

SOBRE A PROBLEMATICA DOS CUSTOS REMANENTES

Plano do Trabalho

1 - Introdução	1
2 - Referencial teórico	1
3 - A abordagem clássica	2
3.1 - Primeiro exemplo	2
3.1.1 - Demonstrações e análises clássicas dos Custos Remanentes	3
4 - As limitações da abordagem clássica	4
5 - O problema dos custos remanentes nas empresas com produção diversificada	5
5.1 - Segundo exemplo	5
5.1.1 - Evidenciação e acompanhamento dos custos remanentes	7
5.1.2 - Detalhamento dos custos remanentes	10
5.1.3 - Custos Remanentes e o Planejamento Tático	10
6 - Tomada de posição	13
7 - Notas finais e conclusão	14
Bibliografia consultada e referida no texto	16

SOBRE A PROBLEMATICA DOS CUSTOS REMANENTES

Carlos Antonio De Rocchi

1 - INTRODUÇÃO

Em um artigo elaborado em colaboração com o professor Dr. Rudolf Ornstein, e publicado fazem uns dez anos, o Autor discorreu sobre o problema dos Custos Remanentes (CR), propondo os procedimentos que devem ser seguidos em sua determinação e no correspondente acompanhamento gerencial (4). No referido trabalho, optamos por estudar o problema apenas e tão somente sob o enfoque clássico e mais tradicional da Análise Custo-Volume-Rédito, qual seja, para o caso da empresa que produz e vende um único tipo de produto (ou serviço), e cuja relação Custo-Volume-Rédito é perfeitamente linear.

Reconhecemos que esta abordagem, embora permitisse demonstrar o problema desde o ponto de vista teórico, se apresenta totalmente falha para o equacionamento prático da questão, pois a quase totalidade das empresas apresenta produção diversificada, fabricando e comercializando simultaneamente vários tipos de produtos e/ou serviços. Consequentemente, resolvemos retornar ao tema, com o objetivo de discutir o problema da Remanência dos Custos naqueles casos onde a empresa ou entidade contábil apresenta produção diversificada, ou quando a relação Custo-Volume-Rédito é curvilínea, ao invés de linear.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com MELLEROWICZ (5), um dos primeiros estudiosos a pesquisar o tema, Custos Remanentes (CR) são "os custos da inércia humana em adaptar-se a uma nova situação".

Vale dizer, Custos Remanentes (CR) são consequência do emprego de fatores de produção que ficaram ociosos, como decorrência da redução do Nível de Atividade (NdA) desenvolvido pela empresa ou entidade, sem que se hajam providenciado as medidas necessárias para sua eliminação. Considerando que toda e qualquer empresa ou entidade deve ser considerada uma célula do organismo econômico, dentro do qual ela está inserida, age e opera, cumpre inicialmente considerar duas possíveis situações vivenciadas pela Empresa que esta suportando tais custos:

- A)- A Economia dentro da qual está inserida a empresa atravessa uma situação normal e, portanto, a retração do Nível de Atividade (NdA) se deve e se explica por problemas e situações particulares da própria entidade contábil. Ou,
- B)- A Economia dentro da qual está inserida a Empresa atravessa fase de recessão ou de crise, e esta situação do organismo macro-econômico se reflete no desempenho da Entidade.

Igualmente, e em qualquer destas duas situações, a ocorrência de Custos Remanentes (CR) poderá ser atribuída a uma dentre as quatro causas abaixo relacionadas:

- 1ª)- De ORDEM LEGAL - Neste caso, os Custos Remanentes (CR) decorrem da impossibilidade de demitir pessoal, e de rescindir contratos com cláusulas de fidelidade e/ou com prazo de duração determinado;
- 2ª)- De ORDEM SOCIAL - Decorrem da consideração pela situação dos empregados que poderiam ser despedidos, e/ou da impossibilidade de sustar o fornecimento de comodidades e facilidades que a Empresa presta a seus funcionários ou a terceiros (a não ser que aceite assumir, com esta suspensão, graves prejuízos em sua imagem pública, com os decorrentes reflexos negativos em seus negócios e em suas vendas);
- 3ª)- De ORDEM ORGANIZATÓRIA - Nesta caso, a Empresa tem receio de perder técnicos e especialistas, em benefício de seus concorrentes. Ou então, se verifica a impossibilidade de desativar instalações e máquinas;
- 4ª)- De ORDEM PSICOLÓGICA - Os empregados reduzem o ritmo de trabalho, ao mesmo tempo em que começam a ocorrer desperdícios de materiais, como consequência de um aumento no percentual de peças refugadas.

