



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GLADSON CARVALHO RIBEIRO

CUSTEIO ABC COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

**Campina Grande – PB
2011**

GLADSON CARVALHO RIBEIRO

Custeio ABC como ferramenta de Gestão

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador (a): Professor Gitano Souto Silva.

**Campina Grande – PB
2011**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE ADMINISTRAÇÃO E CONTÁBEIS-UEPB

R484c Ribeiro, Gladson Carvalho.
Custeio ABC como ferramenta de gestão. [manuscrito] /
Gladson Carvalho Ribeiro. – 2011.
43f.;il.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011.

“Orientação: Prof. Esp. Gitano Souto Silva ,
Departamento de Contabilidade”.

1. Contabilidade de Custos. 2.Custos. 3.Gestão. I.
Título.


21. ed. CDD 657.42

GLADSON CARVALHO RIBEIRO

Custeio ABC como ferramenta de Gestão

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota média 9,0 (NOVE), atribuída pela banca constituída pelo orientador e examinadores abaixo.

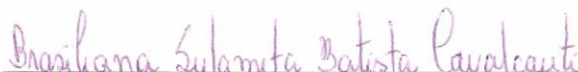
Aprovada em 09 / 06 / 2011.



Prof. Esp. Gitano Souto Silva
Universidade Estadual da Paraíba
Orientador



Prof. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier
Universidade Estadual da Paraíba
Examinadora



Prof. Esp. Brasiliana Sulamita Batista Cavalcanti
Universidade Estadual da Paraíba
Examinadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus por ter iluminado minha mente e me dado forças para seguir sempre em frente sem nunca desistir, guiando-me sempre pelo caminho certo;

a meus pais, Moacir Ribeiro e Dilza Carvalho, em primeiro lugar por ter me dado a vida, e depois por me incentivarem sempre e estarem sempre presentes nos momentos em que precisei;

a todos de minha família, os quais sempre torceram por mim, em especial meu avô Hermínio e minha tia Socorro, os quais estiveram presentes de uma maneira mais constante;

á todos os meus amigos, companheiros de longa jornada, dos quais destacarei minha prima Naína, Deleon Almeida, Wesley, Yuri e Matheus;

a meu orientador, professor Gitano Souto Silva, por ter me auxiliado na condução desse trabalho acadêmico e; por fim, a todos que direta ou indiretamente me ajudaram nessa caminhada.

RESUMO

A contabilidade de Custos dispõe de vários métodos de custeamento de produtos, nesse trabalho acadêmico aqui disposto, destaca-se um sistema conhecido como Activity Based Costing (ABC) ou simplesmente Custeio Baseado em Atividades, no qual se enfatiza o estudo mais minucioso da ocorrência dos custos, com o principal pressuposto de identificação das atividades necessárias para a produção de um determinado produto. O trabalho conta com o embasamento principal de demonstrar o Custeio Baseado em Atividades não só como mero redutor dos custos indiretos de produção através de suas atividades e de seus direcionadores de custos (Cost Drivers), mas também enfatizá-lo como ferramenta de gestão, utiliza-se como metodologia, a pesquisa bibliográfica, a análise de alguns documentos e em novas tendências da contabilidade. A abordagem do tema se dá a partir da evolução do custeio ABC, onde são apresentados os tipos de custos, outros métodos de custeio como: Custo-Padrão, Custeio Variável e custeio por Absorção; chegando a apresentação do custeio ABC, seu surgimento, objetivos, vantagens e desvantagens e, as ferramentas utilizadas pelo Activity Based Costing. Por fim, o ABC será visto como uma técnica bastante prudente, já que poderá auxiliar em várias decisões empresariais, pois além de demonstrar as informações mais detalhadas sobre a produção, poderá ocasionar mudanças no processo de gerenciamento nas companhias, fazendo com que as perspectivas sejam vistas cada vez mais em longo prazo.

Palavras-Chaves: Custos, Atividades, Direcionadores, Informação.

ABSTRACT

Cost accounting provides various methods of costing of products, this academic work provided here, there is a system known as Activities Based Costing (ABC) or simply the Activity Based Costing, in which he emphasizes the detailed study of the occurrence of costs, with the main assumption for the identification of activities needed to produce a given product. The work has the main basis of demonstrating the Activity Based Costing not only as merely reducing the indirect costs of production through their activities and their cost drivers (Cost Drivers), but also emphasize it as a management tool, using methodology, the research literature, analysis of documents and some new trends in accounting. The theme is the evolution from the ABC, which lists the types of costs, other costing methods such as Cost-Standard, Variable Costing and Absorption Costing, arriving at ABC's presentation, its emergence, objectives , advantages and disadvantages, and the tools used by the Activities Based Costing. Finally, the ABC will be seen as a technical rather cautious, as it may assist in several business decisions because, apart from showing the more detailed information on production, may cause changes in the management process in companies, making the prospects are increasingly seen in the long term.

Key Words: Costs, Activities, Drivers, Information.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Figura 1. Custos variáveis..... | 13 |
| Figura 2. Custos fixos..... | 14 |
| Figura 3. Custos semi-variáveis..... | 14 |
| Figura 4. Custos semi-fixos..... | 15 |
| Figura 5. Critério ABC: Uma visão global..... | 23 |
| Figura 6. A Atividade como processamento de uma transação..... | 31 |
| Figura7. Curva ABC..... | 35 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1. Atribuição dos custos diretos a cada produto..... | 27 |
| Tabela 2. Custos indiretos em valor monetário..... | 27 |
| Tabela 3. Tempo distribuído através de Horas-máquina..... | 28 |
| Tabela 4. Custo Indireto dividido por hora-máquina..... | 28 |
| Tabela 5. Alocação dos custos sem departamentalização..... | 28 |
| Tabela 6. Classificação de cada produto de Departamento..... | 29 |
| Tabela 7. Classificação dos Custos Indiretos de cada setor atribuindo uma.. taxa para cada..... | 29 |
| Tabela 8. Alocação dos Custos Indiretos analisando o período de cada produto.. nos departamentos..... | 30 |
| Tabela 9. Levantamento dos custos das Atividades..... | 33 |
| Tabela10. Levantamento dos Direcionadores de Atividades..... | 34 |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 8 |
| 1.2 PROBLEMÁTICA..... | 8 |
| 1.3 OBJETIVO GERAL..... | 9 |
| 1.3.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS..... | 9 |
| 1.4 JUSTIFICATIVA..... | 9 |
| 1.5 METODOLOGIA..... | 10 |
| 2 SURGIMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS..... | 11 |
| 2.1 TIPOS DE CUSTOS..... | 13 |
| 3 GESTÃO..... | 15 |
| 4 MÉTODOS DE CUSTEIO..... | 16 |
| 4.1 CUSTO-PADRÃO..... | 16 |
| 4.2 CUSTEIO VARIÁVEL..... | 17 |
| 4.3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO..... | 18 |
| 4.4 CUSTEIO ABC..... | 19 |
| 4.4.1 SURGIMENTO DO CUSTEIO ABC..... | 20 |
| 4.4.2 OBJETIVOS DO CUSTEIO ABC..... | 21 |
| 4.4.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO ABC..... | 24 |
| 5 FERRAMENTAS DO CUSTEIO ABC..... | 25 |
| 5.1 DEPARTAMENTALIZAÇÃO..... | 25 |
| 5.2 ATIVIDADES..... | 30 |
| 5.3 (COST DRIVERS) DIRECIONADORES DE CUSTOS..... | 31 |

| | |
|---|-----------|
| 5.4 CURVA ABC..... | 34 |
| 6 CUSTEIO ABC PARA TOMADA DE DECISÕES..... | 36 |
| 6.1 UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO ABC PELA VOLKSWAGEN PARA TOMADA DE DECISÃO..... | 38 |
| 6.2 NOVAS ROTAS TRAÇADAS PELO ABC..... | 39 |
| 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 41 |
| REFERÊNCIAS | |

1 INTRODUÇÃO

Ao se estudar a premissa dos sistemas tradicionais de custeio, observa-se que seus princípios partem da idéia de que os produtos e serviços produzidos nas companhias consomem recursos desenvolvendo os custos, todavia, atenta-se para o fato de que as atividades dessa companhia também consomem recursos, englobados em um mesmo contexto.

