

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

**MARIA WEDNA GOMES PEREIRA**

**ABORDAGEM DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC) NAS  
EMPRESAS E SUAS PRINCIPAIS SEMELHANÇAS COM OS DEMAIS MÉTODOS**

**Campina Grande – 2011**

**MARIA WEDNA GOMES PEREIRA**

**ABORDAGEM DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC) NAS  
EMPRESAS E SUAS PRINCIPAIS SEMELHANÇAS COM OS DEMAIS MÉTODOS**

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do MSc. Francisco de Assis Azevedo Guerra.

**Campina Grande – 2011**

P436a

Pereira, Maria Wedna Gomes.

Abordagem do método de custeio baseado em atividades (ABC) nas empresas e suas principais semelhanças com os demais métodos. [manuscrito] /Maria Wedna Gomes Pereira. – 2011.

33f.; il.

Digitado.

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

“Orientação: Prof. Msc. Francisco de Assis Azevedo Guerra , Departamento de Contabilidade”.

1. Métodos de Custeio 2.Custeio ABC. 3. Contabilidade de Custos I. Título.

21. ed. CDD 657.42

**MARIA WEDNA GOMES PEREIRA**

**ABORDAGEM DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC) NAS EMPRESAS E SUAS PRINCIPAIS SEMELHANÇAS COM OS DEMAIS MÉTODOS**

Esta monografia foi apresentada como Trabalho Acadêmico Orientado para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média)...9,4....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Aprovada em 07 / 06 / 2011



---

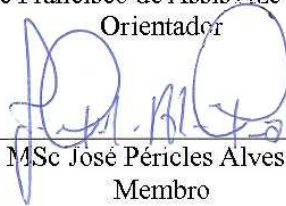
Prof. MSc. Ricardo Ferreira Dantas  
Coordenador do TCC

**BANCA EXAMINADORA**



---

Prof. MSc. Francisco de Assis Azevedo Guerra.  
Orientador



---

Prof. MSc. José Péricles Alves Pereira.  
Membro



---

Prof. MSc. Pedro Coutinho de Almeida.

Membro

Dedico este trabalho a meus pais que sempre me ajudaram, Luiz e Felismina, aos meus amigos e a Carlos, meu grande amor.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a DEUS por ter me guiado durante minha caminhada até a conclusão do meu curso.

Agradeço de todo meu coração a todos aqueles que contribuíram para que chegasse até aqui.

A todos os meus professores que contribuíram de alguma forma para o meu crescimento.

Agradeço especialmente ao meu orientador, Prof. Francisco de Assis Azevedo Guerra, por contribuir na minha formação.

A minha família por sempre ter me ajudado e apoiado durante toda minha vida.

A meus amigos de curso e ao de fora que sempre estavam comigo quando precisei, me apoiando e incentivando.

E especialmente a Jacksilene, Adailza, Késsia, Walkiria, Carla, Poliana, amigas que vou levar para sempre em minha memória e em meu coração

# **ABORDAGEM DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC) NAS EMPRESAS E SUAS PRINCIPAIS SEMELHANÇAS COM OS DEMAIS MÉTODOS**

## **RESUMO**

O objetivo principal deste trabalho é analisar como são estruturados os métodos de custeio, como também, mostrar suas principais semelhanças. Pois, com o desenvolvimento da economia, aumento da complexidade interna das empresas e do ambiente em que elas estão inseridas, o processo de tomada de decisões tende a se tornar mais complexo, visto que aumentou a competitividade entre as mesmas. Assim, ao utilizar-se de um método de custeio, deve observar se ele corresponde ao aspecto econômico e gerencial de informação, para que, ao selecionar um deles, a empresa escolha o que lhe seja mais vantajoso, visto que cada método é indicado para tipos diferentes de empresas. É necessário que seus administradores busquem o que mais se enquadra à sua realidade, procurando conhecer seus pontos fortes e fracos, para que eles possam ter benefícios com os pontos fortes e tentem melhorar os pontos fracos.

A metodologia deste trabalho foi desenvolvida mediante uma pesquisa bibliográfica, referente aos principais métodos de custeio, como também, revisão dos custos pela sua evolução histórica, tendo os seus conceitos essenciais ordenados e sistematizados, mostrando suas vantagens e desvantagem até sua estruturação dentro das empresas e finalizando pela demonstração de suas principais semelhanças. Portanto, para que uma empresa possua um controle efetivo de seus custos é essencial que ele busque conhecer os métodos de custeio e entre eles procure o que mais se adapte às suas necessidades de informação, uma vez que, cada método é indicado para tipos diferentes de empresas, permitindo-lhe o desenvolvimento e a superação de lucratividade mediante empresas concorrentes.

**PALAVRAS CHAVES:** Métodos de Custeio. Custeio ABC. Contabilidade de Custos.

## ABSTRACT

The main objective of this study is to analyze how they are structured methods of costing, but also show their similarities. For with the development of the economy, the increasing complexity of business and internal environment in which they are inserted, the process of decision-making tends to become more complex, as increased competition among them. Thus, to make use of a cost method, you should see if it matches the economics and management of information, so that when you select one, choose the company that is most advantageous, since each method is suitable for different types of businesses. It is necessary that its managers seek what best fits their reality, seeking to know their strengths and weaknesses, so they can have benefits from the strengths and try to improve the weaknesses. The methodology of this study was developed through literature review, referring to the main costing methods, but also review the costs for its historical evolution, and their essential concepts ordered and systematized, showing its advantages and disadvantages to its structure within firms and ending by showing their similarities. So for a company that has effective control of costs is essential that it seeks to know the costing methods and among them the look that best suits your needs for information, since each method is suitable for different types of companies, allowing you to overcome the development and profitability by competing firms.

**KEYWORDS:** Methods of Costing. ABC. Cost Accounting.



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2 DESENVOLVIMENTOS DOS MÉTODOS CONTÁBEIS.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1.1 ABSORÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1.1.1 Vantagens e Desvantagens do custeio por Absorção.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.2 VARIÁVEL OU DIRETO.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.2.1 Aceitabilidade do Custeio Variável no Brasil.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.2.2 Vantagens e Desvantagens do Custeio Variável.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.2.3 Margem de Contribuição.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.3 CUSTO PADRÃO.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.3.1 Finalidade do Custo Padrão.....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.3.2 Vantagens do Custo Padrão.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.3.3 Desvantagens do Custo Padrão.....</b>	<b>23</b>
<b>2.1.4 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE.....</b>	<b>23</b>
<b>2.2 PRINCIPAIS SEMENHAÇAS ENTRE O MÉODO ABC E O METODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....</b>	<b>29</b>
<b>2.3 DIFERENÇAS E SEMENHAÇAS ENTRE O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL.....</b>	<b>31</b>
<b>3 CONCLUSÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	

## 1 INTRODUÇÃO

As empresas da atualidade estão bem mais sofisticadas e diversificadas, com relação a sua produção e mediante essa natureza plural, exige que os administradores tenham controle sobre todo o processo, daí ser essencial utilizar-se de métodos de custeio adequados às suas empresas. Contudo, para que haja êxito, necessita-se revisar toda a literatura que aponte para os diversos métodos de custeio. A partir daí, mostrar que os métodos de custeio são utilizados para o atendimento das necessidades gerenciais, devendo ser adequados aos ambientes e aos problemas da empresa. Assim, quando a empresa utiliza-se de um método de custeio, deve observar se ele condiz com a sua realidade econômica e gerencial de informação, para que, ao selecionar um método, a empresa escolha o que lhe seja mais vantajoso.

Neste sentido, surgem os seguintes questionamentos: os métodos de custeio possuem realmente diferenças significativas? Cada empresa possui realidade econômica e gerencial diferente, permitindo que os métodos de custeio também devam ser diferentes?

O objetivo geral deste trabalho é analisar como são estruturados os métodos de custeio, como também, mostrar suas principais semelhanças. Tendo como objetivos específicos: Revisar a literatura sobre os métodos de custeio; Comparar os métodos de custeio, identificando suas vantagens e desvantagens; identificar as semelhanças entre os métodos de custeio.

A metodologia deste estudo consistiu no levantamento bibliográfico que tem livros, artigos científicos, páginas da Internet e outros como fontes de coleta, Conforme define Cervo e Bervian (1983, p.55) a pesquisa bibliográfica é a que:

Explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como uma pesquisa explicativa tendo em vista sua finalidade que visa mostrar os fatores que contribuem para os diversos métodos de custeamento. Conforme ressalta Andrade (2002, p. 20):

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porque das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros.