Da mesma forma, no estudo dos Custos Remanentes (CR) devemos reconhecer quatro fases

ou momentos da vida azidental:

- I)- A FASE DE NORMALIDADE, que se caracteriza pela constância de volume de operações em torno de um determinado patamar. O Nível de Atividade (NdA) desenvolvido apresenta somente pequenas variações, que podem ser desconsideradas para fins práticos;
- II)- A FASE DE ASCENÇÃO, durante a qual a Empresa vai ampliando seu volume de operações e desenvolvendo Níveis de Atividade cada vez mais altos. Nesta fase, a empresa adquire e estoca fatores de produção, que estão destinados a serem transformados, mais tarde, em custos;
- III)- A FASE DE RETRAÇÃO, que se caracteriza por uma constante e permanente redução do Nível de Atividade (NdA) a cada novo período de custos, propiciando o surgimento dos Custos Remanentes (CR); E,
- IV)- A FASE DE RECUPERAÇÃO. Quando, superadas as causas e os problemas que originaram a retração das atividades, a Empresa começa a reerguer seu volume de operações, até retornar ao NdA que desenvolvia antes de ingressar na fase de retração.

Se, ao final da fase de recuperação, a estrutura de preços e custos da Empresa retornar aos moldes existentes na fase de ascensão, terá ocorrido a total eliminação dos Custos Remanentes.

No estudo e análise dos Custos Remanentes (CR), as fases de Normalidade e de Ascensão apresentam a mesma problemática e características gerais. Entretanto, quando uma Entidade Contábil está em fase de Normalidade e ingressa em uma fase de Retração, o fenômeno da Remanência dos Custos costuma se manifestar de forma relativamente branda, enquanto que se estiver atravessando fase de Ascensão e ocorrer retração, a tendência será os Custos Remanentes (CR) alcançarem expressão bastante significativa.

Diante da ocorrência dos Custos Remanentes (CR), e qualquer que seja a situação e/ou a causa, compete ao Sistema de Apuração e Análise de Custos (SAAC):

- 1)- Calcular o montante e a composição dos Custos Remanentes (CR), exercício a exercício;
- 2)- Relatar para a Gerencia os efeitos de tais custos sobre a formação do rédito, o fluxo financeiro e os Controles Internos;
- 3)- Enquanto durar a fase de retração das atividades, acompanhar a evolu o desses Custos Remanentes (CR), verificando o que já tenha sido realizado para sua elimina o, e ao mesmo tempo sugerindo as medidas e procedimentos necessários para mantê-los dentro de limites suportáveis;
- 4)- Ao se iniciar a fase de Recupera o, acompanhar os procedimentos gerenciais que serão adotados para o retorno   rela o Custo-Volume-Rédito existente durante a fase de Ascensão (ou de Normalidade), dispensando especial aten o ao risco de uma possível transforma o dos Custos Remanentes (CR) em custos institucionalizados.

A institucionaliza o dos Custos Remanentes (CR) equivalerá a incrementar, de forma permanente, desnecessária e injustificada, os Custos Totais (CT) da Empresa.

3 -- A ABORDAGEM CLÁSSICA

Em nosso trabalho anterior, seguimos as proposi es de MELLEROWICZ (5) e de ORNSTEIN (7), e demonstramos a problemática dos Custos Remanentes (CR) através de um exemplo simples, e discutindo somente a fenomenologia observada durante as fases de normalidade (ou de ascensão) e de retra o do NdA. Em linhas gerais, o modelo então desenvolvido seguia o exemplo apresentado a seguir.

3.1 -- PRIMEIRO EXEMPLO

Durante o segundo semestre do ano findo, a TRANSPORTADORA ROSARIENSE apresentou os dados de produ o, receitas e custos ilustrados no quadro 1.

Conforme se pode ver, a empresa vinha atravessando uma fase de ascensão do NdA, mas a partir do mês de novembro o volume de opera es começou a se contrair, e isto conduziu a prejuízos em Níveis de Atividade onde anteriormente a empresa já conseguia formar réditos positivos.

Fa e aos valores apresentados no referido demonstrativo, a Dire o da Empresa solicitou ao Contador de Custos que informasse:

- A)- Qual foi o Custo Remanente Total (CR), durante a fase de retra o do Nível de Atividade (NdA);
- B)- Fornecesse o desdobramento desses Custos Remanentes, m s a m s;

Quadro 1

MESES	Produção em toneladas/km	RECEITAS em Cr\$	CUSTO TOTAL em Cr\$	RÉDITOS em Cr\$
Julho	22.340	206.645,00	203.200,00	3.445,00
Agosto	24.120	223.110,00	214.325,00	8.785,00
Setembro	25.800	238.650,00	224.825,00	13.825,00
Outubro	27.340	252.895,00	224.450,00	18.445,00
Novembro	25.980	240.315,00	230.391,60	9.923,40
Dezembro	23.860	220.705,00	217.841,20	2.863,80

2º - Demonstresse a influência desses Custos Remanentes sobre o rédito da Empresa.

