de fabricação à expedição.

-Em empresas que adoptaram o "J.I.T" pode não fazer sentido apurar medidas de eficiência (relações "inputs"/"outputs") centradas neste ou naquele trabalhador, nesta ou naquela máquina: nesse ambiente tendem a só ser significativas medidas ao nível de toda a linha, porque uma ineficiência "aqui" resulta, quase sempre, de um problema "acolá";

-Por outro lado, em muitas produções cerca de 80% dos custos totais dos produtos, ao longo do seu ciclo de vida, estão predeterminados no momento da fabricação da 1ª unidade de um novo produto; isto salienta a importância da concepção dos produtos e das despesas de investigação e desenvolvimento: é muito mais fácil e racional conceber devidamente e, por isso, produzir economicamente, do que dar pouca atenção à concepção e conseguir, depois, produzir economicamente; mas isso evidencia duas questões fundamentais para a Contabilidade de gestão:

-a importância em medir as despesas de investigação e desenvolvimento;

-a necessidade de deslocar o cálculo dos custos do curto prazo para o período que corresponde ao ciclo de vida dos produtos e na (eventual) recuperação dos custos de I.&D. ao longo de um período que (problema adicional) tem vindo a encurtar-se; teremos, então, uma Contabilidade de custos por projectos, ou um "life-cycle costing" -vide figura ""Target Costing"".16

16 Com o "target costing", aquando da decisão de fabricar um novo produto, define-se um preço de venda compatível com as condições do mercado e com os objectivos de vendas, ao qual se deduz uma margem (margem alvo, que assenta na estratégia da empresa, bem como na sua política de crescimento e de financiamento), assim se obtendo um custo de fabricação ("target cost", custo alvo). Estima-se, depois, o custo de produção do novo produto que é, normalmente, largamente superior ao custo "alvo", havendo, por isso, desvio a anular. Desenvolvem-se, nesse sentido, todos os esforços na fase da concepção do produto e faz-se intervir a "engenharia de valor", para simplificar e eliminar componentes do produto, sem diminuição do interesse do consumidor. De seguida, o planeamento da produção e a redução contínua de custos durante a fabricação ("kaizen", termo japonês) conduzem a situar o custo efectivo nos limites do custo alvo. A técnica foi desenvolvida pela Toyota (há cerca de vinte anos) e é aplicada pela totalidade dos construtores japoneses de automóveis, bem como por cerca de 75% dos fabricantes japoneses de produtos electrónicos.

"TARGET COSTING"

$$\text{Preço de Venda (Alvo)} - \text{Margem (Alvo)} =$$

Custo Alvo
("Target Cost")

Engenharia de Valor +
Planeamento da Produção e Redução Contínua dos Custos ("Kaizen")

Custo Estimado

Custo Estimado - Custo Alvo = Desvio de Competitividade a Anular

4. Conclusões

Após um período (de cerca de 100 anos) de extraordinário desenvolvimento e de demonstração prática da sua utilidade, a Contabilidade de gestão passou por várias décadas de quase estagnação.

A partir, sensivelmente, de 1985, a Contabilidade de gestão -forçada a evoluir pelas exigentes condições do Mundo actual- deu sinais de recomeçar a responder às necessidades informativas das empresas.

A reconceituação dos custos fixos, o desenvolvimento do "A.B.C." e os passos que decididamente começaram a ser dados para uma imputação relevante dos custos indirectos, a perspectiva estratégica que a Contabilidade tem vindo a assumir, a noção de que também é preciso captar, analisar e comunicar informação não monetária e que as condições em que decorre a moderna produção e a gestão das empresas requerem medidas da "performance" de novo tipo, a deslocação a que se começa a assistir do cálculo dos custos do curto para o longo prazo mostram que a Contabilidade de gestão recomeçou a evoluir.

Definitivamente ultrapassada está a visão da Contabilidade de gestão como mero subsistema da Contabilidade financeira.

E embora pensemos que a globalização da concorrência aumenta as necessidades informativas das empresas -porque estas carecem, mais ainda do que antes, de medidas relevantes e tempestivas da "performance"- abrindo à Contabilidade de gestão oportunidades inauditas, também pensamos que o arranque e a renovação da Contabilidade de gestão ainda mal começaram.

O futuro pode, de novo, ser extraordinariamente profícuo, porque as oportunidades são imensas; tudo depende das respostas que a Contabilidade de gestão for capaz de dar.

Principais obras e artigos de apoio

- "Advanced Management Accounting" - Robert Kaplan, Anthony Atkinson, Prentice Hall International Editions, Englewood Cliffs, 2ª edição, 1989.

- "Contabilidad. Análisis Contable De La Realidad Económica" - Leandro Cañibano, Ed. Pirámide, Madrid, 6ª edição, 1991.

- "Contabilidad de Costes Y Contabilidad De Gestión" - Angel Saez Torrecilla, Antonio Fernandez Fernandez e Gerardo Gutierrez Diaz, McGraw-Hill, Madrid, 1994.

- "Contabilidad de costes y Contabilidad de gestión: una propuesta delimitadora" - Antonio Fernandez Fernandez, em "Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes", publicação da ACODI, coordenada por Angel Saez Torrecilla, McGraw-Hill, Madrid, 1993.

- "Contabilidade Industrial" - F.V. Gonçalves da Silva, Sá da Costa, Lisboa, 6ª Edição, 1975.

- "O Custeio Variável e a Indústria. Uma Opinião Crítica" - José Manuel de Matos Carvalho, em "Jornal de Contabilidade", boletim da APOTEC, nº 225, Dezembro de 1995.

- "Revue Française de Comptabilité", nrs. 226 (Set./91), 265 (Mar/95), 269 (Jul,Ag./95) - Michel Lebas: "Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités", "Comptabilité de gestion: les défis de la prochaine décennie", "Oui, il faut définir la performance".