Revisão da evolução histórica de cada método, tendo os seus conceitos essenciais ordenados e sistematizados de modo a possibilitar análise crítica dos mesmos, quando inseridos num ambiente complexo competitivo, mostrando suas vantagens e desvantagem até sua estruturação dentro das empresas e finalizando pela demonstração de suas principais semelhanças.

Com o desenvolvimento crescente da economia e o incessante aumento da complexidade interna das empresas e do ambiente em que elas estão inseridas, os processos de tomada de decisões tendem se tornar também mais complexos, visto que houve aumento do grau de competitividade entre as mesmas, destacando as que tiverem melhores qualidades dos produtos, preço acessível, qualidade do atendimento, agilidade na produção e entrega etc. Para atender a essa situação de maneira adequada, os administradores, como também, os seus donos necessitaram de um método de custeio eficiente, que processe um grande volume de dados e produza informações corretas e necessárias ao administrador, para que ele tome as decisões mais adequadas ao desenvolvimento e crescimento de sua empresa.

É essencial que as empresas conheçam o método de custeio que utiliza, para que busque saber se este método esta condizendo com suas necessidades econômicas e gerenciais de informações, a fim de poder utilizar-se das vantagens e analisar se as mesmas compensam as desvantagens.

## 2 DESENVOLVIMENTOS DOS MÉTODOS CONTÁBEIS

Observa-se que muitos contadores voltam-se principalmente para as exigências fiscais impostas pelo governo. Até certo ponto, esse tipo de contabilidade vem satisfazendo as necessidades dos governantes, fornecedores, instituições financeiras, acionistas, etc. Neste sentido, Crepaldi (2008, p. 220), afirma que:

As informações determinadas pelos sistemas de custeio, disponíveis sobre custos de produtos e serviços não eram suficientes para apoiar, com eficácia, a gestão organizacional e a busca da excelência. Principalmente, porque os sistemas de custeio foram, em sua maioria, concebidos e implantados quase exclusivamente para fins legais (contábeis), não estando aptos a produzir informações gerenciais. Essa situação levou as empresas a tomarem muitas decisões inconsistentes com suas necessidades e objetivos, prejudicando sensivelmente seu processo de aprimoramento. Foi neste sentido que o ABC foi desenvolvido e adotado pelas empresas.

O que se observa na atualidade entre os empresários é que poucos conseguem sobreviver diante da concorrência, fatos demonstram que essa alta mortalidade das empresas deve-se pela alta carga tributária praticada no Brasil, encargos sociais excessivos, falta de recursos e de apoio do governo com políticas que auxiliem e capacitem médios e pequenos empresários. Neste sentido, Polissemi (2004, p.43), diz que:

Mais da metade das empresas constituídas no Brasil fecham as portas antes mesmos de completarem dois anos. Das empresas abertas entre 2000 e 2002, cerca de 780 mil já encerraram suas atividades, o que corresponde a cerca de 60% do total de novos empreendimentos. Este alto nível de mortalidade gera um elevado custo social e econômico para o país e é preciso estancar esse processo.

Constata-se também que, grande parte das empresas desaparecem por causa do mau gerenciamento, nas tomadas de decisões sem respaldo e sem informações confiáveis, ou seja, observa-se uma contabilidade irreal, voltada para dados que não condizem com a realidade, muitas vezes distorcidas, que causam prejuízos nas empresas quando são utilizados para a tomada de decisões em função de terem sido desenvolvidos principalmente para atender às exigências fiscais impostas pelo governo, esquecendo-se de orientar e de procurar informações mais adequadas para os gestores na tomada das decisões.

## 2.1 PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO

Com o desenvolvimento cada vez mais incessante da globalização, cresce todo dia o ambiente acirrado e competitivo, causado, principalmente, como consequência da abertura dos mercados. Este fato faz com que cada vez mais os administradores busquem formas de permanecer no mercado, obrigando muitas vezes à prática de preços inferiores aos dos concorrentes, e conseqüentemente, acarreta a obtenção de margens de lucro menores. Desta forma, é necessário que estes administradores possuam informações relevantes atinentes a custos e rentabilidade de produtos, linha, serviços e clientes, entre outras formas de seguimentos.

Com essa crescente exigência de informações gerenciais, algumas empresas encontram dificuldades em desenvolver eficazmente suas atividades, sem que haja um acompanhamento e controle eficiente de seus processos internos. Os métodos de custeio proporcionam informações tecnicamente confiáveis e consistentes de custo e suas possíveis rentabilidades, dessa forma, a contabilidade gerencial deve buscar se informar dos custos dos produtos com maior exatidão possível, que possibilite ao administrador a tomar as decisões cabíveis para o desenvolvimento da empresa.

As empresas devem utilizar métodos de custeio que mostrem os seus reais custos praticados. Dessa forma, deve-se entender que cada sistema possui virtudes e limitações específicas, cabendo a empresa que pretende utilizá-los decidir qual se insere melhor às suas necessidades informativas e às peculiaridades das operações executadas. Para tanto, os métodos de custeio mais conhecidos ou utilizados que iremos comentar são os seguintes;

- Método de Custeio Absorção;
- Método de Custeio Variável ou Direto (Marginal);
- Método de Custeio Custo padrão;
- Método de Custeio ABC (Activity based costing ou custeamento baseado em atividade)

Para facilitar tal análise a seguir, serão detalhados os métodos citados acima, com ênfase no ABC e suas principais características. Pois todos os métodos devem ser escolhidos de acordo com as reais necessidades de controle financeiro das empresas, pois eles possuem diferenças e semelhanças entre si.

### 2.1.1 ABSORÇÃO

Método desenvolvido na Alemanha, no início do século XX, conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). O Custeio por absorção é conhecido como aquele que debita ao custo do produto todo e qualquer outro custo da área de fabricação, sejam estes custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Desta forma, Martins (2009) pode-se dividir o método por Absorção em dois passos:

- Primeiro passo: consiste na separação do que é custo e do que é despesa.
- Segundo passo: consiste em separar o que for custo em custo direto e custo indireto

Desta forma, os custos diretos são atribuídos de forma direta aos produtos e os custos indiretos de fabricação são rateados entre os produtos. Pode-se encontrar um problema nesta forma de distribuição dos custos, ao desenvolver essa apropriação ocorre o risco de chegar a valores de custos diferentes e, também conseqüentemente, os custos totais serão diferentes para cada produto final. O que pode provocar uma análise distorcida, como também, pode diminuir o grau de credibilidade com relação às informações de custos obtidos. Deve-se fazer uma análise criteriosa das diversas alternativas de rateio e escolher a que traz consigo menor grau de arbitrariedade para que este problema seja amenizado. No método de custeio por absorção, as despesas, que são relativas à administração, às vendas e às financeiras, não fazem parte dos custos dos produtos e são absorvidas diretamente pela conta de resultados.

Pode-se observar que o próprio nome do método de custeio por absorção nos mostra que o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação dos produtos. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos (rateados) para todos os produtos, ou seja, o Custeio por Absorção consiste, simplesmente, na apropriação de todos os custos de produção para os produtos e/ou serviços produzidos, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos. De acordo com Wernke (2006, pag.19) ele define método de custeio por Absorção da seguinte forma:

O custeio por Absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todo os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período. Com isso, os produtos “absorvem” todos os gastos classificáveis como custos- matérias primas, salários e encargos sociais, depreciação das máquinas, aluguel do prédio industrial etc.-, independentemente de sua natureza, se custos fixos diretos ou não

Este método é considerado por muito contadores, como o mais adequado para finalidade contábil: como avaliar estoques e determinar valor total dos produtos vendidos a ser registrada na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). A legislação brasileira tem exigido sua utilização e, que, por determinação legal, deve compor o custo dos bens ou serviços vendidos. (Decreto 3000, de 26/12/1999)