2.1.1 - DEMONSTRAÇÕES E ANÁLISES CLÁSSICAS DOS CUSTOS REMANENTES

Com respeito aos dados apresentados acima, a primeira observação que deve ser feita é que a relação Custo-Volume-Rédito (Relação CVR), existente durante a fase de ascensão, não será válida para o período de retração. No caso em pauta, cumprirá realizar um primeiro levantamento para o período de julho e outubro, e uma segunda análise para os meses de novembro e dezembro.

A sistemática adotada poderá ser uma análise através do método dos pontos alto e baixo, ou pelo método dos mínimos quadrados. Em qualquer uma destas abordagens, encontraremos os valores apresentados no quadro 2.

Quadro 2

Detalhamento dos custos e dos preços	Estruturas de custos durante as fases de:	
	Ascensão	Retração
Preço de venda unitário	(A) Cr\$ 9,25	Cr\$ 9,25
(-) Custos variáveis unitários	(B) Cr\$ 6,25	Cr\$ 5,92
(=) Contribuição de cobertura	(C) Cr\$ 3,00	Cr\$ 3,33
CUSTOS FIXOS MENSAIS	(D) 63.575,00	76.590,00
Ponto de equilíbrio em unidades físicas	(D/C) (E) 21.192 t/km	23.000 t/km

Determinadas as estruturas de custo, as influências dos Custos Remanentes sobre a formação do rédito podem ser claramente visualizadas através de uma demonstração tabeilar, na forma apresentada no quadro 3.

Quadro 3

Mes	Nível de atividade (t/km)	VARIÁÇÕES DE CUSTOS OBSERVADAS	CUSTOS REMANENTES		Relação CR/V	Notas explicativas e comentários
			TOTAL (CP-CE)	Por unidade (D/B)		
A	B	C	D	E	F	G
NOV	25.980	Custo Previsto (CP) (Cr\$ 6,25 x 25.980)+Cr\$ 63.675,00 = Cr\$ 225.950,00 Custo Efetivo (CE) Cr\$ 240.315,00	4.441,50	0,17096	0,018	Os Custos Remanentes atingem Cr\$ 0,17 em cada t/km, e para cada cruzeiro gerado pelas vendas se deverá reservar Cr\$ 0,018 para cobertura dos Custos Remanentes.
DEZ	23.860	Custo Previsto (CP) (Cr\$ 6,25 x 23.860)+Cr\$ 63.575,00 = Cr\$ 212.700,00 Custo Efetivo (CE) Cr\$ 217.941,20				A parcela de Custos Remanentes se elevou para Cr\$ 0,210547 em cada tonelada, e a incidência sobre as vendas subiu para Cr\$ 0,023 em cada cruzeiro gerado pelas vendas.

Acreditamos que não é necessário observar que a elaboração de um demonstrativo com características semelhantes ao quadro 3, somente será possível quando a empresa dispuser de um Sistema de Custos Padrão (SCP) eficiente e bem estruturado. Cabe ainda observar que, quando da comparação entre os Custos Previstos (que corresponderiam, em um caso real, aos Custos Padrão) e os Custos Efetivos (CE), se poderá dispensar cuidados especiais para identificar e apartar corretamente o desvio ocasionado pelas variações de custos (variações de preços, variações de eficiência) e os desvios ocasionados pela existência de Custos Remanentes (CR).

Mais ainda, e sob este aspecto, a demonstração apresentada no quadro 2 somente poderá ser total e efetivamente considerada naqueles casos em que a empresa estiver operando com plena eficiência e, conseqüentemente, suas variações de custos se apresentam nulas.

AS LIMITAÇÕES DA ABORDAGEM CLÁSSICA

Nossos estudos e pesquisas de campo demonstram que o enfoque ortodoxo e tradicional, desenvolvido na forma apresentada no exemplo apresentado acima, contém várias lacunas. Os Autores consultados e citados na bibliografia, que discorreram sobre o fenômeno da Remanência de Custos, não distinguem entre a problemática dos Custos Remanentes (CR) ocorridos como conseqüência de épocas de recessão ou crises econômicas, e aqueles que são conseqüência dos problemas internos da própria empresa. Em uma avaliação gerencial, o primeiro aspecto a ser analisado diz respeito a situação conjuntural da Economia, pois é difícil pensar que o posicionamento administrativo deverá ser diferente, conforme a retração do NdA tenha ocorrido como conseqüência de uma fase recessiva ou de crise na Economia, ou foi devido a problemas particulares da empresa (ou de alguns de seus segmentos).