Devido o aumento dos custos indiretos ao longo dos anos, os sistemas de custeio tradicionais passaram a não atender completamente as expectativas gerenciais no campo de produção, observando o fato de que a produção precisará de atividades de apoio, do tipo: departamentos específicos e funcionários, o que aumentará gradativamente os custos indiretos de produção, custos indiretos esse, que serão rastreados, de acordo com os princípios do custeio ABC.

As empresas que desejarem sobreviver nesse mercado movido pela globalização, competitividade e concorrência, precisam promover uma junção multifuncional, com o propósito de ofertar respostas rápidas e ágeis tanto para o mercado, como para os clientes.

No intuito de aprender as mudanças e transformações impostas pelo mercado que passara a vir a interferir no desempenho das empresas, é imprescindível que as mesmas utilizem-se de ferramentas de gestão.

1.2 PROBLEMÁTICA

Devido á grande exigência de mercado e o aumento acelerado da concorrência e da competitividade, as empresas procuram incessantemente produtos que possam vir a atender a uma variedade maior de clientes, oferecendo-lhes menores custos, naturalmente visando uma margem cada vez maior e melhor de lucratividade.

Os custos apresentam uma ligação direta com os preços dos produtos, podendo apresentar em muitos casos, resultados pouco atraentes para as companhias, as quais necessitaram de informações sem divergência da realidade, facilitando a tomada de decisões por parte da gerência, daí o

seguinte questionamento: será que o Custeio ABC poderá servir no auxílio à gestão?

1.3 OBJETIVO GERAL

. Demonstrar a utilização do Custeio ABC como ferramenta de gestão para as empresas.

1.3.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- . Apresentar a evolução do Custeio ABC
- . Expor as Vantagens e Desvantagens do Custeio ABC
- . Demonstrar as ferramentas utilizadas no Custeio ABC, para a utilização na gestão empresarial.
- . Destacar Casos de utilização do ABC

1.4 JUSTIFICATIVA

Atualmente, devido a grande evolução tecnológica, a exigência de mercado e a busca ao entendimento de diversos tipos de consumidores, muitas empresas vêm desenvolvendo várias pesquisas na área de custos, com o objetivo de identificar e reduzir ao máximo os custos indiretos, cada vez mais crescentes em função da complexidade na produção, com o intuito cada vez maior de demonstrar o real valor do custo final dos produtos.

É indispensável que os custos sejam minuciosamente analisados e, que haja um envolvimento maior do pessoal da empresa, tendo em vista que a tomada de decisões deverá atentar para a real situação econômica e financeira da empresa, para que decisões futuras não venham prejudicar a sobrevivência da mesma.

O presente estudo foi feito com o objetivo de demonstrar como a apuração dos custos de uma empresa auxiliará a gerência no processo de tomada de decisões.

1.5 METODOLOGIA

O trabalho acadêmico aqui proposto foi embasado principalmente em pesquisa bibliográfica, onde, de acordo com Silva (2006, p.54) “Explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos e etc.”

A pesquisa bibliográfica extrai dados e pensamentos de diversos autores na área de contabilidade de custos e contabilidade gerencial, visando comparar as vertentes de cada um sobre o tema disposto e minimizar ao máximo possíveis equívocos.

Também pode ser classificada nesse trabalho a pesquisa “Ex-post-facto”, ou depois do fato, que segundo Silva (2006, p.56) é: “Uma pesquisa voltada para um estudo sobre as novas tendências da contabilidade é conduzida a uma análise histórica da evolução do pensamento contábil.”

Por fim, através de sites dispostos na internet, os quais abordavam o tema proposto, o trabalho acadêmico aqui apresentado conseguiu ser concluído.

2 SURGIMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade vem acompanhando a evolução da raça humana ao longo dos tempos, desde seu surgimento, o qual se deu através do desenvolvimento do comércio nos princípios da Idade Média, até meados do século XVIII, onde eram predominantes os sistemas de produção Familiar, domésticos e de corporação: grupos pequenos de pessoas, quase sempre da mesma família, liderados por poucos artesões, que exerciam suas atividades em sua própria residência.

Alguns autores partem do pressuposto de que a contabilidade de custos surgiu a partir da era da industrialização (Revolução Industrial no século XVIII), onde se observou a necessidade de se extrair os custos de produção de maneira eficiente, e de avaliação de estoques na área industrial, sendo assim a contabilidade de custos veio para suprir essas necessidades.

Para Leone (2008, p.19):

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e tomadas de decisões.

A contabilidade de custos apura todos os dados, sejam eles internos ou externos monetários ou físicos, como: horas máquinas, horas trabalhadas, quantidade de requerimento de matéria prima, unidades produzidas, etc. Em seguida, esses dados são acumulados, avaliados, interpretados e examinados, e seguem em forma de relatório para melhor discussão interna.

A contabilidade de custos pode ser vista como um agrupamento de métodos e formas que ajudam na tomada de decisões, e projetam uma junção entre a lucratividade da empresa e as ações dos administradores, demonstrando assim o impacto dessas decisões no desempenho da empresa em sua essência.

Algumas áreas da contabilidade de custos ainda não foram suficientemente exploradas, e podem servir como reforço para áreas deficientes, como: administrativa, financeira e econômica.

Para Leone (2008, p.21):

São muitos os objetivos da contabilidade de custos. Não há uma quantidade determinada. Os objetos formam o campo da atuação da contabilidade de custos. Os objetos mais conhecidos são os seguintes: a entidade, como um todo, seus componentes organizacionais, (Administrativos e Operacionais), os produtos e bens que fabrica para si própria e para venda e os serviços, faturáveis ou não, que realiza.

Há tempos, a contabilidade de custos era conhecida como mera avaliadora de estoques, o que atualmente ainda não deixa de ser um objetivo muito importante, assim também como: as operações das menores para as maiores, promoções, campanhas e alternativas operacionais.

Hoje em dia, devido ao número elevado de crises mundiais, situação que reflete diariamente no campo empresarial, pode-se observar que algumas empresas obtiveram um alto padrão de desempenho, passando por diversas mudanças, as quais foram essenciais para modificação em seu modo de administrar.

Depois de muitas modificações na maneira de utilizar suas ferramentas, a contabilidade de custos gera melhores informações, as quais servem de base para uma melhor tomada de decisões, estendendo-se a várias empresas, a exemplo de: instituições financeiras, empresas de administração, públicas, de serviços e comerciais, deixando de ser exclusivamente uma ferramenta para fins industriais.

Como em qualquer outra atividade, na contabilidade de custos, deve haver sistemas básicos de gerenciamento a serem seguidos: coordenação, planejamento, controle e comunicação, para que as informações possam ser bem aproveitadas, e através do entendimento de preços, do valor comercializado, e informações sobre a rentabilidade do produto, possa ser atingido um dos maiores objetivos da contabilidade de custos, a redução dos custos.

2.1 TIPOS DE CUSTOS

Os custos podem ser definidos como todas as despesas ligadas á bem ou serviço, o qual (is) seja utilizado na construção de outros bens e serviços. Dentre os vários tipos de custos, destacam-se os principais:

Custos Diretos: São aqueles de grande facilidade de identificação, e que estejam ligados diretamente a produção, sem necessidade de rateio. Certa quantidade e valor serão aplicados em determinado produto.

Para Florentino (1988, p.20) “Custos Diretos são aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou a um só serviço.”

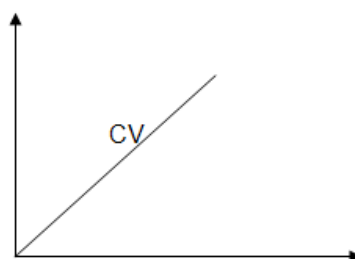
Custos indiretos: São custos pertencentes, em um mesmo instante, a vários produtos, de difícil identificação com o objeto de custeio economicamente realizável, devendo assim ser alocado ao objeto de custo através de rateio.

Florentino (1988, p.20) sobre os Custos Indiretos; “São aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas, para serem divididos e apropriados em diferentes produtos ou diferentes serviços.”

Custos Variáveis: São aqueles que variam de acordo com a produção e o volume a ser produzido, a exemplo do custo de energia, que varia conforme a capacidade instalada das máquinas.

Florentino (1988, p.20) sobre os Custos Variáveis; “São os valores consumidos ou aplicados que tem o seu crescimento dependente da quantidade produzida pela empresa.”