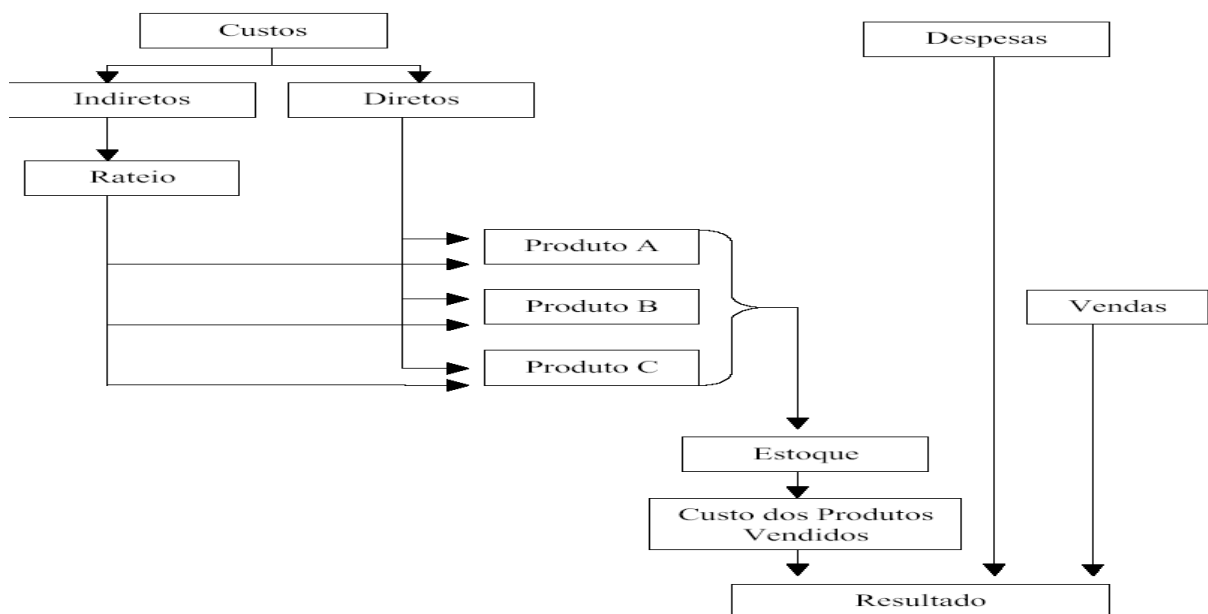
O custeio, conforme Borgert (2009) pode ser desenvolvido de duas formas: custeio por absorção sem departamentalização e com departamentalização.

O custeio de acordo com Borgert (2009, p. 52), sem departamentalização, trata-se de um modelo em que:

[...] os custos são separados em diretos e indiretos, sendo estes últimos distribuídos com base em um ou poucos critérios, como, por exemplo, proporcional ao consumo de material direto, nas horas de mão de obra, ou com base na média dos dois itens.

Já Martins (2009, Pag.57) descreve as etapas de implementação do método de custeio por absorção sem departamentalização, como separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos; e rateio dos custos indiretos. Assim, a figura abaixo mostra um esquema de custeio por absorção, sem departamentalização.

**Figura 1** - Esquema de Custeio por Absorção sem departamentalização



**Fonte:** Martins (2009, pag.57)

Assim, pode-se perceber que o custeio sem departamentalização passa por três passos básicos: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos e apropriação dos custos indiretos.

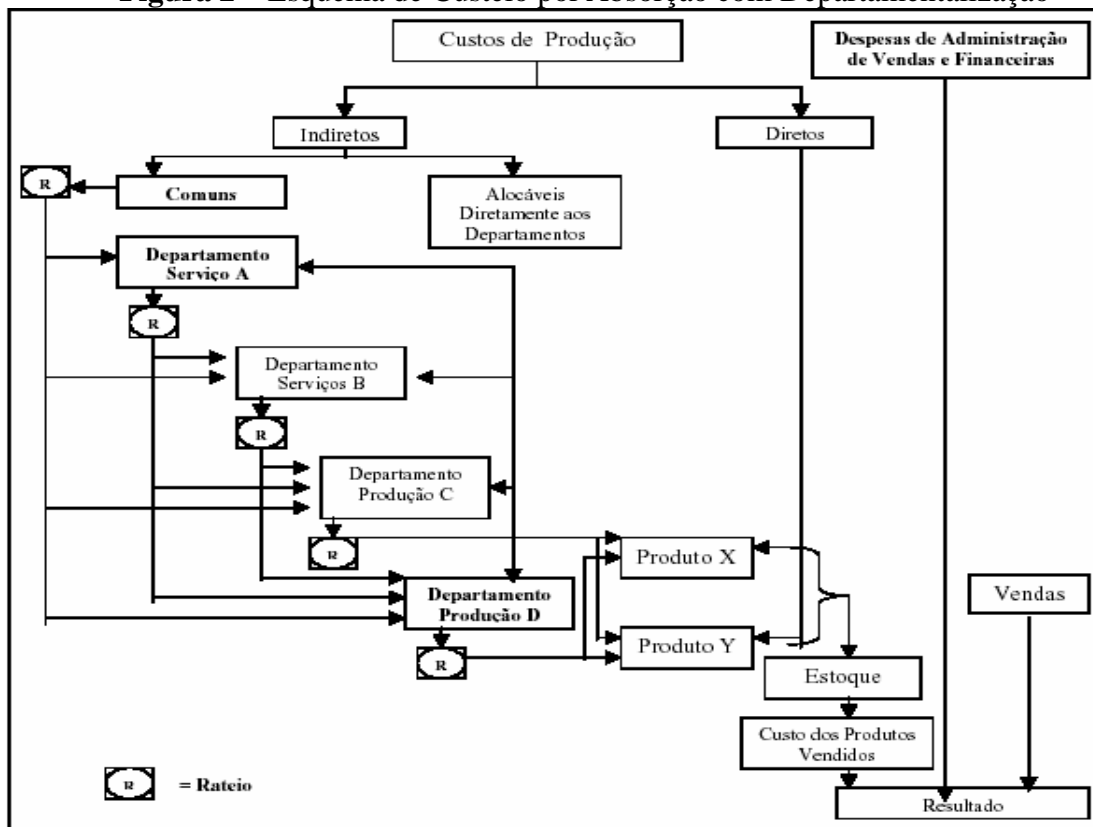
Outra forma de aplicação do custeio por absorção é o modelo com departamentalização, onde os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e os custos indiretos primeiro passam pelos departamentos de serviços e de produção para depois serem rateados aos produtos.

Dessa forma, sobre o custeio por absorção com departamentalização, Borgert (2009, p. 68) diz que:

[...] o esquema de distribuição do Custeio por Absorção com Departamentalização sugere uma redistribuição de custos entre os departamentos, de tal forma que todos os custos dos departamentos de apoio recaiam, em última instância, nos departamentos produtivos. Por fim, em geral com base no tempo de fabricação, os custos são transferidos aos produtos e/ou serviços produzidos.

Pode-se, dessa forma, observar, na figura abaixo, o esquema de custeio por absorção, com departamentalização.

**Figura 2 – Esquema de Custeio por Absorção com Departamentalização**



Fonte: Martins (2009, Pag.74)

Deve-se destacar que, tanto no custeio por absorção com departamentalização, quanto no sem departamentalização, é necessário que se faça uso de critérios de rateios para distribuir os custos indiretos aos produtos finais.



### 2.1.1.1 Vantagens e Desvantagens

Ainda sobre o método de custeio por absorção podemos destacar como vantagem os seguintes pontos destacados por Wernke (2006, pag.19)

- Atende à legislação fiscal e deve ser utilizada quando a empresa busca o uso do sistema de custo integrado à contabilidade
- Permite a apuração dos custos por “centro de custos”, pois para ser adotado o custeio por absorção requer que a empresa seja dividida contabilmente em centro de custo. Com isso é possível avaliar o desempenho de cada departamento da organização.
- Por absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produção.

Pode-se, dessa forma, visualizar que o método por absorção está de acordo com os princípios contábeis e com a legislação fiscal, fato que não interfere na contabilidade gerencial. Esse método proporciona aos seus usuários a percepção que seus custos fixos de produção assumem grande relevância como um todo dentro da empresa, como também possui uma melhor aceitação, por ser de fácil implementação já que todos os custos inerentes à produção são absorvidos pelo custo unitário.

Desvantagens do custeio por absorção destacada por Wernke (2006, pag.19) são os seguintes:

- Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos;
- Apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais.