O comportamento e posicionamento gerenciais, com relação aos Custos Remanentes (CR), também irá depender do tempo de duração previsto ou estimado para as fases de Retração e de Recuperação. Uma das razões que levam uma empresa a aceitar ou suportar Custos Remanentes (CR) é a esperança de alcançar seu volume de operações ao mesmo Nível de Atividade (NdA) que alcançava durante a fase de normalidade (ou o mais alto atingido durante uma fase de expansão), ao superar e finalizar a Fase de Recuperação. Quando se acredita que a retração e a recuperação permanecerão por longos períodos de tempo, é quase certo que a melhor alternativa será a eliminação de todos os fatores que iriam gerar Custos Remanentes (CR), mesmo quando

tal procedimento signifique eliminar, desativar parcialmente, ou contrair significativamente o potencial produtivo da Empresa ou Entidade. Se, ao contrário, existirem motivos para se crer que a Remanência terá curta duração, provavelmente a melhor alternativa será manter os fatores ociosos e conviver com os Custos Remanentes (CR), pois esta opção conduzirá, no futuro, a menores custos do que os gastos que seriam necessários para a reposição, quando a empresa retornar para uma fase de normalidade ou de ascensão.

Em alguns casos, o tratamento a dispensar aos Custos Remanentes (CR) deverá ser diferente, conforme sejam motivados por razões de ordem legal, social, organizatória ou psicológica. Custos Remanentes (CR) decorrentes de motivos de ordem legal devem ser considerados, desde logo, como incontrolláveis ou de difícil redução, enquanto que (desde o ponto de vista teórico), os originados em motivos de ordem social dependem, para sua total eliminação, de somente uma decisão gerencial.

Um dos motivos que justificam a distinção entre as fases de Retração e de Recuperação, é a diferente forma de controlabilidade sobre as várias classes de Custos Remanentes (CR). Durante a fase de Retração, os Custos Remanentes (CR) originados em motivos de ordem psicológica costumam ser praticamente incontrolláveis, pelo fato de ser difícil ou até mesmo impossível encontrar argumentos motivadores, que contribuam para aliviar ou reduzir as tensões. Ao se iniciar a fase de Recuperação, tais custos já se tornam bem mais controláveis, e em alguns casos até mesmo começam a regridir, sem maiores esforços por parte da Administração.

De um modo geral, podemos sintetizar a situações típicas do comportamento gerencial em relação aos Custos Remanentes, na forma apresentada no quadro 4.

5 - O PROBLEMA DOS CUSTOS REMANENTES NAS EMPRESAS COM PRODUÇÃO DIVERSIFICADA

Igualmente, os tratadistas consultados tem se limitado a raciocinar e exemplificar com empresas que produzem e vendem um único tipo de produto (ou serviço). Nenhum estudo sobre custos, que se pretenda sério podera ser considerado completo, se não se detiver na discussão e proposta de equacionamento dos problemas que ocorrem nas empresas com produção diversificada, assim definidas aquelas entidades que produzem e comercializam simultaneamente vários tipos ou linhas de produtos e/ou serviços. Se recordarmos que a redução do Nível de Atividade (NdA) tanto podera ocorrer em consequência de fatores conjunturais da Economia, como devido a problemas mercadológicos ou técnicos, particulares da Empresa ou de apenas uma de suas linhas de produção ou segmentos de comercialização, será fácil concluir que, em muitos casos, poderemos nos deparar, neste tipo de empresa, com tres classes de Custos Remanentes:

- A)- Custos Remanentes de responsabilidade da empresa, vista como um todo;
- B)- Custos Remanentes que devem ser atribuidos direta e exclusivamente a uma especifica linha ou tipo de produto (ou de serviço); E,
- C)- Custos que, por terem ficado remanentes em uma determinada linha, são relocados para aproveitamento total ou parcial em um outro segmento.

Discutiremos a seguir a problemática dos Custos Remanentes (CR) nas Empresas com Produção Diversificada, através do desenvolvimento de um exemplo numérico prático. Ao mesmo tempo, aproveitaremos para discorrer sobre os fenômenos e problemas característicos da Fase de Recuperação.