Figura 1: Custos variáveis

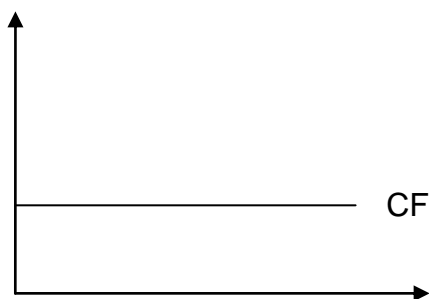


Fonte: Adaptado pelo autor

Custos Fixos: É o contrário dos custos variáveis, não apresentam nenhuma variação por consequência do aumento ou diminuição do volume produzido, a exemplo do aluguel do prédio utilizado para produção da fábrica.

“São valores consumidos ou aplicados, independentemente do fato de a empresa está produzindo ou parada, independentemente de estar produzindo maior ou menor quantidade de bens ou serviços” Florentino (1988, p.20).

Figura 2: Custos fixos

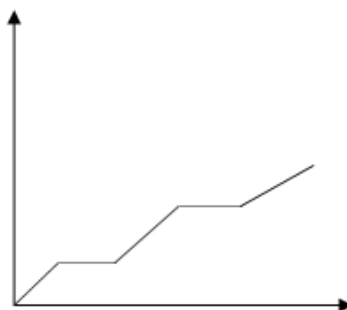


Fonte: Adaptado pelo autor

Custos Semi-Variáveis: Esses custos são indispensáveis na construção de um produto, sendo muitas que vezes pode-se produzir mais e gastar mais também, a exemplo de: água, energia elétrica, gás, manutenção de máquinas, etc. Sua parte variável se comporta como se fosse totalmente variável.

Santos (1990, p.32) “Variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Estes custos e despesas têm uma parcela fixa, a partir do qual passam a ser variáveis.”

Figura 3: Custos semi-variáveis



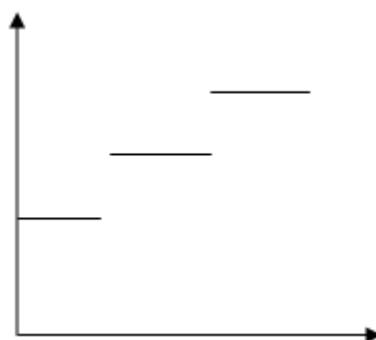
Fonte: Adaptado pelo autor

Custos Semi-Fixos: Deve-se analisar empresas, pois alguns serviços terceirizados são contratados em um dado período do ano, em maior quantidade e prolongamento de tempo, a exemplo do nível de ocupação de um hotel.

De acordo com Santos (1990, p.32) Custos Semi-Fixos:

São aqueles gastos que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade. Normalmente ocorre em função de decisões tomadas para aumentar ou diminuir o nível de atividade; citam-se, freqüentemente, a título de exemplo, os gastos com salário de mestres ou supervisores de fábrica.

Figura 4: Custos semi-fixos



Fonte: Adaptado pelo autor

Esses gastos adicionais são os custos Semi-Fixos, onde sua parte fixa se comporta como se fosse totalmente fixa.

3 GESTÃO

Gestão é a forma de se administrar alguma coisa, de se conduzir situações de maneira responsável, com qualidade, de forma eficiente e eficaz, com a função de manter certa estrutura em equilíbrio, buscando diversas alternativas para alcançar objetivos e metas, visando à garantia de continuidade para certos entes patrimoniais. De acordo com Cruz (1991, p.38) apud Catelli (2007, p.118) “Gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios correntes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa.”

No intuito de fazer com que as empresas, sejam elas públicas, mistas, privadas, com ou sem fins lucrativos se organizem e alcancem suas expectativas, será necessário que as mesmas contem com um bom sistema de gestão e gestores capacitados, para que todas as informações necessárias para o andamento dos processos sejam captadas e proporcionalmente distribuídas.

4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio são a utilização de técnicas, em busca do ultimo custo do produto produzido, onde as empresas associam o valor das vendas dos produtos, aos custos de produção.

Existem vários tipos de métodos de custeio na contabilidade, cada um com sua importância e técnicas relevantes, pois não existe um sistema que substitua o outro, tendo em vista que existem maneiras diferentes de se observar uma situação, podendo muitas vezes esses métodos se complementar na busca de diversas soluções, como se observa a seguir os mais utilizados, que são: Custo-Padrão, Custeio Variável, Custeio por Absorção e o Custeio ABC.

4.1 CUSTO-PADRÃO

O Custo-Padrão é aquele entendido por muitos como o custo perfeito para fabricação de produtos. “A mais eficaz forma de se controlar custo é a partir da institucionalização do Custo-Padrão, que tanto pode ser usado com o Absorção como com o Variável (Direto)” Martins (1998, p.332).

O Custo-Padrão subdividiu-se entre (Ideal, Corrente e Estimado). O Ideal demonstra como a empresa deveria evoluir de um ano para o outro e os objetivos a longo prazo que deveria alcançar através de estudos científicos, apresentando um caráter mais restrito.

Já o Corrente demonstra a meta que a empresa busca alcançar em produtos e serviços, levando em conta alguns distúrbios que possam acontecer com relação a equipamentos, mão-de-obra, fornecimento de energia, materiais, etc.

Martins (1998, p.333) “O Corrente considera algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam de fato ser sanadas; o Ideal só exclui as que cientificamente não podem ser eliminados.”

O Custo-Padrão Corrente é mais prudente, pois não se detém apenas a pesquisas, mas sim em cálculos tendenciados a verdadeira realidade da empresa, enquanto o Custo-Padrão Ideal busca os excelentes fatores de produção, sem analisar as reais condições da empresa, situação que provavelmente nunca será alcançada.

Quando se analisa esses dois métodos, principalmente o “Corrente”, com o Custo-Padrão Estimado, observa-se que a principal diferenciação é que o Ideal é um estudo meramente científico; o Corrente é uma meta a ser alcançada e; o Estimado demonstra o que provavelmente acontecerá com o desempenho de produção da empresa, pois se baseia em acontecimentos passados, situações propícias a se repetirem, sem se prender a questionamentos de quantidades, materiais, mão-de-obra, etc.

Para Leone (2008, p.282) “O Custo-Padrão é o verdadeiro custo de produção. O Custo-Padrão uma vez calculado por métodos rigorosos é o custo que deverá ser.”

O Custeio-Padrão além de visar à redução dos custos, busca medidas de melhoria de desempenho, de apuração dos desvios com relação ao previsto, as causas desses desvios, as áreas responsáveis pelos custos e etc.

4.2 CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio Variável é também conhecido como custeio direto, pois em grande parte dos produtos, os custos variáveis são diretos. Apresentam essa nomenclatura de variáveis, por fazer uso dos custos e despesas relacionados direta e proporcionalmente com a quantidade de produtos.

Segundo Leone (2008, p.326):

De acordo com o conceito do custeio variável, somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados aos custos dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação de base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período.

No custeio Variável, os custos variáveis de produção do período, incorrem em função da produção. Já os custos fixos são independentes da produção do período, passando a serem considerados despesas.

Para Martins (1998, p.216):

No custeio Direto ou Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos, separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

O custeio Variável muitas vezes é utilizado como ferramenta de tomada de decisão, justamente por demonstrar e analisar as mudanças ocorridas com as despesas e os custos, sendo que, também fornece informações muito importantes como, por exemplo, a Margem de Contribuição, que é a quantia extraída da venda de cada produto para cobertura de custos e despesas fixas.

Apesar de muitas qualidades, o custeio variável não é aceito legalmente, pois os custos lançados como despesas de um determinado período, se juntam a bens produzidos no período, os quais não foram totalmente vendidos no mesmo.

4.3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custeio por Absorção é muito utilizado no setor industrial, porque está de pleno acordo com os princípios legais da contabilidade. Consiste na apropriação dos custos (fixos, variável, direto e indireto) com relação aos produtos confeccionados, pois os gastos de uma produção são atribuídos aos bens e serviços.

Para Padoveze (2007, p.331):

É o método tradicional de custeamento, onde para se obter o Custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critério de distribuição.

O custeio por Absorção apresenta algumas falhas na sua aplicação, como o aumento dos custos administrativos, pois a empresa precisa ter um setor de estatística que colete, acumule e organize os dados, os quais servirão como base de rateio, podendo fugir da realidade dos resultados, dificultado a determinação de suas causas e variações.