Segundo Martins (2009) Devido à arbitrariedade dos rateios e de incentivar a superprodução, o método por absorção promove distorções nas decisões que podem vir a prejudicar, significativamente, a situação financeira da empresa, levando às decisões econômicas inadequadas, incentivando a redução dos custos unitários. Este método contém quase sempre uma arbitrariedade, pois, as alocações são feitas sem vincular o custo a cada produto, tornando o custo unitário mascarado por incorporar o custo fixo indireto.

### 2.1.2 VARIÁVEL OU DIRETO

O método de custeio variável demanda que todas as despesas e os custos sejam definidos como fixos e variáveis. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo

encerrados diretamente contra o resultado do período. Sobre o método de custeio variável Ponte, diz que: “O método do custeio variável surgiu por volta da década de trinta e sua criação é atribuída a Jonathan N. Harris que em 1936 publicou o artigo ‘What did we earn last month?’, apresentando a metodologia do custeamento direto”.

Segundo Crepaldi (2008), o método de custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem, mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e, sim, como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Pode-se, tratar custeio direto como os custos indiretos de fabricação fixos do período e não como custos do produto. Por este método, são considerados custos dos produtos apenas os custos variáveis.

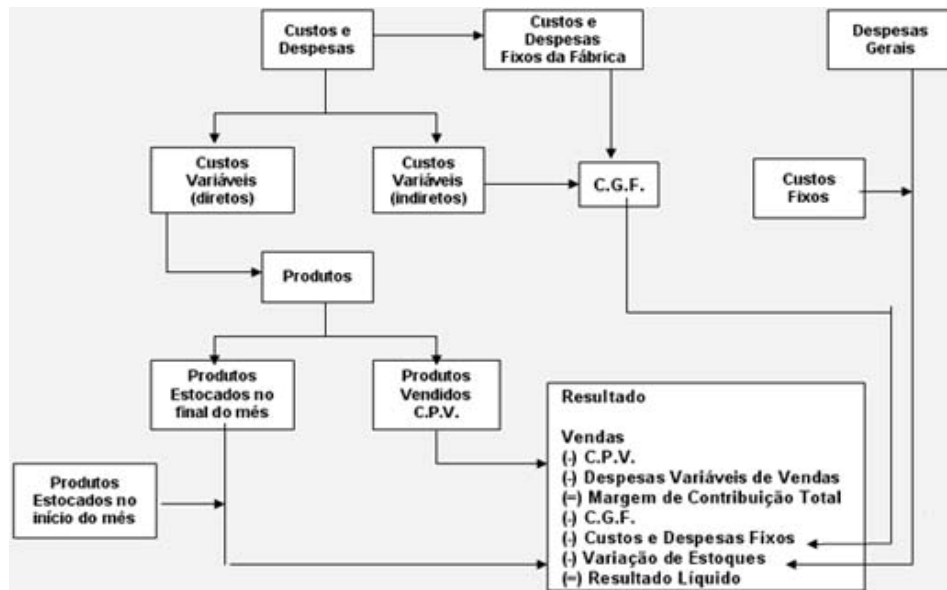
Desta forma, Martins (2009; pag. 204) diz o seguinte sobre o custeio variável:

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de sua oscilação do volume global, e por propiciar valores de lucro não muitos úteis para fins decisórios, criou-se um critério alternativo ao custeio por absorção. Trata-se do custeio variável (ou direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Nas demonstrações à base do custeio variável obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas, o que não ocorre com a absorção. Mas, por contrariar a competência e a confrontação, o custeio variável não é válido para balanços de uso externo, deixando de ser aceito tanto pela auditoria independente quanto pelo fisco. É fácil, entretanto, trabalhar-se com ele durante o ano e fazer-se uma adaptação de fim de exercício para se voltar à absorção.

Ele é um custeamento sistemático, em que somente os custos variáveis, diretos ou indiretos, são apropriados aos produtos. Os custos fixos existem independentemente da ocorrência ou não da produção e devem ser considerados como despesas do período, sendo encerrados diretamente contra o resultado do exercício.

Pode-se visualizar o que foi exposto acima sobre o método de custeio variável a partir do gráfico abaixo

**Figura: 3** - Custeio Variável com Análise de Resultados por Margem de Contribuição

Fonte: Costa (1998, pag.68)

Neste gráfico, observa-se que os custos foram divididos em diretos (são aqueles custos que estão diretamente relacionados aos produtos, ou seja, são essenciais para sua fabricação) e indiretos (são aqueles que não estão diretamente ligados ao produto, mas que são necessários para o bom desenvolvimento do produto final). O mesmo procedimento é feito com as despesas, classificando-as em fixas e variáveis.

### 2.1.2.1 Aceitabilidade Custeio Variável no Brasil

O custeio variável não é aceito, no Brasil, pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), com as alterações provocadas pela Lei 11.638/07, pela legislação do Imposto de Renda (Decreto número 3000, de 26/12/1999) e nem pelas Auditorias Externas. A autora Pontes, diz o seguinte:

O custeio variável não é aceito, no Brasil, pela lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), pela legislação do Imposto de Renda e nem pelas Auditorias Externas, bem como por um considerável número de contadores, pois fere alguns dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, principalmente, o do Confronto das Despesas com as Receitas. Segundo este princípio, somente quando reconhecida a receita é que devem ser confrontados os sacrifícios incorridos para sua obtenção; portanto, os custos de produção só devem ser reconhecidos à medida em que os produtos são vendidos.

Este critério não é legalmente aceito no Brasil pela lei das sociedades por ações nem pelo Regulamento do Imposto de Renda (arts. 289 a 296, do Decreto 3.000/99). As normas de

contabilidade dizem que se deve utilizar o custeio por absorção e não pelo método variável já que ele fere os princípios contábeis, a legislação societária e tributária.

### **2.1.2.2 Vantagens e desvantagens do Custeio Variável**

Dubois (2006) menciona diversas vantagens da adoção do método de custeamento marginal, entre elas podem ser citadas:

- Elimina as variações nos resultados oriundos da quantidade, produzidas e vendidas, uma vez que o lucro líquido não é afetado por variações nos inventários;
- Facilidade da obtenção da margem de contribuição por tipo de produção elaborada;
- Maximização de margem de contribuição em valores totais mediante a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária;
- É uma ferramenta adequada para tomada de decisões, pois só considera como custo dos produtos os elementos variáveis;
- Facilidade aos gerentes industriais do entendimento do processo de custeio dos produtos, pois os custos variáveis são, geralmente, de sua responsabilidade. O custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- O custeamento variável proporciona maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões;
- Oferece condições para os gestores avaliarem o seu próprio desempenho de forma mais significativa, uma vez que eles só podem ser responsabilizados pelos custos variáveis (controláveis) e não por aqueles controlados pela alta direção, como os custos fixos;

#### **Como desvantagens destacam-se os seguintes pontos na visão de Dubois (2006):**

- Dificuldade de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis, como nos custos mistos. Isto é necessário, para maior exatidão dos elementos decisórios;
- O custeio variável fere os princípios contábeis e por isso não é aceito para fins fiscais ou para uso de terceiros, especialmente nas empresas de capital aberto;

Se bem trabalhado, apesar das desvantagens apontadas, o método de custeio direto, pode ser considerado como um importante instrumento de tomada de decisões das empresas que se utilizam dele; tudo vai depender do objetivo da empresa em relação às informações de custos que necessita. Pois, de nada adianta um grande volume de informações, se os gestores não conseguem utilizá-las para o desenvolvimento e ampliação da mesma.

### **2.1.2.3 Margem de Contribuição**

Margem de Contribuição é um conceito relativamente novo e principalmente pouco conhecido pelos pequenos empresários. A margem de contribuição é o valor em dinheiro que resta do preço de venda de um produto, serviço ou mercadoria após ser retirado o valor referente ao custo variável unitário e as despesas variáveis. Dessa forma, esse valor é que irá garantir a cobertura do custo fixo e do lucro, após a empresa ter atingido o ponto de equilíbrio. Sobre margem de contribuição Leone (2008, pag. 336) afirma que:

Na verdade a finalidade principal do emprego do conceito do custeio variável na execução dos procedimentos de contabilidade de custo parece ser a relevação da margem de contribuição, ou contribuição marginal. A contribuição marginal é a diferença entre a receita de venda e o custo variável de produção. a receita pode ser tanto dos produtos como dos serviços de qualquer outro objeto. E os custos variáveis de produção ou de realização de cada um desses objetos de custeio. A contribuição marginal tem papel importante no auxílio à gerência na tomada de decisões de curto prazo [...] a contribuição tanto pode ser total como unitária. Em algumas decisões, é melhor o emprego da margem de contribuição unitária. Visto por outro lado, a margem de contribuição, como o próprio nome está indicando, destina-se a mostrar quanto sobrou da receita direta de vendas, depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação, para pagar os custos periódicos[...].