5.1 - SEGUNDO EXEMPLO

A METALURGICA SANTA FE fabrica e vende tres tipos de produtos; fogões domésticos, aquecedores de água (boilers) e maquinas de lavar louça. Durante o último ano, a empresa praticou os preços de venda e as politicas de comercialização apresentadas no quadro 5.

Durante o referido exercicio, a empresa vendeu as unidades detalhadas no quadro 6. Os custos apresentados no referido demonstrativo correspondem ao Custo dos Produtos Vendidos, mas expressos ao valor dos Custos de Produção.

No processo de fabricação destes produtos, ocorrem operações que são realizadas em Centros de Custos utilizados por todas as linhas de produção, enquanto que outras operações fabris são realizadas em Centros de Custos utilizados por apenas e tão somente uma única linha. Consequentemente, todas as linhas de produtos da METALURGICA SANTA FE possuem Custos Fixos Próprios.

No mes de junho em diante começou a ocorrer uma queda na venda de Aquecedores e Lavadoras, o mesmo acontecendo com os Fogões, a partir do mes de agosto. Em setembro, a Direção da Empresa

Quadro 4

Situação Conjuntural	Fases vivenciadas pela Empresa	Motivos que ocasionam os Custos Remanentes, e decisões típicas que podem ser tomadas
Economia em fase de recessão ou em crise	A empresa como consequência da recessão ou da crise econômica ingressa na fase de retração do Nível de Atividade	<p>A retração do Nível de Atividade (NDA) não pode ser imposta pela Direção da empresa. Nesta situação, uma grande parte dos Custos Remanentes é explicada por motivos de ordem social, pois a Gerência assume o ônus de manter alguns empregados em atividade, para evitar o agravamento dos problemas sociais decorrentes da recessão ou crise.</p> <p>Além disso, existe o interesse em preservar a imagem pública e a Direção evita confessar que está enfrentando problemas, o que se tornaria público e evidente, se fossem realizadas grandes número de demissões!</p>
Economia em recuperação normal	Fase de recuperação - Os problemas que ocasionaram a retração da atividade não foram resolvidos	<p>Os CUSTOS REMANENTES</p> <ul style="list-style-type: none"> -De ORDEM LEGAL - Apresentam pouco ou nenhum controle -De ORDEM SOCIAL - A Direção aceita suportá-los, para manter sua imagem pública, ou para evitar o reduções dos Custos Remanentes de ordem psicológica -De ORDEM ORGANIZATORIA - Quase sempre, a decisão final é mantê-los, pois esta decisão se apresenta como o melhor por custo (a longo prazo) no que a maioria dos indivíduos costuma pensar, na Fase de Recuperação -De ORDEM PSICOLÓGICA - Problema de difícil solução, pois na fase de retração a eficácia das medidas que foram tomadas dependerá fortemente do ambiente aziendale e da estrutura organizacional. Se a ocorrência for serena, o problema tende a que se propaga a outros segmentos
Economia em recuperação normal	Fase de recuperação - Os problemas que ocasionaram a retração já foram resolvidos normalmente	<p>Os CUSTOS REMANENTES</p> <ul style="list-style-type: none"> -De ORDEM LEGAL - Apresentam pouco ou nenhum controle -De ORDEM SOCIAL - Ficam automaticamente suprimidos. No menos, são minimizados -De ORDEM ORGANIZATORIA - Ficam resolvidos, com o comprometimento dos funcionários especializados em áreas técnicas e gerais -De ORDEM PSICOLÓGICA - Também é diminuído, com o controle da redução das tensões e fobias, desaparece o medo, as preocupações e demissões, etc. <p>Além disso, durante a fase de recuperação, a Direção procura tranquilizar e motivar seus funcionários, o que antes apresentava uma tarefa difícil, durante a fase de retração.</p>

