

Custos completos e Apoio à decisão

(perspectiva contabilística *versus* económica)

Introdução

Acontece por vezes que, numa empresa, decisões relacionadas com custos são tomadas com base em elementos fornecidos pela Contabilidade Analítica e não se questiona a razoabilidade dos critérios que foram adoptados aquando da formação dos custos completos. Com efeito, enquanto os custos dos factores directamente imputados a um produto não merecem contestação, pois baseiam-se em quantidades físicas praticamente imutáveis (materiais incorporados, mão de obra (m.d.o.) directa, energia consumida, amortizações dos equipamentos utilizados,...), já o mesmo não se passa com os critérios de repartição dos recursos comuns (espaço ocupado pelos equipamentos utilizados, m.d.o. indirecta de supervisão e controlo) que estão na base do cálculo dos custos indirectos, frequentemente em função do volume da m.d.o., ou do volume das horas máquina (h.m.), ou do valor acrescentado ou do custo das matérias-primas. Para efeitos do apoio à decisão, é muito importante conhecer estes critérios pois, em situações não estabilizadas apresentando flutuações de procura por parte do mercado, como é o caso descrito a seguir, os critérios devem ser postos em causa. Vejamos um caso fictício onde esta situação ocorre.

Exemplo

A Sociedade TELEDREAM, fabricante de aparelhos de telecomunicações, produz anualmente 1.000 unidades de um certo modelo, o qual, estima, manter-se-á ainda durante 3 anos. Algumas placas de circuitos impressos começaram por ser adquiridas ao exterior pelo preço unitário de 24 u.m. e ainda hoje esta situação se mantém. A Direcção pretende reavaliar a anterior decisão e, para tal, pediu um orçamento à Contabilidade Analítica da empresa. Passado algum tempo, foi-lhe apresentado um relatório que concluía que o custo unitário de produção das placas seria de 27,75 u.m., acrescentando que seria necessário para o efeito, adquirir equipamentos e dispositivos no valor de 27.000 u.m. O relatório incluía a justificação:

Rubricas de custo	Cálculo	Custo
Amortização dos equipamentos e dispositivos vários (quotas constantes)	27.000/3	9.000 u.m./ano
2.750 horas-operador a 0,80 u.m./hora da Secção de Montagem (até aqui a produzir abaixo da capacidade instalada)	2.750 x 0,8	2.200 u.m./ano
Amortização de parte do equipamento da Secção de Montagem a imputar ao projecto	5.000	5.000 u.m./ano
Salário de um <i>Designer</i> de circuitos a contratar no exterior	2.800	2.800 u.m./ano
Salário de um novo Eng ^o que dedicará 50% do seu tempo à produção de placas e os restantes 50% a outras actividades da empresa	1.750 <u>1.750</u> 3.500	1.750 u.m./ano
Materiais e componentes diversos	7 u.m./unid x 1.000 unid/ano	7.000 u.m./ano
Total	27.750	27.750 u.m./ano
Custo unitário	27.750 / 1.000	27,75 u.m./unid

Embora o preço unitário de compra seja inferior ao custo previsto de fabricação, a Direcção Industrial crê que, a alternativa de fabricação própria será mais vantajosa para a empresa, pois, existindo capacidade disponível na Secção de Montagem, aumentará a taxa de ocupação da m.d.o., actualmente subocupada, e contribuirá para diluir os custos fixos. Qual das duas alternativas será a melhor? Adoptar a fabricação própria ou continuar a subcontratação?

Considere os seguintes pressupostos:

- Taxa real de referência: 10%
- Valor residual do equipamento e dispositivos a adquirir: 0 u.m.
- O *Designer* e o Eng^o a contratar passarão para outros projectos logo que este termine.

Resolução

Notemos que os equipamentos e os operadores disponíveis não constituem um custo de oportunidade, pois, como se encontram ociosos, não são retirados de outras actividades lucrativas. Como tal, são irrelevantes para o processo de decisão. O mesmo não aconteceria se aqueles estivessem ocupados e fossem desviados de outra actividade e alocados a esta. Assim sendo, teremos de considerar apenas os custos incrementais decorrentes da decisão de fabricar, ou sejam, o investimento nos equipamentos e dispositivos necessários, o salário anual do *designer* e metade do salário anual do novo Engenheiro.

Teremos então:

Alternativa “Fabricação própria”:

$$CA_f = 27.000 \times (A/P;10;3) + 7 \times 1.000 + (2.800 + 1.750) \cong 22.410 \text{ u.m./ano}$$

Alternativa “Subcontrato”:

$$CA_s = 24 \times 1.000 = 24.000 \text{ u.m./ano}$$

A Direcção tinha razão. Como $CA_f < CA_s$, a alternativa “Fabricação própria” constitui a solução mais económica.

Eis um exemplo da confrontação entre uma perspectiva puramente contabilística e uma perspectiva económica.

Rui Assis
Outubro 2018