Dessa forma, margem de Contribuição significa quanto, em valor de um determinado produto contribui para o resultado operacional, ou seja, receita total da venda subtraída do custo direto da mercadoria vendida e das despesas variáveis de vendas. O resultado obtido é a Margem de Contribuição que será utilizada para pagamento dos custos e das Despesas Fixas da Empresa.

### **2.1.3 CUSTO PADRÃO**

O método de Custo-Padrão consiste em determinar os custos da maneira mais científica que possível, ou seja, pela Engenharia de Produção dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, da eficiência da mão de obra, com o mínimo de desperdício possível de todos os insumos disponíveis, segundo suas medidas físicas e consequente quantificação.

Leone (2008; pag. 281) apresenta duas definições que ele as considera semelhante às

demais existentes, por isso, elas permitem, segundo ele, ter uma idéia mais exata deste tipo de custeamento, sendo assim as duas definições estão abaixo. A primeira é do dicionário de contabilidade de A. Lopes de Sá e de Ana M. Lopes de Sá (1989). É diz o seguinte:

custo determina a priori, ou seja, predeterminado, e que se fundamenta em princípios científicos e observa cada comportamento de custo (matéria prima, Mão-de-obra direta, e gasto gerais de fabricação) dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais de fabricação. Alguns autores consideram-no como verdadeiro custo de produção, ou seja, o que se deve realizar em bases racionais. Os custos padrão, são depois de efetuados os gastos, comparados com os históricos, a fim de observar as discrepâncias: tais verificações podem ser feitas para atender a múltiplas finalidades, quais sejam as de controle de produção, de estudo de investimento, de estudo do grau de ocupação

A segunda definição que Leone (2008, pag. 281) considera semelhante às demais e que permite uma idéia mais exata sobre o custo padrão está no dicionário do Prof. Eric Kohler (1975) e diz o seguinte:

A segunda definição esta no dicionário do Prof. Eric Kohler (1975). “é uma previsão ou predeterminação de que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base real deve ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida de eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apresentadas. A definição do prof. Kohler é extensa. Ele se alonga em diversos aspectos do sistema.

O método de custo padrão se for implantada solitariamente não tem utilidade. Ele dever ser utilizado mediante outro método; dessa forma, ele dispõe de informações preciosas, ou seja, o custo padrão é muito útil, quando funciona em conjunto com qualquer método ou técnica, que usa custo histórico como, por exemplo, associado ao método de custeio por absorção ou com base no método de custeio variável ou direto técnicas como o custeamento pelas unidades de Esforço de produção e, dependendo dos tipos de recursos analisados, o custeamento baseado em atividade.

Já Martins (2009; pag.321) resume custo padrão da seguinte forma:

A melhor arma de controle de custos é o uso de custo-padrão. Este pode ser o ideal, fixado com base em condições ideais de qualidade de materiais, mão-de-obra e equipamentos, bem como de volume de produção, ou corrente, fixando com fundamento em desempenho desses itens considerados altos, mas não impossível de se alcançar. Aquele é útil apenas para comparação a longo prazo, este é o fato mais lógico, factível e de melhores resultados. Outros conceitos existem como o padrão a nível normal de trabalho.

Segundo Martins (2009) são três os tipos de custo padrão: ideal, estimado e corrente.

**Custo-padrão ideal.** Seria o custo obtido em condições ideais, cuja empresa operaria com 100% de eficiência. Esta situação configura-se inatingível, pois pressupõem as melhores matérias primas, os melhores equipamentos e colaboradores e menores índices de perdas. O custo padrão ideal seria uma meta da empresa a longo prazo, e não a fixação para o próximo período ou para determinado mês. O custo-padrão ideal é pouco utilizado por ser um custo demasiado teórico.

**Custo-padrão estimado.** É um custo projetado com base em dados históricos e que não leva muito em consideração as ineficiências dos processos como desperdícios, produtividade, preços e insumos. São os custos onde se trabalha com programas projetados para o futuro, geralmente observados os dados do passado, sem ser levado muito em consideração as ineficiências.

**Custo-padrão corrente.** Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível. É um custo planejado levando em consideração a deficiência existente na produção no que se refere principalmente a desperdícios devido à qualidade dos materiais, mão-de-obra, equipamentos etc. É um custo que deveria ser alcançado se fossem obtidas certas melhorias no desempenho. O custo-padrão corrente é um meio termo entre o custo-padrão ideal e o custo-padrão estimado, sendo um bom valor para ser utilizado como objetivo a ser perseguido pela empresa devido ser mais desafiador que o custo-padrão estimado é mais factível que o custo-padrão ideal.

### **2.1.3.1 Finalidades do Custo Padrão**

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

O sucesso do Custo-Padrão irá depender do grau da seriedade que a empresa oferecer à localização e saneamento das diferenças encontradas entre o padrão e o real, por ocasião de

suas comparações. Assim, não é finalidade do custo-padrão simplificar a vida da empresa, uma vez que implica sempre adoção de mais trabalho, devido à sua comparação com o Real, análise de variações ocorridas e processo de correção, significando maior elevação de serviço.

De acordo com Martins (2009), também há o efeito psicológico sobre o pessoal, o qual pode ser positivo ou negativo. Tudo dependerá da forma como foi fixado (considerando metas difíceis, mas não impossíveis, ou com base no conceito ideal, inatingível).

As diferenças encontradas entre o Padrão e o Real, por ocasião de suas comparações, quando bem localizadas e saneadas, é que determinarão o sucesso do custo-padrão. Assim, tanto o alto escalão da empresa quanto os níveis inferiores deverão conscientizar-se da necessidade de soluções adequadas para as diferenças encontradas, que deverão ser reduzidas ou eliminadas. Em resumo, conforme Leone (2008, pág. 285).

O objetivo principal do custo-padrão é estabelecer uma medida planejada que será usada para compará-los com os custos-reais ou históricos (aqueles que aconteceram e foram registrado pela Contabilidade) com a finalidade de revelar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo, assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos.

De acordo com o visto até o momento pode-se enumerar algumas vantagens e desvantagens do custo padrão.

### **2.1.3.2 Vantagens do Custo Padrão**

O método de custeio padrão fornece informações preciosas aos administradores quando ele é utilizado juntamente com os outros métodos, possibilitando vantagens às empresas. Entre estas vantagens podem-se destacar algumas mencionadas Dubois, (2006, pag.153)

Facilidade de controle pela administração - O custo padrão facilita o controle pela administração, pelo fato de se constituir em instrumento de acompanhamento do desempenho. Isto pode ser ampliado no âmbito da produção para outras áreas de atividades.

- Facilidade na coordenação dos trabalhos - A implantação e a operação do custo padrão requerem trabalho em equipe. Disto surgirão oportunidade para promover a integração de todas as funções e executivos, com maior nível de consciência em relação aos custos e aos objetivos da empresa. Neste aspecto, o padrão deve servir de estímulo aos esforços para uma melhoria contínua do desempenho, perseguindo a padrão ideal. O nível das variações será bastante reduzido com o padrão, pois depende da familiarização de todos os envolvidos com os diversos setores e aspectos da tecnologia da produção.

Desta forma, o custo padrão pode-se determinar não somente a partir de quanto custa um produto ou serviço, mas também quanto deveria custar-lhe, e quais as possíveis causas



para o custo em excesso. A gerência, supervisores e funcionários, passam a ter consciência dos custos, assim, eles verificam se é necessário modificar, acrescentando ou eliminando alguma etapa do processo, matéria prima ou mesmo modelagem de produtos para se chegar aos custos determinados.

### **2.1.3.3 Desvantagens do Custo Padrão**

Como também, não podemos deixar de mencionar que, como qualquer método, o Padrão possui vantagens a fim de melhorar o desempenho das empresas, assim como apresenta também desvantagens. Desta forma, cada empresa deve buscar saber sobre tais vantagens e desvantagens, verificar se o sistema que ela se utiliza é realmente vantajoso. Para tanto, Dubois, Alexy (2006, pag.153) diz o seguinte sobre as desvantagens do método de custeio padrão, “O uso do custo padrão é caro, exige boa dose de trabalho burocrático e é demorado até que se disponha de dados básicos suficientes”.