Quadro 5

		Linha FOGÕES A GÁS		Linha AQUECEDORES		Linha LAVADORAS	
		Valor Cr\$	%	Valor Cr\$	%	Valor Cr\$	%
PREÇO DE VENDA POR UNIDADE	A	2.500,00	100	5.000,00	100	7.500,00	100
CUSTOS ESPECIAIS DE VENDA							
-Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Comissão aos Vendedores e Representantes, etc...	B	(500,00)	(20)	(1.400,00)	(28)	(2.250,00)	(30)
CUSTOS VARIÁVEIS DE VENDA							
-Quota para propaganda e publicidade	c	(25,00)	(1)	(200,00)	(4)	(600,00)	(8)
-Frete e carretos	d	(25,00)	(1)	(50,00)	(1)	(150,00)	(2)
	(c+d)	(50,00)	(2)	(250,00)	(2)	(750,00)	(10)
MARGEM BRUTA DE LUCRO SOBRE VENDAS	A-(B+E)	1.950,00	78	3.300,00	66	4.500,00	60
CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO							
-Materias primas e auxiliares	g	(1.200,00)		(900,00)		(1.100,00)	
-Componentes comprados de terceiros	h	-		(300,00)		(800,00)	
-Mão de Obra Direta e Encargos Previdenciários	i	(300,00)		(600,00)		(450,00)	
	(g+h+i)	(1.500,00)	(60)	(1.800,00)	(36)	(2.350,00)	(31)
CONTRIBUIÇÃO DE COBERTURA UNITÁRIA	(F-J)	450,00	18	1.500,00	30	2.150,00	29
CUSTOS FIXOS DIRETOS DAS LINHAS (mensais)	L	180.000,00		210.000,00		129.000,00	
Ponto de equilíbrio setorial (unidades/mes) (L/K)	M		400		140		60

resolveu reestruturar seu Departamento Técnico, e contratou um novo Gerente de Produção.

No último trimestre do ano, as vendas começaram a se reerguer. Agora, concluído o exercício e ao elaborar seus planos e fixar metas para os próximos exercícios, a Direção da METALURGICA SANTA FE deseja saber se os Custos Remanentes (CR) já foram convenientemente eliminados, e ao mesmo tempo discutir a adoção de novas políticas de comercialização.

5.1.1 - EVIDENCIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DOS CUSTOS REMANENTES

Diferentemente de nosso primeiro exemplo, temos agora várias linhas de produtos, e os dados apresentados se referem a três distintas e diferentes fases; Ascensão, Retração e Recuperação.

Vamos estabelecer inicialmente Relações Custo-Volume-Rédito para cada linha de produtos, e para cada uma das fases observadas durante o exercício. Para este efeito, dividiremos os dados observados em três distribuições; Normalidade (ou Ascensão), Retração e Recuperação. Computando os dados observados e referentes aos custos de produção (quadro 6), primeiramente pelo Método dos Pontos Alto e Baixo, e

Quadro 6

M E S E S	Linha FOGÕES A GÁS		Linha AQUECEDORES		Linha LAVADORAS		Custos Fixos Indiretos	CUSTOS TOTAIS (de fabricação)
	Qt.	Custos Diretos	Qt.	Custos Diretos	Qt.	Custos Diretos		
Janeiro	720	1.260.000,00	500	1.110.000,00	100	364.000,00	300.000,00	3.034.000,00
Fevereiro	725	1.267.500,00	505	1.119.000,00	100	364.000,00	300.000,00	3.050.500,00
Março	725	1.267.500,00	510	1.128.000,00	104	373.400,00	300.000,00	3.068.900,00
Abril	730	1.275.000,00	517	1.140.600,00	105	375.750,00	300.000,00	3.091.350,00
Mai	735	1.282.500,00	510	1.128.000,00	105	375.750,00	300.000,00	3.086.250,00
Junho	740	1.290.000,00	505	1.119.000,00	82	332.280,00	300.000,00	3.041.280,00
Julho	749	1.303.500,00	495	1.102.000,00	80	327.600,00	300.000,00	3.033.100,00
Agosto	700	1.239.000,00	485	1.094.600,00	82	331.780,00	300.000,00	2.965.380,00
Setembro	650	1.166.500,00	464	1.057.640,00	83	334.620,00	330.000,00	2.888.760,00
Outubro	660	1.172.150,00	495	1.110.700,00	85	334.935,00	330.000,00	2.947.785,00
Novembro	700	1.236.750,00	510	1.137.550,00	105	381.835,00	330.000,00	3.086.135,00
Dezembro	710	1.245.150,00	516	1.147.270,00	110	393.560,00	330.000,00	3.115.980,00

a seguir pelo Método dos Mínimos Quadrados, encontraremos os resultados encontrados no quadro 7.

Observe-se que os dados tabulados no quadro 6 representam somente os custos de produção. Por este motivo, consideraremos em nossos cálculos a Margem Bruta de Lucro sobre as Vendas (preço de venda menos os custos variáveis de comercialização).

Os resultados encontrados e demonstrados no quadro 7 parecem confirmar as proposições teóricas que foram levantadas em nosso primeiro trabalho sobre este tema (4). Durante a fase de retração do Nível de Atividade ocorre uma aparente redução dos custos variáveis e um aumento dos custos fixos, com a conseqüente elevação do Ponto de Equilíbrio.