Segundo Martins (1994, p.38):

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

No custeio por absorção, é importante que os custos e as despesas sejam separados, porque as despesas serão lançadas em oposição ao resultado do período. Já os custos, só terão esse mesmo destino, aqueles oriundos dos produtos vendidos, pois o custo dos produtos em elaboração e dos produtos acabados será ativado em seus estoques.

De acordo com a legislação tributária brasileira, para fins de imposto de renda, o custeio por Absorção é aconselhado, sendo proibido o uso do custeio Variável ou (direto).

4.4 CUSTEIO ABC

O Custeio ABC é um método que busca intensamente minimizar as grandes divergências motivadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, onde esses custos indiretos serão direcionados aos produtos através de suas atividades, já que o custeio ABC demonstra que as atividades utilizadas na formação dos produtos é que consomem os recursos.

Uma vez essas atividades custeadas, os custos são alocados aos produtos por intermédio dos chamados direcionadores de custos (Cost

Drivers), passando a demonstrar com transparência a relação existente entre os custos e a elaboração dos produtos.

De acordo com Ricks apud Silvestre (2002, p.60):

O Custeio Baseado em Atividades é uma contabilização dos custos baseados na premissa de que os produtos requerem uma organização para reavisar atividades e que estas atividades requerem uma organização que incorre em custos. Em um sistema de custeamento baseado em atividades, o sistema é designado para que qualquer custo que não possa ser atribuído diretamente ao produto considere as atividades que se tornam necessárias e que o custo de cada atividade então flua ao produto que torna a atividade necessária baseado sobre o respectivo consumo da mesma.

O Custeio ABC fornece com transparência e fidelidade as informações sobre possíveis operações de uma empresa, expondo os interessados as causas e taxas de consumo de recursos em seus principais setores.

4.4.1 SURGIMENTO DO CUSTEIO ABC

Devido á grande evolução tecnológica, e a globalização da economia, aumentou muito a competição entre as empresas, as quais tiveram de alterar rapidamente seus processos produtivos e, produzirem serviços de maior qualidade em menor tempo, menores custos, e atendendo a exigência de um novo mercado.

Com todas essas mudanças, a contabilidade de custos teve de mudar alguns de seus critérios e sistemas, para melhor coleta de dados e repasse de informações mais precisas ao setor administrativo, para uma melhor tomada de decisões.

Assim então surgia o custeio ABC, (Activitie Based Costing) ou Custeio Baseado em Atividades, o qual para muitos era um critério totalmente novo e inovador. Já outra grande parte, acreditava que o custeio ABC era antigo, com algumas modificações, mas parecido com muitos já existentes.

Segundo (Jonhson,1992:26 apud Leone, 2008, p.253), “Um critério semelhante ao critério ABC foi implantado a partir de 1963, na General Electric.”

O estudo destinava-se a exercer o controle sobre as atividades das empresas que mais apresentavam custos indiretos, usando “Cost Diver” (direcionadores de custos), parecido com o usado no custeio ABC.

Para Nakagawa (1994,p.39) apud Leone (2008,p.255):

No método baseado em atividades, ou ABC, assume-se, como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializados, e como forma de se entender as necessidades, expectativas e anseios de clientes.

Para os defensores, o ABC é um dos mais fortes métodos de estratégias empresariais já existentes, pois além de melhorar a qualidade dos produtos e dos serviços, ainda corta o desperdício nas companhias, onde calcula com precisão os custos de cada produto fabricado, distribuindo os recursos a cada atividade, e as atividades aos produtos.

Ao longo do tempo, o custeio (ABC) passou por algumas transformações, tornando-se atualmente não só uma maneira de apropriação dos custos indiretos, mas sim uma nova forma de se administrar as empresas, sendo utilizado em decisões de segmento mercado e principais linhas de produtos, assim como melhor relacionamento com os clientes, além de fornecer informações financeiras e não financeiras, com as quais se pode obter oportunidades tanto de melhorias operacionais, como redução de custos.

4.4.2 OBJETIVOS DO CUSTEIO ABC

No custeio ABC, a principal afirmação a ser feita é que o consumo de recursos de uma companhia é derivado de suas atividades e, não pelos produtos fabricados. A partir das atividades fundamentais para a fabricação desses produtos, se é trabalhada mais intensamente a redução dos custos, obtendo um produto de melhor qualidade para que os desejos e expectativas dos clientes sejam atendidos.

Segundo Nakagawa (2008, P.39), sobre o ABC:

Seu objetivo é o de rastrear as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Através desta análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro do investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado.

Apesar de o ABC ser conhecido por atuar nos setores de produção, algumas empresas utilizam-se do custeio ABC como avaliador de inventários, para construção de balanços e relatórios financeiros.

Para Leone (2008, P. 257):

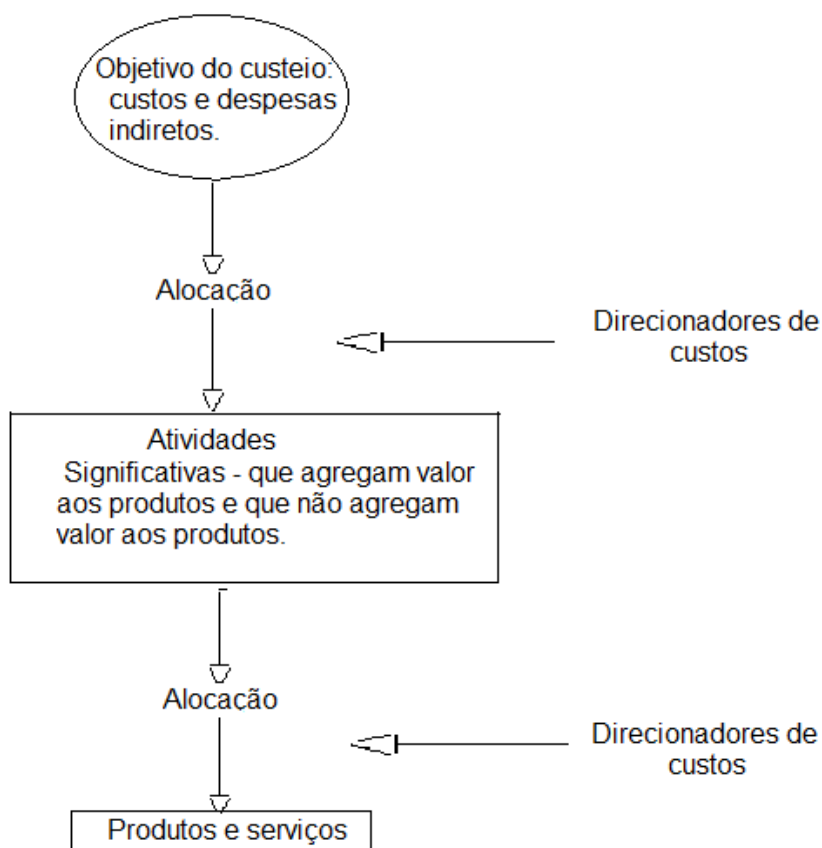
O critério ABC aloca os custos e as despesas indiretas às atividades. As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indireto ou comuns.

O custeio ABC aloca os custos indiretos de maneira mais eficaz, onde muitas vezes os objetos dos custos são os produtos acabados, podendo, a utilização correta do custeio ABC, determinar a fonte dos produtos, os preços, o desperdício de recursos, propiciarem uma melhoria contínua para a empresa, etc.

A figura abaixo nos mostra como se dá a aplicação do custeio ABC:

Figura 5:

Critérios ABC: Uma visão global



Fonte: **LEONE**, George S.G. Contabilidade de custos. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas, 2008. P. 256.

Como apresentado na figura 1 acima, o objetivo é a alocação dos custos e despesas indiretos as atividades, e depois alocar as atividades aos produtos e serviços, através dos direcionadores de custo.

4.4.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO ABC

A implantação do custeio ABC em uma empresa, ou qualquer outro método de custeio, depende de cada empresa, da atividade desempenhada, para que fins vão ser utilizadas essas informações, etc.

Em se tratando de Custeio ABC, é necessário que se tenha um bom nível de controle interno na empresa, para que as informações extraídas sejam utilizadas tanto para redução dos custos, como pra fins gerenciais.