Logo, para se implantar este método deve-se conhecer o valor agregado para sua implantação, como também, saber que as informações disponibilizadas por ele demandam certo tempo para ser adquirida.

### **2.1.4 MÉTODO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC).**

De acordo com alguns autores, o ABC é utilizado há muito tempo. Alguns registros mostram que ele vem sendo bastante conhecido e utilizado na década dos anos 60, de acordo com isso Nakagawa (2007, pag.41) diz que:

O uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. Taylor, Fayol, Elton, Mayo e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organizações do trabalho. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit).

Assim, pode-se perceber que um dos motivos mais fortes para o desenvolvimento do ABC foi o aumento tecnológico, que alterou bastante a composição dos custos dos fatores de produção, no qual os custos indiretos de fabricação tornaram-se mais significativos e os custos do fator mão-de-obra direta se tornou menos significativos. Com o surgimento do progresso acelerado e o avanço do mercado com novos produtos, mais baratos, com melhor qualidade e mais rápido na produção fez com que os empresários necessitassem de

informações mais precisas e confiáveis, quando se trata de uma grande diversificação de produtos e em menor quantidade. Possibilitando assim a implantação e aprimoramento do ABC.

Segundo Leone (2008) um dos professores mais conhecidos da contabilidade de custo é H. Thomas Johnson que juntamente com o professor Robert S. Kaplan (1993), da Harvard University, divulgaram não o método ABC, mas a idéia de que os métodos atuais de cálculo de custos devem ser reformulados diante da crescente inovação tecnológica implantada nas empresas.

De acordo com Leone (2008, pag.253), uns dos motivos para o desenvolvimento do ABC deve-se:

O estudo na general electric foi recomendado para controle e administrar o crescimento preocupante dos custos indiretos na indústria, por causa de sua repercussão na determinação dos custos de produção. Pra atender a uma melhor administração dos custos indiretos, a GE propôs uma nova técnica para controlar as atividades que estavam causando os custos. A nova técnica estava baseada em cost drivers (direcionadores ou indutores de custos), no mesmo modo como hoje se baseia o critério ABC. Além disso, os custos indiretos eram identificados diretos ou indiretamente as atividades.

O método ABC foi desenvolvido para empresas que apresentam uma grande variedade de produtos e em menor escala, sendo que esse método foi desenvolvido recentemente em comparações aos demais métodos que foram desenvolvidos para empresas que possuíam uma menor diversidade de produtos.

O ABC é uma forma de custeamento muito necessária e utilizada nas empresas que buscam estabilidade, crescimento, um maior desempenho de sua produção e no processo de tomada de decisões. Pois, ele não é apenas uma maneira de se medir e melhorar as atividades que compõem os processos de um empreendimento, como também, permite que se calcule de modo mais correto os custos que seriam usados para produzir determinado bem ou serviço, os acumulados previamente, em centro de atividades que consomem recursos. Na verdade, o ABC acumula os custos das atividades empresariais, com vistas a enfatizá-los para a tomada de decisões pelos gestores.

Assim, ao custear esses processos, entre diversas alternativas de incremento de produtividade, o método pode focalizar a de menor custo para a empresa, eliminando as atividades que não agregam valor, nem para os clientes, nem para os empreendedores, que desembolsam uma quantia que não terão o retorno esperado e desejado, atuando nas atividades cujo valor agregado aos clientes é mínimo em face dos investimentos nelas realizadas.

Logo, o método ABC visa minimizar distorções nas empresas por meio da análise das atividades, possibilitando não só a identificação de critérios mais adequados de alocação dos custos indiretos de produção, como também permitindo, em alguns casos, a atribuição direta desses custos a produtos específicos que trariam maior lucratividade, além de auxiliar no aprimoramento de controle de custos como um todo. Segundo Nakagawa (2008, pag.42) afirma:

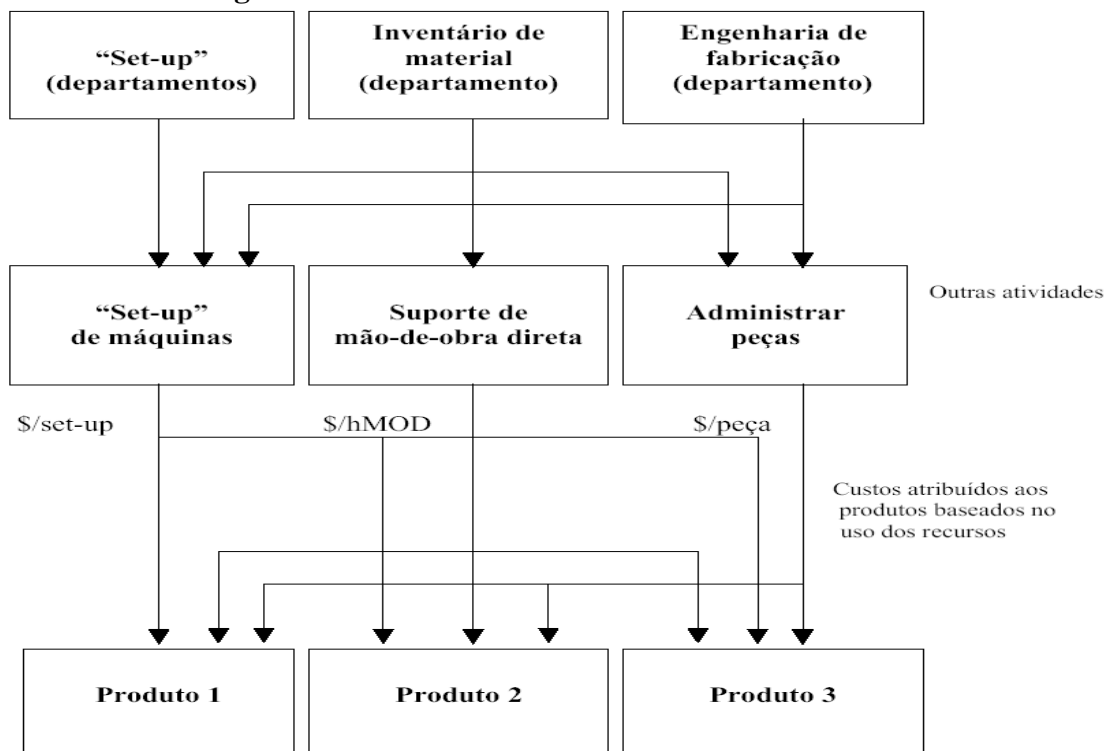
No sentido mais restrito, atividade pode ser entendida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seus ambientes, tendo como objetivo a produção de produtos. No sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas ao processo de manufatura, mas também à produção de projetos e serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.

Observa-se que, o ABC faz a identificação dos custos por atividade, como também aloca aos produtos através de maior número de base.

De acordo com o mencionado, observa-se que são as atividades que consomem recursos, agregando-as em centro de acumulação de custo por atividade, e para cada um desses centros de atividade, atribuem custos dos produtos baseados no consumo de recurso.

De acordo com o mencionado, observe a figura abaixo:

**Figura: 4 - Metodo de Custeio Baseado em Atividades**



Fonte: Coopere Kaplan (1991: 270, apud AMORIN, 2011, pág.3 )

Com o desenvolvimento das empresas e a crescente exigência dos clientes, passaram a

procurar e desenvolver novos métodos que fossem mais detalhistas e que fornecessem dados minuciosos para as empresas, com mais agilidade e que pudessem ter uma enorme variedade de produtos, visto que essa necessidade foi desenvolvida como alternativa, o método de Custeio Baseado em Atividade (ABC) é que lhe proporcionassem crescimento.

Caso uma empresa queira mudar o seu método por o ABC, é importante que a empresa tenha plenos conhecimentos do seu atual método, observando sempre seus pontos fortes e fracos, pois só conhecendo bem o método que sua empresa adota é que o empresário pode optar em implantar outro método que venha a desenvolver e fortificar os pontos fracos da mesma.