Na fase de recuperação, os custos variáveis começam a retornar aos mesmos valores da fase de normalidade (ou de ascensão), enquanto os custos fixos começam a retornar aos mesmos patamares em que se situavam antes de se iniciar a retração. Todos estes fenômenos estavam previstos, e estão de acordo com a Teoria Clássica da Remanência de Custos.

Contudo, se analisarmos com mais profundidade os dados computados no quadro 7, iremos verificar que a Análise Custo-Volume-Rédito, na forma em que foi desenvolvida, apresenta algumas limitações e restrições:

- a)- Desde o ponto de vista da operacionalidade, ela somente pode ser realizada após o encerramento ou separação de cada fase, o que conduz a um excessivo defasamento entre o momento de ocorrência do fenômeno e a coleta de dados e a evidenciação;
- b)- Os parâmetros assim obtidos oferecem um baixo grau de confiabilidade. Isto pode ser facilmente comprovado, quando aplicamos o Método dos Mínimos Quadrados na computação das relações CVP existentes durante as diferentes fases. Quando se tratar de uma abordagem linear (como a que temos em nosso exemplo), e dispusermos de três ou mais observações, podemos aprofundar a análise determinando os limites de confiança. No caso que estamos desenvolvendo, esta técnica não poderá ser aplicada para as linhas "Fogões" e "Lavadoras" durante a fase de retração. Mas quando ela pode ser aplicada, percebemos que o grau de confiança se apresenta muito alto na fase de ascensão, mas é excessivamente baixo nas duas fases seguintes. Isto comprova, mais uma vez, que a Remanência de Custos rompe a relação Custo-Volume-Rédito, e pede um outro enfoque, diferente, para a correta determinação da estrutura de custos e a correspondência ao CVP.

No caso que estamos desenvolvendo, o Método dos Mínimos Quadrados indicou que as linhas

Quadro 7

	Valores obtidos através do Método dos Pontos Alto e Baixo			Valores obtidos através do Método dos Mínimos Quadrados			
	Fase de Ascensão	Fase de Retração	Fase de Recuperação	Fase de Ascensão	Fase de Retração	Fase de Recuperação	
Linha "FOGÕES"							
Período abrangido	A	Jan/Jul	Ago/Set	Out/Dez	Jan/Jul	Ago/Set	Out/Dez
MARGEM BRUTA DE VENDA	B	1.950,00	1.950,00	1.950,00	1.950,00	1.950,00	1.950,00
(-) Custos variáveis unitários	C	(1.500,00)	(1.450,00)	(1.460,00)	(1.500,00)	(1.450,00)	(1.532,00)
(=) Contribuição de cobertura	D	450,00	500,00	490,00	450,00	400,00	418,00
CUSTOS FIXOS DA LINHA	E	(180.000,00)	(224.000,00)	(208.550,00)	(180.000,00)	(224.000,00)	(164.768,00)
Ponto de Equilíbrio E/D (F)	F	400	593	426	400	551	394
Graus de confiança	G	prejudicado	prejudicado	prejudicado	muito alto	inaplicável	muito baixo
Linha "AQUECEDORES"							
Período abrangido	H	Jan/Abr	Mai/Set	Out/Dez	Jan/Abr	Mai/Set	Out/Dez
MARGEM BRUTA DE VENDA	I	3.300,00	3.300,00	3.300,00	3.300,00	3.300,00	3.300,00
(-) Custos variáveis unitários	J	(1.800,00)	(1.529,76)	(1.503,33)	(1.800,00)	(1.482,00)	(1.752,00)
(=) Contribuição de cobertura	K	1.500,00	1.770,44	1.796,67	1.500,00	1.818,00	1.548,00
CUSTOS FIXOS DA LINHA	L	(210.000,00)	(347.921,85)	(371.550,00)	(210.000,00)	(372.180,00)	(214.030,00)
Ponto de Equilíbrio L/K (M)	M	140	197	207	140	205	158
Graus de confiança	N	prejudicado	prejudicado	prejudicado	muito alta	muito baixa	muito baixa
Linha "LAVADORAS"							
Período abrangido	O	Jan/Mai	Jun/Jul	Ago/Dez	Jan/Mai	Jun/Jul	Ago/Dez
MARGEM BRUTA DE VENDA	P	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00
(-) Custos variáveis unitários	Q	(2.350,00)	(2.340,00)	(2.206,43)	(2.350,00)	(2.340,00)	(2.224,00)
(=) Contribuição de cobertura	R	2.150,00	2.160,00	2.293,57	2.150,00	2.160,00	2.276,00
CUSTOS FIXOS DA LINHA	S	(129.000,00)	(140.160,00)	(150.852,70)	(129.000,00)	(140.400,00)	(145.895,00)
Ponto de Equilíbrio S/R (T)	T	60	65	66	60	65	64
Graus de confiança	U	prejudicado	prejudicado	prejudicado	muito alta	inaplicável	muito baixa

"Fogões" e "Aquecedores" apresentaram, durante a fase de recuperação, pontos de equilíbrio mais baixos que os encontrados durante a fase de ascensão. Isto também comprova a inadequação do método, quando aplicado a uma empresa ou segmento em Remanência.