Como todos os outros métodos, o Custeio ABC apresenta suas vantagens e desvantagens. As vantagens podem ser atribuídas a: identificação dos custos das atividades no que diz respeito ao total dos custos da entidade; pode ser usado em vários tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos); atende aos princípios fundamentais de contabilidade; diminui o processo de rateios arbitrários; tem grande aceitabilidade nas empresas de serviços, haja visto a dificuldade dessas empresas de definição de custos, gastos e despesas; minimiza ou exclui as atividades que não contribuem no valor do produto; faz com que essas empresas introduzam, permaneçam e revisem seus controles internos; informações mais concisas as áreas gerenciais, com relação a redução do rateio; etc.

Observando o outro lado da moeda, o custeio ABC apresenta algumas desvantagens, a respeito de: falta de competência, de experiência e de qualificação do pessoal para introdução e acompanhamento do método; árduo processo de captação de informações; constantemente deve ser revisado; diversos dados precisam ser apreciados; a empresa precisa ser reestruturada antes da sua introdução; falta de comprometimento e envolvimento dos funcionários; etc.

Segundo Leone (2008, p.266):

O critério, a técnica ou o sistema de custos ideal é aquele que tem a capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários internos das empresas possam avaliar os desempenhos tanto da empresa como de seus diversos setores, controlar os próprios custos, diagnosticar com facilidade as disfunções, os desequilíbrios, as superposições e os desperdícios, traçar planos e tomar as melhores decisões e que possa ser implantado e operacionalizado com o emprego mínimo de recursos.

Apesar de algumas desvantagens, o Custeio ABC se ajustado corretamente, pode servir como um sistema de gestão de custos, podendo apresentar maior ou menor grau de particularidades, a depender das prioridades gerenciais da empresa.

5 FERRAMENTAS DO CUSTEIO ABC

Para que os dados e informações sejam obtidos corretamente, e que esses venham a auxiliar no processo de medida de desempenho e tomada de decisões, o Custeio ABC utiliza-se de ferramentas de análise, as quais serão requeridas de acordo com as informações desejadas em um dado momento.

Com a utilização de maneira adequada dessas ferramentas, além de reduzir custos, pode-se obter um maior estímulo a criatividade e imaginação no desenvolvimento de idéias originais, melhorando assim o nível de desenvolvimento empresarial.

Pode-se ressaltar como ferramentas utilizadas pelo Custeio ABC, processos como: Atividades, na qual essas serão reconhecidas e demonstradas; os Direcionadores de Custo, os quais exercerão a função de alocar os recursos gastos as atividades e o custo dessas atividades ao produto final; a Departamentalização, onde cada departamento será estudado individualmente e a Curva ABC, que mostra como o produto acabado pode ser melhor e organizado pelo gestor, ferramentas essas que serão demonstradas a seguir.

5.1 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Departamento é a divisão feita por uma empresa de acordo com a natureza de suas atividades, buscando uma produção mais eficiente, podendo atuar diretamente na produção, como o (Departamento de Produção) ou como (Departamento auxiliar ou serviço) onde os custos não poderão ser alocados diretamente ao produto.

Segundo Martins (1998, p.70):

Departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos) que desenvolve atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada departamento ou, pelo menos deveria haver.

A Departamentalização pose se mostra um critério muito eficaz de distribuição de custos indiretos, tendo em vista que muitas vezes um centro de custos pode ser semelhante a um departamento, sendo que em diversos casos, esses departamentos podem ser divididos em vários centros de custos, os quais serão responsáveis pelo controle dos custos indiretos.

Para Leone (2008, p.113-4):

A departamentalização é o resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções. É a divisão do trabalho é baseada na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas. A departamentalização se destina a separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas, procurando maior eficiência nas operações.

Através da Departamentalização, as empresas que á utilizam, tem a oportunidade de um refinamento de trabalho, alavancando a economia, levando em conta que aumenta o numero dos produtos produzidos e diminui a quantidade dos custos.

Nas empresas, o processo produtivo sempre terá sua divisão feita por departamentos, observando que os produtos necessitam de diversas atividades e de certa ordem de produção, observando que para a alocação dos custos, deve-se ter o conhecimento de quantos, como e qual a variedade dos produtos fabricados, a atribuição de atividades a cada produto e etc.

Quando não acontece o processo de Departamentalização, é aplicada uma taxa de custos para todo o departamento. Mas quando ela existe, a taxa de custos será baseada em diversos e direcionadores.

Nas tabelas abaixo observa-se o esquema de departamentalização traçado por Martins (1998, p. 67-70), exemplificando três produtos, D, E e F.

Tabela 1: Atribuição dos custos diretos a cada produto

| Custos Diretos | |
|----------------|--------------------|
| Produto D | \$ 500.000 |
| Produto E | \$ 300.000 |
| Produto F | \$ 450.000 |
| Total | \$1.250.000 |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 67.

Após a alocação dos custos diretos aos produtos D,E e F, alocaremos então os custos indiretos de fabricação, que estão discriminados abaixo.

Tabela 2: Custos indiretos em valor monetário

| Custos Indiretos | |
|-----------------------------|---------------------|
| Depreciação de Equipamentos | \$ 200.000 |
| Manutenção de Equipamentos | \$ 350.000 |
| Energia Elétrica | \$ 300.000 |
| Supervisão de Fábrica | \$ 100.000 |
| Outros Custos Indiretos | \$ 200.000 |
| Total | \$ 1.150.000 |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 67.

Ao observar que os custos indiretos apresentam grande ligação a equipamentos, os produtos serão distribuídos de acordo com o tempo de horas-máquina, tempo esse usado para sua elaboração.

Tabela 3: Tempo distribuído através de Horas-máquina

| | |
|--------------|----------------------------------|
| Produto D | 400 horas-máquina – 40% |
| Produto E | 200 horas-máquina – 20% |
| Produto F | 400 horas-máquina – 40% |
| Total | 1000 horas-máquina – 100% |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 67.

A imputação dos custos indiretos e o cálculo do custo total serão demonstrados dividindo-se o total dos custos indiretos pelo total das horas-máquina.

Tabela 4: Custo Indireto dividido por hora-máquina

$$\text{Custo Indireto médio por hora-máquina} = \$ 1.150.000 \div 1000 \text{ hm} = 1.150/ \text{hm}$$

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 68.

A tabela a seguir demonstrará os custos totais de produção atribuídos aos três produtos, que será o somatório dos custos indiretos com os diretos.

Tabela 5: Alocação dos custos sem departamentalização (taxa \$ 1.500/hm)

| Custos Indiretos | | | | |
|------------------|---------------------|-------------|---------------------|---------------------|
| | \$ | % | Custos Diretos | Total |
| Produto D | \$ 460.000 | 40% | \$ 500.000 | \$ 960.000 |
| Produto E | \$ 230.000 | 20 % | \$ 300.000 | \$ 530.000 |
| Produto F | \$ 460.000 | 40% | \$ 450.000 | \$ 910.000 |
| Total | \$ 1.150.000 | 100% | \$ 1.250.000 | \$ 2.400.000 |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 68.

Pode-se analisar a seguir que, apesar dos totais de horas-máquina serem os mesmos já demonstrados anteriormente, existe uma desigualdade

entre os produtos, pois esses mesmos totais de horas-máquina dos produtos D,E e F, não passam por todos os setores.

Tabela 6: Classificação de cada produto de Departamento (Por hora-máquina)

| | Corte | Montagem | Acabamento | Total |
|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | Hora-máquina | Hora-máquina | Hora-máquina | Hora-máquina |
| Produto D | 100 | 50 | 250 | 400 |
| Produto E | 200 | - | - | 200 |
| Produto F | - | 250 | 150 | 400 |
| Total | 300 | 300 | 400 | 1.000 |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 68.

Na seqüência observa-se que ao dividir o total do custo médio de cada departamento, pelo total de horas-máquina desses mesmos departamentos, acarretará que os custos indiretos de produção não serão semelhantes entre os setores.

Tabela 7: Classificação dos Custos Indiretos de cada setor atribuindo uma taxa para cada.

| | Corte | Montagem | Acabamento | Total |
|----------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------|
| Depreciação | \$ 100.000 | \$ 30.000 | \$ 70.000 | \$ 200.000 |
| Manutenção | \$ 200.000 | \$ 30.000 | \$ 120.000 | \$ 350.000 |
| Energia | \$ 60.000 | \$ 40.000 | \$ 200.000 | \$ 300.000 |
| Supervisão | \$ 50.000 | \$ 20.000 | \$ 30.000 | \$ 100.000 |
| Outros C.I. | \$ 40.000 | \$ 30.000 | \$ 130.000 | \$ 200.000 |
| Total | \$ 450.000 | \$ 150.000 | \$ 550.000 | \$ 1.150.000 |
| Custo Médio | 300 hm = | 300hm = | 400 hm = | 1000 hm = |
| Por hora- máquina | \$ 1.500 hm | \$ 500 hm | \$ 1.375 hm | \$ 1.150 hm |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 69.