Para melhor entender-se o método de custeio baseado em atividade, verificam-se os seguintes pontos fortes e os seguintes pontos fracos destacados por Andrade (acessado 20/04/11 às 13:45). Como pontos fortes ressaltam-se:

- informação gerencial relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;
- menor necessidade de rateios arbitrários;
- atende aos princípios fundamentais de contabilidade ou seja semelhante ao custeio por absorção;
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos);
- pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e
- possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Por outro lado, pode-se enumerar como pontos fracos do custeio baseado em atividade:

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- leva em consideração muitos dados;
- informações de difícil extração;
- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

A importância que se dá à utilização do método de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um método que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisão, tornando assim as empresas que se utilizam desse método mais informadas com o ocorrido dentro dela. Como também um diferencial do método de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizado, proporcionado o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade como um todo.

De acordo com Arendt e Pattinson (1994, apud Osiro, pag.4),

[...] a causa mais comum no fracasso do ABC em determinadas empresas é a falta de enfoque nos usuários do método. Quando o método está sendo planejado, ele é bastante complexo e é focado na sua capacidade, não nos usuários. Para evitar esses problemas, torna-se necessário analisar com bastante cuidado a viabilidade do novo método antes de sua implementação. Talvez as características da empresa inviabilizem ou tornem desnecessário o ABC, ou talvez, a empresa não possua todos os recursos necessários para implementação.

O ABC busca melhorar a apropriação dos custos aos produtos; ele é um método que tende a detalhar os custos indiretos, como também tenta minimizar os impactos de alocação inadequada mediante o custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais, ou seja, melhorar o custeamento dos produtos, por meio de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação aos custos dos diversos produtos da empresas

Entende-se, dessa forma, que o ABC procura separar atividade que adicionam valor das que não adicionam valor aos produtos e não simplesmente segregar custo e despesas. Logo, as atividades que não agregarem valor podem ser eliminadas e não irão alterar as atribuições dos produtos tais como qualidade, desempenho, valor reconhecido, etc. Portanto pode-se ainda entender como atividades que não agregam valor aquelas que fazem com que os produtos fiquem estagnados nas empresas. Assim, os custos que não podem ser eliminados da produção devem ser melhorados para não alterar a real situação da empresa.

No custeamento baseado em atividade temos também, os direcionadores de custo, que são os parâmetros através dos quais são identificados e medidos os recursos necessários à execução de uma atividade e na elaboração de um produto ou serviço, ou seja, são os fatores que determinam os consumos dos recursos pela atividade e pelo produto. Nesse contexto, e de acordo com Nakagawa (2008, pag. 74)

cost driver (direcionador de custo) é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, cost driver é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividade e o consumo resultante de recursos. Exemplos: “número de setups, número de ordens, número de clientes, número de partes e componente, distância percorrida etc.

Essa visão também é compartilhada por MARTINS (2009, pag. 96), ele afirma que:

Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizados, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos.

Para efeito de custeio de produção, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. “Assim, o direcionador de custo será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.”

Na operacionalização do método, procura-se, inicialmente, estabelecer a relação entre atividades e produtos que se produzirá dentro da empresa, utilizando-se o conceito de direcionadores de custos (os de primeiro estágio). Apuram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores (os de segundo estágio)

Pode-se entender que os direcionadores do primeiro estágio são também conhecidos por direcionadores de custos de recursos, sendo assim eles buscam identificar a forma como as atividades consomem recursos e servem para custear as atividades, ou seja, demonstram a relação entre os recursos gastos e as atividades.

De maneira geral, no primeiro estágio as atividades ao serem executadas consomem recursos e que por sua natureza devem ser alocadas mediante aos gastos e as atividades envolvidas. Logo, pode-se entender que, no primeiro estágio as requisições de materiais identificam as quantidades utilizadas destes recursos. Entende-se dessa forma, que direcionador de recurso é a quantidade necessária, e não as requeridas, estas indicam os direcionadores. Veja o que diz Wernke (2006, pag.36) sobre isto: “os direcionadores de recursos (também conhecidos como direcionadores de primeiro estágio) são usados para alocar os gastos mensais às diversas atividades, como o objetivo de medir a quantidades de recursos consumidas em cada uma”.

O segundo estágio também conhecido como direcionador de atividades, busca identificar a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos, ou seja, identifica a relação entre as atividades e os produtos. Neste sentido Wernke (2006, pag. 36) afirma que: “Quanto ao direcionador de atividade (também conhecido com direcionador de segundo estágio), estes visam alocar das atividades aos objetos de custo, como produtos fabricados, serviços prestados, clientes atendidos etc.”

Segundo Martins (2009, pag. 96):

A definição de direcionadores de atividades e de recurso faz-se da mesma forma de que nos departamentos produtivos.

Completando a fase de custeamento das atividades segue a definição dos processos (conjunto de atividades que se inter-relacionam) e seus respectivos custos, o que permite uma melhor análise não só do lucro ou custo de um produto, mas também de onde estão sendo consumidos os recursos aplicados na empresa.

Esta visão permite até uma possível reengenharia dos processos empresariais dependendo dos resultados obtidos com a implantação do ABC e/ou uma gestão gerencial com base nas atividades

O ABC é uma ferramenta que possibilita uma visualização dos custos mediante a análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Para poder utilizar o ABC, é essencial a definição das atividades ressaltantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que venham a alocar os mais variados custos incorridos nas atividades.

Custeada as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidos pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos.

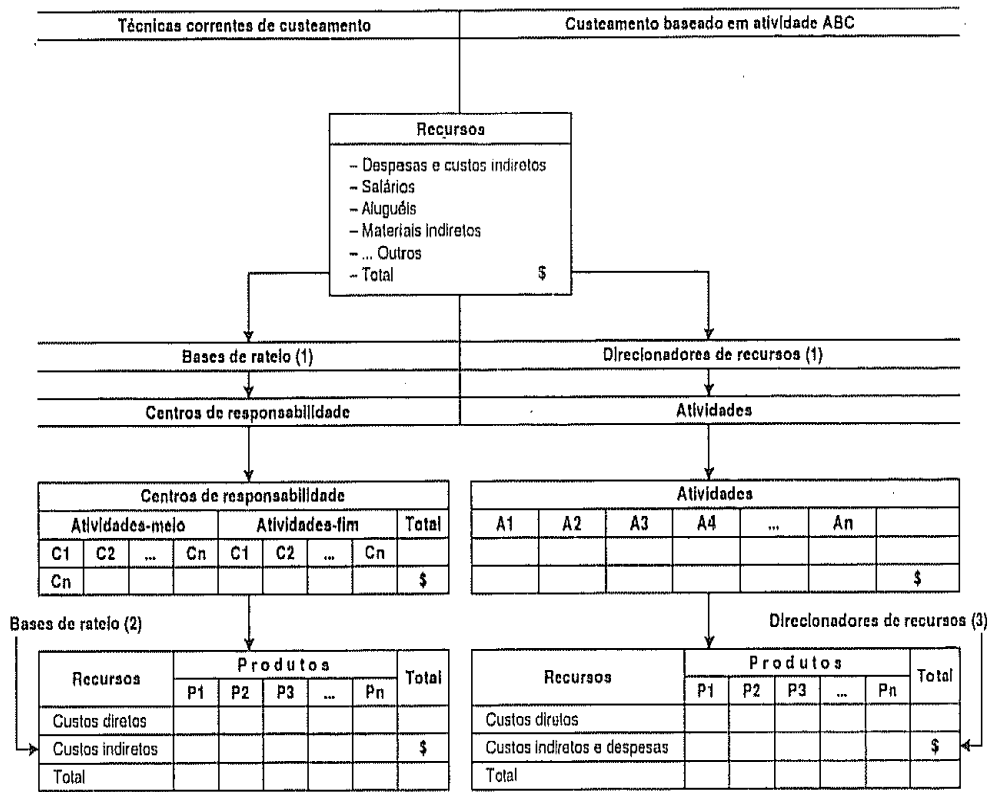
## **2.2 PRINCIPAIS SEMELHANÇAS ENTRE O MÉTODO ABC E O MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO.**

No decorrer dos tempos, muito se tem discutido sobre o método ABC, e a literatura revela a existência tanto de defensores como autores que são menos entusiasmados com esse método.

Assim, vem se difundido uma linha de discussão centralizada na dúvida sobre o caráter inovador atribuído ao método ABC. Mas, alguns defensores ressaltam que esse método trata-se, em parte, dos mesmos procedimentos, só que apresenta mais detalhes.

As semelhanças existentes entre o ABC e a absorção, no que tange ao problema de alocação dos custos e despesas as atividades e aos centros de responsabilidades, são demonstrado pela figura abaixo de Leone (2008, pag.259).