Para as Análises CVR através do Método dos Mínimos Quadrados, utilizamos a abordagem simplificada, computando os desvios em relação as médias das variáveis explicada e explicativa. Se houvessemos utilizado o processo longo, constataríamos que a quase totalidade das distribuições pediria uma análise mais aprofundada, recorrendo-se a uma abordagem não linear. Mas o tratamento curvilíneo não conduziria a resultados mais precisos, a solicitação é consequência da inadequação dos dados disponíveis.

Na prática, poderemos tentar superar parcialmente algumas das limitações acima citadas, recorrendo ao emprego de Análises CVR parciais e sucessivas, considerando a cada vez somente os dados referentes aos dois últimos períodos de custos. Entretanto, temos constatado que esta abordagem também pode conduzir a resultados irrealis e pouco satisfatórios.

Considerada a fragilidade da Analise Custo-Volume-Redito tradicional, quando aplicada a evidenciação dos Custos Remanentes, tentaremos a resolução do problema através do Método Tabela.

Pelo fato de termos agora várias linhas de produtos e (consoante ao que afirmamos anteriormente), esperamos encontrar tres classes de Custos Remanentes, faremos a demonstração na forma apresentada no quadro 8.

5.1.2 - DETALHAMENTO DOS CUSTOS REMANENTES

Para uma correta e adequada análise dos Custos Remanentes, será necessário demonstrar, de forma clara e objetiva:

- a)- Os motivos que ocasionaram tais custos;
- b)- Em quais tipos de custos está se verificando o fenômeno da remanência;
- c)- A controlabilidade e eliminabilidade que se tem sobre tais custos; E,
- d)- Em se tratando de Empresas com Produção Diversificada: Qual a parcela que se deve atribuir a Empresa como um todo; diretamente a cada linha ou tipo de produto (ou serviço); e aquelas que foram remanejadas de um para outro segmento.

Uma demonstração tabela, semelhante a ilustrada no quadro 8, já permite obter uma clara evidenciação dos Custos Remanentes (CR), e é especialmente adequada para informar a Alta Administração sobre o problema. Entretanto, o controle a nível intermediário poderá pedir desdobramentos mais detalhados.

Suponhamos que os Custos Remanentes do mes de setembro (período em que eles alcançaram seu nível mais alto), tivessem a composição ilustrada no quadro 9. Em um único demonstrativo se poderá explicar em quais tipos de custos se verificaram as remanências, sua controlabilidade e suas causas.

5.1.3 - CUSTOS REMANENTES E O PLANEJAMENTO TÁTICO

Segundo a maior parte dos estudiosos, a Remanência atinge somente os custos variáveis. Contrariando a opinião desta linha mais conservadora de pesquisadores contábeis, incluímos também Custos Estruturais (Fixos) entre os Custos Remanentes, em várias das demonstrações de nosso exemplo, pois entendemos que a Remanência pode atingir também aos Custos Fixos.

Especialmente naqueles casos onde se pode prever uma longa duração para as fases de retração e de recuperação, se deverá decidir se a opção mais racional é:

- a)- Reduzir e/ou simplificar as estruturas existentes (operacional, de vendas, administrativa) na Empresa, como forma de diminuir os Custos Fixos que estão remanescendo; Ou,
- b)- Manter as estruturas existentes e conviver com elevados Custos Ociosos (e Remanentes), decorrentes de um superdimensionamento dos Custos Fixos.

Quando a análise indicar a conveniência de alienar recursos estruturais, irão ocorrer, quase sempre, fortes resistências à efetivação daquelas medidas. Ao contrário do que aconselham a técnica e o bom senso, a tendência mais usual (especialmente quando a retração do Nível de Atividade ocorreu por problemas internos e particulares da Empresa) é criar novos departamentos e/ou serviços, e encarrega-los de resolver o problema.

Se tais departamentos ou serviços não conseguirem superar a remanência, a empresa