Os custos indiretos serão adaptados de modo mais conveniente, observando o tempo gasto por cada produto em específico departamento e também o custo por hora- máquina, associados a cada departamento.

Tabela 8: Alocação dos Custos Indiretos analisando o período de cada produto nos departamentos

| | Corte | Montagem | Acabamento | Total |
|--------------|--|-------------------------------------|--|---------------------|
| Produto D | 100hm x \$ 1.500/ hm = \$150.000 | 50hm x \$ 500/ hm = \$25.000 | 250hm x \$ 1.375/ hm = \$ 343.750 | \$ 518.750 |
| Produto E | 200 hm x \$ 1.500/ hm = \$ 300.000 | ---- | ---- | \$ 300.000 |
| Produto F | ---- | 250hm x \$500/ hm = \$125.000 | 150 hm x \$ 1.375/ hm = \$ 206.250 | \$ 331.250 |
| Total | \$ 450.000 | \$ 150.000 | \$ 550.000 | \$ 1.150.000 |

Fonte: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6º Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A, 1998, p. 70.

Levando em conta a desigualdade demonstrada entre os dois modos, e o acontecimento de algumas arbitrariedades no momento da apropriação por horas-máquina; ao se usar a departamentalização, tem-se a condição de evitar grandes erros e a probabilidade de injustiça, sem contar que a empresa poderá observar esses resultados para um melhor desempenho no mercado e conseqüentemente impulsionar a lucratividade.

5.2 ATIVIDADES

As atividades são processos utilizados pelas empresas para alcançar suas metas e objetivos de transformar tecnologias, projetos, informações, mão-de-obra e materiais, em serviços ou produtos.

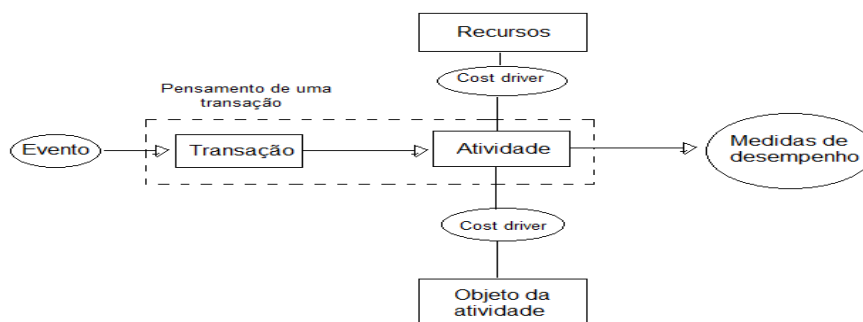
Nakagawa (2008, p.42) “a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo com objetivo a produção de produtos.”

Com a utilização do método ABC, as atividades existentes de cada departamento serão reconhecidas e, os custos serão aplicados a cada atividade, pois esses custos serão recursos gastos em cada atividade e devem

ser alocados de forma direta (quando for identificado de forma direta), por rastreamento (observando-se efeito e causa) e por rateio (quando não houver possibilidade de nenhum dos anteriores).

A figura abaixo nos mostra a atividade na sua maneira mais singela:

Figura 6 : A Atividade como processamento de uma transação.



Fonte: **NAKAGAWA**, Masayuki. ABC, Custeio Baseado em Atividades. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas, 2008. p.42

A figura 2 acima demonstra como se comporta uma atividade desde seus recursos até o objeto dessas atividades, ressaltando também o evento (produção, armazenagem, vendas); transações (que reproduzem através de documentos os eventos e as devidas atividades) chegando até a medida de desempenho.

5.3 "COST DRIVERS" (DIRECIONADORES DE CUSTOS)

Os "Cost Drivers" ou Direcionadores de Custo tem a função de demonstrar todos os recursos gastos por uma empresa com relação às suas atividades executadas e dessas atividades aos produtos.

Esses direcionadores são divididos em duas etapas, sendo a primeira chamada de "Direcionadores de recursos" (onde a empresa aloca os gastos as atividades) e a segunda de "Direcionadores de Atividades" (onde tais atividades têm seus custos alocados aos produtos ou objetos).

A utilização dos direcionadores de atividades vai depender do nível de informação exata que se quer adquirir, quais e quantos vão ser esses direcionadores, quais as ferramentas de coleta, disponibilidade de recursos.

Para que o custeio dos produtos se torne economicamente realizável, é necessário que o número de direcionadores seja restrito e, as diversas atividades devem ser distribuídas em um único direcionador, para que os custos sejam apropriados aos produtos ou serviços.

As bases de rateio utilizadas em métodos correntes são diferenciadas dos direcionadores de atividades (Cost Drivers) presentes no ABC, onde essas bases de rateio não tenham ligação com o volume, mas que sejam baseados em processo de fabricação (atividades) e a relação existente entre direcionador e atividade devem ser analisados.

Para Leone (2008, p.263):

A diferença, porém, não reside no volume, pois, como se pode notar, todas as bases e direcionadores são baseados em seus volumes. A diferença de conceituação está na idéia de que as bases de rateio são calcadas em atributos dos próprios produtos e os direcionadores de custos estão fundamentados nas características dos processos e das atividades, que os estudiosos denominam de “transações.”

A identificação de possíveis direcionadores de custos (Cost Drivers) será feita de acordo com os funcionários envolvidos no processo, pois esses têm o conhecimento de que forma as atividades consomem os recursos, como essas atividades ocorrem e suas causas.

Já os direcionadores de Atividades, devem ser definidos de acordo com os objetivos do sistema, observando se essas atividades podem ser analisadas agrupadas ou separadamente, já que todas as atividades não poderão ter um Cost Drivers específico.

Na tabela a seguir, Martins (1998, P. 106 - 7) nos mostra como alocar os custos às atividades (Direcionadores de Recursos) e as atividades aos produtos (Direcionadores de atividades).

Tabela 9: Levantamento dos custos das Atividades

| Departamentos | Atividades | Custos |
|----------------------|--------------------------|---------------|
| Compras | Compra de materiais | 16.000 |
| | Desenvolver Fornecedores | 12.000 |
| | Total | 28.000 |
| Almoxarifado | Receber materiais | 12.350 |
| | Movimentos materiais | 16.000 |
| | Total | 28.350 |
| Adm. Produção | Programar produção | 16.000 |
| | Controlar Produção | 13.890 |
| | Total | 29.850 |
| Corte e costura | Cortar | 29.000 |
| | Costurar | 28.600 |
| | Total | 57.600 |
| Acabamento | Acabar | 14.000 |
| | Despachar produtos | 32.000 |
| | Total | 46.200 |

Fonte: **MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6ª Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A 1998, P.106.

O próximo estágio a ser feito será identificar os direcionadores de atividades, quais seriam de melhor valor para demonstrar a vinculação entre atividade e produto, já que os direcionadores de recursos e seus custos foram exemplificados anteriormente.

Tabela 10: Levantamento dos Direcionadores de Atividades

| Departamentos | Atividades | Direcionadores |
|-----------------|--------------------------|----------------------|
| Compras | Comprar materiais | Nº de Pedidos |
| | Desenvolver Fornecedores | Nº de Fornecedores |
| Almoxarifado | Receber materiais | Nº de Recebimentos |
| | Movimentos materiais | Nº de Requisições |
| Adm. Produção | Programar produção | Nº de Produtos |
| | Controlar Produção | Nº de Lotes |
| Corte e costura | Cortar | Tempo de Corte |
| | Costurar | Tempo de Costura |
| Acabamento | Acabar | Tempo de Acabamento |
| | Despachar produtos | Apontamento de Tempo |

Fonte: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui o ABC. 6ª Ed. São Paulo – SP. Atlas, S.A 1998, P.107.

Nos “Cost Drivers”, devem ser levados em conta alguns fatores primordiais, como: a facilidade ou dificuldade de coletar e processar dados, o grau de correlação com o consumo de recursos e os efeitos comportamentais na avaliação de desempenho de atividades.