**Figura: 5** – Semelhanças entre o Custeio ABC e o Absorção  
 CUSTEIO POR ABSORÇÃO x ABC



Fonte: Leone (2008, pag.259)

Nesta figura, os centros de responsabilidade são separados em atividade meio e atividade fim. Os centros relativos às atividades meio poderiam ser:

- C1= departamento de manutenção;
- C2= departamento de material;
- C3= departamento de administração industrial;
- Cn= departamento de força.

Os centros pertencentes às atividades-fim poderiam ser:

- C1=centro de preparação;
- C2=centro de fabricação;
- Cn=centro de acabamento.

As atividades A1, A2,...,An seriam, por exemplo, as atividades de colocar ferramentas, estudar tempos e *layouts*, receber materiais, armazenar materiais, preparar pedidos de compra, preparar as máquinas, inspecionar produção, produzir, desenhar produtos, dentre outros.



No custeamento por absorção, os custos indiretos de fabricação (CIF) são alocados aos centros de responsabilidades mediante rateio, em quanto, no ABC, são distribuídos as atividades, nas palavras de Leone (2008, pag. 257)

O critério ABC aloca os custos e as despesas indiretas as 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 responsabilidades fazem dos recursos indiretos ou comuns. os contadores que empregam o critério ABC dizem que as atividades que consumirem os recursos e as bases para proceder à alocação são chamadas de “direcionadores de recursos”. O procedimento é o mesmo e as limitações, portanto, são as mesmas. Entretanto, uma vez que o critério ABC faz uma análise mais minuciosa das operações, as limitações tendem a crescer de importância.

O sinal (1), colocado ao lado de base de rateio e de direcionadores de recurso, serve para destacar que nada há de muito diferente entre os demais métodos e o ABC. A diferença principal está no fato de que, enquanto alguns métodos preferem, por motivo gerencial, absolutamente justificável, distribuir os custos e despesas indiretas por centro de responsabilidade, o ABC distribui esses custos e despesas por uma grande quantidade de atividade normalmente relacionada às operações, procurando fornecer outros tipos de informações para auxílio a determinados objetivos gerenciais de controle e de tomada de decisões.

Na parte inferior da figura, as anotações (2) e (3) referem-se, respectivamente, às bases tradicionais do custeio por absorção (horas de MOD, horas máquinas *etc.*), e aos novos direcionadores do ABC denominados, nesta fase, de direcionadoras de atividade, as rotinas e as finalidades são as mesmas; apenas são diferentes as unidades de medidas que constituem os critérios de aplicação.

### **2.3 DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS ENTRE O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO VARIÁVEL**

Sobre o custeio por absorção e o custeio variável, pode-se constatar que os mesmos apresentam diferenças e semelhanças. O quadro 1, traz algumas dessas diferenças e semelhanças.

**Quadro 1 – Comparativo entre Custeios**

<b>Custeio por Absorção</b>	<b>Custeio Variável</b>
1 – Não há a preocupação em classificar custos fixos e variáveis.	1 – Classifica os custos em fixos e variáveis.
2 – Classifica os custos em diretos e indiretos.	2 – Classifica os custos em diretos e indiretos.
3 – Debita ao segmento, em cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os indiretos	3 – Debita ao segmento, em cujo custo está sendo apurados apenas os custos que são diretos ao mesmo e

através de uma taxa de absorção.	variável em relação ao parâmetro escolhido como base.
4 – Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.	4 – Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.
5 – É um critério legal e fiscal, de uso externo.	5 – É um critério administrativo e gerencial, de uso interno.
6 – Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos geralmente aceitos de contabilidade, principalmente os fundamentos do regime de competência.	6 – Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de contabilidade, principalmente os fundamentos do regime de competência.
7 – Apresenta a marginal operacional diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado.	7 – Apresenta a contribuição marginal diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.
8 – O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.	8 – O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.
9 – Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.	9 – Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.

**Fonte:** Leone (2000, p. 406-407).

Ao analisar os quadros comparativos, pode-se ter uma noção entre as semelhanças e entre os dois métodos, verifica-se que uma é complementar do outro uma vez que, o método de custeio por absorção atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e à legislação fiscal e o método variável fornece informações mais precisas para a tomada de decisões.

### 3 CONCLUSÃO

O crescente desenvolvimento do mercado vem implicando em uma acirrada competição global, onde a busca da eficiência tornou-se uma meta essencial para o destaque em meio à evolução econômica. Para tanto, o conhecimento de cada método de custeio com suas respectivas vantagens, torna-se uma arma fundamental na escolha do mais adequado às suas exigências, de maneira que seus gestores obtenham informações que os possibilitem a tomarem decisões estratégicas que venham fortificar de forma organizacional as suas empresas.

Assim, percebe-se que cada empresa deve utilizar o método que mais se adéque as suas necessidades estruturais e financeiras, uma vez que todos possuem diferentes estruturas, mas buscam os mesmos objetivos. Portanto, ao avaliar cada método, visualiza-se que não existe o melhor, pois cada um satisfaz as necessidades empresariais através das informações geradas que dão complemento ao gerenciamento da mesma.

No custeio por absorção, a empresa estaria de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e a legislação fiscal, podendo utilizá-lo na elaboração dos demonstrativos contábeis externos.

Pelo custeio variável, a empresa teria informações importantes para tomadas de decisão, com a utilização da margem de contribuição e elaboração de relatórios gerenciais internos.

O custeio padrão é tido como uma arma de controle dos custos que vem a promover e medir eficiências através da análise de valores calculados pelo método de custo-padrão, que é feito de forma científica e que a partir do qual permite-se a tomada de decisões mais eficazes, através de sua comparação com o Real. Ele serve, também, como instrumento psicológico, que busca melhorar o desempenho do pessoal da empresa.

Já o custeio ABC, busca em sua essência, calcular os custos das diferentes atividades e atribuí-los aos diversos produtos ou serviços, disponibilizando informações mais reais, auxiliando os gestores nas escolhas de suas decisões sobre a produção, ou não, de determinados produtos.

Por fim, podemos concluir que nosso interesse nunca foi de rotular um método ou outro, e sim demonstrar que todos os métodos buscam os mesmos objetivos, como também, mostrar que as formas de apuração de custos foram se aperfeiçoando e, com isso, surgindo novos métodos de custeio (como o ABC) para adaptação às novas exigências empresariais.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino, BATISTA, Daniel Gerhard, SOUSA, Cleber Batista de - Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio abc, disponível em: [http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art\\_cie/art\\_37.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf) acessado em 20/04/2011 às 13h:45min

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação: Noções Práticas**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AMORIM, Elias de Castro-Site do administrador, acessado em 14/04/2011 às 21h45min, disponível em:<http://www.portaladm.adm.br/ANC/anc9.htm>

ARENDR, G. Carrie e Diane Pattison, D. Atividade Baseada em Atividade: Ele não funciona todos os Tempos. Contabilidade Gerencial, Abril de 1994, p 55-61.

BORGERT, A. Contabilidade de custos. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis / UFSC, 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Alcino. **Metodologia Científica: Para uso dos Estudantes Universitários**. 3 ed. São Paulo: Mc Gran-Hill do Brasil, 1983.

COSTA, R. P. *Proposta de modelo e implementação de um sistema de apoio a decisão em pequenas empresas*. 198 f. Tese (Doutorado) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

CREPALDI, S. A. Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra, Custos Planejamento, Implantação e Controle. 3ª Edição. São Paulo, Atlas 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custo. 2. Ed. São Paulo: atlas, 2008

[http://www.ltsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/analise\\_comparativa.pdf](http://www.ltsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/analise_comparativa.pdf), acessada 15/04/11 às 15h22min.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC – Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 2008.

OSIROS, Lauro Viabilidade do Sistema de Custeio Baseado em Atividades em Empresas de Pequeno Porte, acessado em 20/04/11 às 13h58min, disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2000\\_E0177.PDF](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2000_E0177.PDF)

POLISSEMI, Katja- Pela Sobrevida das Micro e Pequenas, RAZÃO Contábil, ano 1–nº5 setembro de 2004 (revista)

RINALDI, Soeli Maria–O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE DAS EMPRESAS, CRCRS nº 07 2008, (revista)

WERNKE, Rodney - Análise de Custo e Preço de Venda. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva 2006.