Ao observar a tabela acima, deve-se ressaltar a atividade “comprar materiais”, onde foi utilizado o direcionador “número de pedidos”, pois há circunstâncias em que os pedidos apresentam particularidades distintas entre si, exigindo variados esforços na concretização da atividade comprar, onde seria mais adequado utilizar o “tempo gasto por pedido”, como direcionador.

5.4 CURVA ABC

Acredita-se que a Curva ABC, ou curva 80-20, apresentou seus primeiros indícios através de um estudo feito por um italiano renascentista do século XIX, Vilfredo Pareto, onde tal estudo demonstrava que a renda era mal distribuída, pois 80% das riquezas ficavam nas mãos de apenas 20% da população, passando tal método depois de lapidado, a ser utilizado em

atividades da área industrial e comercial, a partir da segunda metade do século XX.

A curva ABC pode ser vista como uma importante ferramenta gerencial, por apontar os elementos que devem ser melhores e mais atentamente observados pelo gestor, através de critérios como: venda, produtividade, tipo de deficiência ou lucro; analisando os parâmetros que fogem dos fatores rotineiros da empresa, oferecendo-lhes o tratamento adequado.

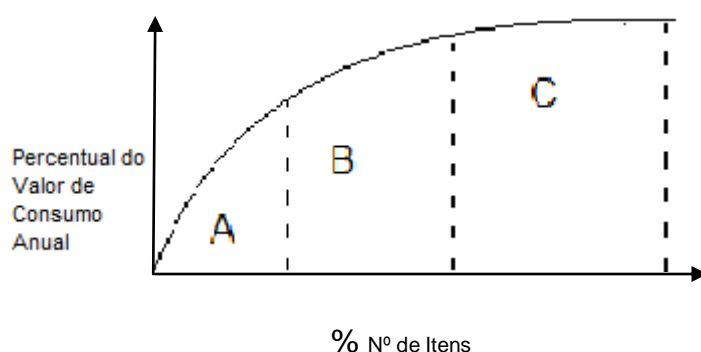
De acordo com Pereira (1999), sobre a curva ABC:

Classicamente uma análise ABC consiste da separação dos itens de estoque em três grupos de acordo com valor de demanda anual, em se tratando de produtos acabados, ou valor de consumo anual quando se tratarem de produtos em processo ou matérias-primas e insumos. O valor de consumo anual ou valor de demanda anual é determinado multiplicando-se o preço ou custo unitário de cada item pelo seu consumo ou demanda anual.

Esse três grupos serão divididos como a sigla mesmo propõe, em A;B;C, onde o grupo “A” terá 20% dos elementos do estoque, o qual representará 65% do valor da demanda ou consumo; o grupo “B” possuirá 30% da quantidade de itens, onde 25% será do valor da demanda ou consumo intermediário; e o “C” terá 50% dos itens restantes e 10% do valor de demanda ou consumo baixo, os denominados de classe C.

A figura disposta em seqüência demonstrará a representação gráfica desses três grupos, atentando para o fato real de o gráfico demonstrar o porquê da nomenclatura de curva ABC.

Figura 7: Curva ABC



Fonte: <http://kplus.cosmo.com.br/materia.asp?co=5&rv=Vivencia> Acesso: dia 17/04/2011 às, 12:35 Hs (Uso da Curva ABC nas empresas) por **Moacir Pereira**. Matéria publicada em 01/12/1999 - Edição Número 4

A análise da curva ABC precisa, além de demonstrar os obstáculos de se dominar um item, observar o choque desse item com relação à rentabilidade e os custos, tendo em vista o provável acontecimento de uma variação de uma empresa para outra, sem contar que a análise através do valor do consumo anual, é só um dos inúmeros métodos de determinação de um item.

Para Pereira (1999):

É inegável a utilidade da aplicação do princípio ABC aos mais variados tipos de análise onde busca-se priorizar o estabelecimento do que é mais ou menos importante num extenso universo de situações e, por conseqüência, estabelecer-se o que merece mais ou menos atenção por parte da administração, particularmente no que diz respeito às atividades de gestão de estoque.

O método da curva ABC não se resume somente a estoque de produtos, haja vista que pode ser implantada em uma empresa prestadora de serviços, com a finalidade de classificar seus serviços e clientes, levando em conta que o ambiente no qual será introduzida, priorizará a classificação de forma mais fácil dos melhores, intermediários e os menos usados meios de produção e execução.

A curva ABC apresenta-se de forma muito importante para a administração de uma empresa por proporcionar informações estratégicas no momento de compra de mercadoria e exclusão de itens, observando-se também que, a vantagem na aplicação da curva ABC está na desigualdade de distribuição, atentando para o fato de que as maiores parcelas do valor correlacionam com as menores parcelas de quantidade.

6 CUSTEIO ABC PARA TOMADA DE DECISÕES

Atualmente pode-se observar que a gestão nas empresas volta-se principalmente para o controle da rentabilidade e oportunidade de geração de lucros. O lançamento de novos produtos e, a procura por um espaço para que esses produtos se tornem cada vez mais comerciais, fazem com que a gerência das empresas atente para vários questionamentos, os quais possam levar a correta tomada de decisões, como a melhor administração dos seus custos operacionais, visando uma maior oportunidade de lucro, necessitando cada vez mais de uma organização concisa dentro da própria empresa.

O custeio ABC pode ser considerado como uma grande ferramenta de gerenciamento da rentabilidade, por fornecer informações sobre clientes, melhorar a produtividade, maior utilização dos ativos, melhor estratégia de crescimento e eficiente coleta de dados, onde os custos baseados nas atividades indicarão o caminho a seguir.

De acordo com Nakagawa (2008, p.62):

Em vez de apenas buscar novas formas de “rateios” para os CIF, como muitas empresas já estão até mesmo fazendo, o ABC busca facilitar, na verdade, a implementação de um processo de mudanças de atitudes na empresa, ou seja, o ABC deve ser visto como um agente de mudanças para a mente humana.

Conforme uma análise mais detalhada com relação as atividades, espera-se planejar e realizar de forma mais eficiente e eficaz os recursos dispostos na empresa, com o intuito de aperfeiçoar o lucro dos investidores, onde, através dos produtos que produz e fornece ao mercado, criar valores para seus clientes.

A administração da empresa utiliza-se de informações extraídas do ABC não só para o controle dos custos das operações, mais também para auxiliar a tomada de decisões estratégicas, as quais podem estar ligadas a fatores como: o preço dos produtos, gestão de clientes, eliminação do custo de má qualidade, canais de rentabilidade, serviço de valor adicionado e etc.

Segundo Nakagawa (2008, p.62):

Quando se diz que o custeio ABC é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, busca-se na realidade, colocar á sua frente uma informação muito importante para suas decisões. Baseado nas próprias atividades e produtos que os gerentes conhecem muito bem, o ABC mostra-lhes com clareza e transparência o custo dessas atividades e produtos.

O custeio ABC vem se tornando cada vez mais importante nesse contexto, pois oferece uma nova visão que inicia-se desde as necessidades dos clientes até o custo para atender essas necessidades, deixando de ser só mais um método de acumulação de custos para fins contábeis, passando a tornar possível a geração de relatórios de desempenhos futuros, os quais permitirão decisões mais eficazes.

6.1 UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO ABC PELA VOLKSWAGEN PARA TOMADA DE DECISÃO

A busca incessante feita por várias empresas na questão de adequação a um novo mercado, visando apenas à redução dos custos no presente, mais sim os desempenhos futuros e sua longevidade, fizeram com que o custeio ABC se tornasse importante ferramenta no auxílio a tomada de decisões.

De acordo com Santos (2001, p.182):

Quando empresa precisa de dados de custos para fins de tomada de decisão, precisará dispor de um sistema especial de apuração de custos. Antes da apuração desse sistema especial de custos, será necessário estabelecer seus objetivos que serão geralmente variados.

Atentando para esse quesito, a Volkswagen resolveu implantar na década de 90, em uma de suas filiais, localizada em Barrie, Ontario (a cerca de 100 km ao norte de Toronto, Canadá) o método de Custeio ABC, procurando um sistema no qual as informações extraídas pudessem ajudar os diretores no caminho a seguir.

De acordo com o relato de Jim Gurowka, um ex-analista sênior da Volkswagen no Canadá, publicado pela revista CMA, a filial precisava se tornar cada vez mais rentável e prospera, para que pudesse agradar sua matriz, já que era a única fábrica da Volkswagen na América do Norte.

A filial tinha como principal meio de produção roda de alumínio, catalisadores e peças de motor fundido, peças essas que era quase exclusivamente fornecida a sua matriz, passando depois de algum tempo e, de uma mudança estratégica, a vender essas peças a terceiros. Daí então o custeio ABC passou a ser implantado, tendo como principal pressuposto a área de fundição, na procura de saber se o setor era rentável ou não.

Os analistas do ABC passaram a compartilhar os resultados trimestrais obtidos com toda equipe da indústria, desde os funcionários do setor de produção até o auto escalão, a gerência, atentando para o fato de que a medida que os funcionários passaram a obter informações básicas e específicas de cada produto e, sobre cada atividade, passaram a se relacionar

melhor com esses produtos, fazendo com que os funcionários fizessem seu trabalho melhor e com mais clareza.

As informações obtidas através do ABC passaram a ser utilizadas para dar mais suporte e qualidade a seus produtos, melhor utilização de seus recursos, iniciativas de melhorias de processos, cotação de preços, compras, estudos sobre novos investimentos, etc.

Depois de certo tempo, a gerência da matriz da Volkswagen, através dos dados extraídos pelo método ABC, tomou a decisão de fechar a filial no Canadá e botar a usina à venda, pois foi observado que a área de fundição era até rentável, mas unicamente porque apenas dois dos elementos faziam a maior parte do lucro, e que a maioria das outras peças estavam desperdiçando dinheiro, haja vista que 80% dos produtos contribuía em quase nada para os resultados.

Ao observar o que nos diz Padoveze (2007, p.335) de que “partindo do pressuposto de que a empresa, através de sua alta administração, é que decide as atividades que ela quer, deve e pode manter dentro da companhia”, o Custeio Baseado em Atividades fornece informações com as quais as empresas podem alterar visivelmente e até drasticamente a maneira que fazem negócios, passando a expandir cada vez mais seus processos de tomadas de decisões.

6.2 NOVAS ROTAS TRAÇADAS PELO ABC

Observa-se que o Custeio ABC é um método em que os produtos produzidos receberão não só aqueles custos diretamente ligados a eles, a sua produção, mas todos os custos que dão suporte para que esses produtos cheguem a seus consumidores finais (custos indiretos), sendo cada vez mais utilizado na administração das empresas.

De acordo com Garrison; Noreen; Brewer (2007, p.259)

Na contabilidade de Custos tradicional, somente os custos de produção são atribuídos a produtos. As despesas de venda e de administração são tratadas como despesas de períodos, e não são atribuídas a produtos. Entretanto, muitos desses custos que não são de produção também fazem parte dos custos de produzir, vender, distribuir e prestar serviços de assistência a produtos específicos.

Atentando para esse fato, a empresa Euclid Engineering fabricante de peças e componentes para montadoras de automóveis, apostou na implantação do ABC para detectar informações mais detalhadas com relação a produção e o lançamento das peças.

Foi observado que o lançamento e a propaganda de suas peças consumiam 10% de todas as despesas, em quanto sua mão-de-obra direta na fabricação das peças consumia 9% das despesas, ou seja, seu marketing estava gastando mais do que seus produtos propriamente ditos.

Os administradores da Euclid Engenharia chegaram à conclusão de que poderão reduzir diariamente os custos com desenvolvimento e lançamento dos produtos, situação que dificilmente aconteceria e não fosse pela implantação do método ABC, já que no método de custeio anterior toda a atenção era voltada para redução dos custos de mão-de-obra direta, ficando os gastos com lançamentos e mão-de-obra, completamente misturados.

Segundo Garrison; Noreen; Brewer (2007, p.260)

A Euclid compartilhou a nova informação produzida pelo ABC com os clientes. A decomposição detalhada dos custos de projetos e das atividades de engenharia ajudou aos clientes a analisar melhor suas escolhas, fazendo com que muitas vezes pedissem que certas atividades fossem deixadas de lado, quando seus custos superavam seus benefícios.

O custeio ABC demonstrou que o foco para redução dos custos em uma empresa não deve estar restrito a um setor ou a uma atividade, pelo contrário, deve ser bem abrangente, já que todos os setores e atividades devem ser observados com a mesma importância, traçando assim novas rotas de controle para gestão empresarial.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do trabalho aqui proposto, observa-se que toda empresa que deseja manter-se no mercado necessita de um bom método de custeio, levando em conta que não existe um método de custeio totalmente correto, e que a escolha desse sistema de custos vai depender de onde a empresa almeja chegar, seus objetivos e metas.

Em virtude da globalização, de mudanças na economia e, de uma maior complexidade dos custos indiretos, o Custeio ABC se mostrou mais eficaz do que os outros métodos de custeio, haja vista que é considerado como uma evolução dos outros métodos de custeios tradicionais, principalmente o absorção, pois sua capacidade de fornecer informações ricas em detalhes pode influenciar diretamente no bom andamento das operações industriais de uma empresa.

Destaca-se à importância da separação em atividades com relação aos processos de fabricação e que os direcionadores de custos devem ser muito bem escolhidos, levando em conta que essas escolhas dependerão das informações que se deseja extrair e, da experiência na condução dos processos, fazendo com que suas vantagens como: a redução do rateio arbitrário dos custos indiretos, a melhor utilização dos recursos, dentre outras, se mostre claramente, observando o fato que se deve levar em consideração suas desvantagens, como: a reestruturação da empresa para sua implantação.

Observa-se também que as ferramentas utilizadas no custeio ABC como: a departamentalização, as atividades, os direcionadores e a curva ABC, poderão proporcionar os dados necessários para corrigir falhas em alguns produto e setores, minimizando os custos indiretos, analisando o que está sendo rentável ou não, obtendo por consequência uma maior alavancagem da empresa.

Constata-se também o caso prático da utilização do custeio baseado em atividades por empresas como a Volkswagen e a Euclid Engineering, as quais necessitavam ir mais a fundo em seus processos visando informações que levassem a correta tomada de decisões.

Por fim, analisando tudo que foi proposto nesse trabalho acadêmico, chega-se à conclusão de que o Custeio Baseado em Atividades não só poderá ser usado para sua gestão no presente, como poderá trilhar o futuro de uma instituição, mostrando-se uma excelente ferramenta de gestão.

REFERÊNCIAS

CATELLI, Armando. **Controladoria**. Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2007.

FLORENTINO, A.M. **Custos** – Princípios, cálculo e contabilização. 12ª Ed. Rio de Janeiro – RJ: Fundação Getúlio Vargas – FGV, 1988.

GARRISON, Ray H; **NOREEN**, Eric W; **BREWER**, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11ª Ed. Rio de Janeiro – RJ: LTC S.A, 2007.

LEONE, George S. G. **Custeio abc**. Curso de Contabilidade de Custos. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 1994.

_____. **Contabilidade de Custos**. Inclui o ABC. 6ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki – **ABC**, Custeio Baseado em Atividades. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2008.

<http://kplus.cosmo.com.br/materia.asp?co=5&rv=Vivencia>

Pereira, Moacir. **Uso da Curva ABC nas empresas**. 4ª Ed. Matéria publicada em 01/12/1999. Acesso: dia 17/04/2011 às, 12:35 hs.

PADOVEZE, Clóvis Luís . **Contabilidade Gerencial** – Um enfoque em sistema de informação Contábil. 5ª ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2007.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**. Conceitos, estruturas, aplicações. São Paulo – SP: Thomson Learning, 2007.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos** – um enfoque gerencial para custeamento marginal. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 1990.

SANTOS, Edno Oliveira dos. **Administração Financeira da Pequena e Média Empresa**. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2001.

SILVESTRE, William Celso. **Sistemas de custos abc**. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2002.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. Orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2ª Ed. São Paulo – SP: Atlas S.A, 2006.

[http://translate.google.com.br/translate?hl=pt-](http://translate.google.com.br/translate?hl=pt-BR&langpair=en|pt&u=http://www.focusedmanagement.com/knowledge_base/articles/fmi_articles/middle/volsaga.htm)

[BR&langpair=en|pt&u=http://www.focusedmanagement.com/knowledge_base/articles/fmi_articles/middle/volsaga.htm](http://www.focusedmanagement.com/knowledge_base/articles/fmi_articles/middle/volsaga.htm) Revista CMA, por Jim Gurowka. Acesso: dia 13/05/2011, às 16:25 hs.