

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPEDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPEDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FÁBIO GREGÓRIO CUPERTINO
LUCIANA PATRÍCIA DOS SANTOS VICENTE
NATÁLIA CRISTINA FIGUEIREDO PINTO

**DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC): UMA
ANÁLISE PRÁTICA**

MARÍLIA
2010

FÁBIO GREGÓRIO CUPERTINO
LUCIANA PATRÍCIA DOS SANTOS VICENTE
NATÁLIA CRISTINA FIGUEIREDO PINTO

DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC): UMA
ANÁLISE PRÁTICA

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. LUIS OTÁVIO SIMÕES

MARÍLIA
2010

Cupertino, Fábio Gregório; Pinto, Natália Cristina Figueiredo; Vicente, Luciana Patrícia dos Santos

Do sistema de custeio baseado em atividades (ABC): uma análise prática / Fábio Gregório Cupertino, Luciana Patrícia dos Santos Vicente, Natália Cristina Figueiredo Pinto; orientador: Luis Otávio Simões. Marília, SP: [s.n], 2010.

58 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, Marília, 2010.

1. Sistema de Custeio 2. Contabilidade 3. Alocação

CDD: 657.42



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM

Curso de Ciências Contábeis.

Fabio Gregorio Cupertino - 39880-2
Luciana Patrícia dos Santos Vicente - 40058-0
Natália Cristina Figueiredo Pinto - 38786-1

TÍTULO "DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC): UMA
ANÁLISE PRÁTICA "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 9,5

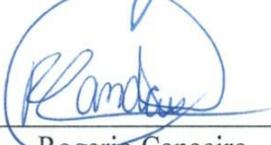
ORIENTADOR: _____


Luis Otavio Simoes

1º EXAMINADOR: _____


Khristoferson Teixeira da Paz

2º EXAMINADOR: _____


Rogerio Canaciro

Marília, 29 de novembro de 2010.

Dedico este trabalho aos meus Familiares e Amigos que notoriamente tiveram papel fundamental nesta jornada, a Instituição e principalmente aos professores.

Fábio Gregório Cupertino.

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, pois sem Ele, nada seria possível;

Ao meu Professor Orientador, pelo auxílio, disponibilidade de tempo e material; à minha família meu eterno amor, muito obrigada pela companhia constante e tão querida, sacrifício ilimitado em todos os sentidos, orações, palavras e aconchego, pelo amor e compreensão de todos; aos amigos, pelo amor, apoio e preocupação demonstrados através de ligações, visitas, orações e e-mails. Obrigada, vocês que aliviaram minhas horas difíceis, me alimentando de certezas, força e alegria.

Luciana Patrícia dos Santos Vicente.

Dedico esse trabalho primeiramente a DEUS, pois sem ele nada seria possível.

Aos meus pais, Ivone e Wilson, meu irmão Guilherme por todo o esforço e dedicação em todos os momentos de minha vida.

Natália Cristina Figueiredo Pinto.

Salmos 91

*Aquele que habita no esconderijo do Altíssimo,
à sombra do Onipotente descansará.*

Direi do Senhor:

*Ele é o meu Deus, o meu refúgio, a minha fortaleza, e nele confiarei.
Porque Ele te livrará do laço do passarinho,
e da peste perniciosa.*

*Ele te cobrirá com as suas penas,
e debaixo das suas asas estarás seguro:
a sua verdade é escudo e broquel.*

*Não temerás espanto noturno, nem seta que voe de dia,
nem peste que ande na escuridão,
nem mortandade que assole ao meio dia.*

*Mil cairão ao teu lado, e dez mil à tua direita,
mas tu não serás atingido,*

Somente com os teus olhos olharás, e verás a recompensa dos ímpios.

*Porque tu, ó Senhor, és o meu refúgio,
o Altíssimo é a tua habitação.*

*Nenhum mal te sucederá,
nem praga alguma chegará a tua tenda.*

*Porque aos seus anjos dará ordem a teu respeito,
para te guardarem em todos os teus caminhos,
eles te sustentarão nas suas mãos,
para que não tropeces com o teu pé em pedra.*

*Pisarás o leão e o áspide,
calcarás aos pés o filho do leão e a serpente.*

*Pois que tão encarecidamente me amou, também Eu o livrarei,
pô-lo-ei num alto retiro, porque conheceu o meu nome.*

*Ele me invocará, e Eu lhe responderei,
estarei com ele na angústia, livra-lo-ei e o glorificarei.*

*Dar-lhe-ei abundância de dias,
e lhe mostrarei a minha salvação.*

BIBLÍA SAGRADA

CUPERTINO, Fábio Gregório; PINTO, Natália Cristina Figueiredo; VICENTE, Luciana Patrícia dos Santos. **Do sistema de custeio baseado em atividades (ABC): Uma análise prática.** 2010.58 f. Trabalho de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2010.

RESUMO

O trabalho refere-se ao estudo do Sistema de Custeio Baseado em Atividades. Para tanto se faz necessário analisar o método de custeio baseado em atividades – (ABC) a fim de possibilitar a abordagem de um caso prático no tocante à apropriação dos custos indiretos numa empresa, possibilitando o entendimento dos resultados obtidos. A pesquisa foi realizada mediante coleta de dados bibliográfica, documental e via internet. Predominantemente foi utilizado o método dedutivo e no último capítulo o método indutivo, com a criação de um modelo ideal a partir de dados concretos.

Palavras-chave: Sistema de Custeio. Contabilidade. Alocação.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based Management

ADM: Administração

CIF: Custos Indiretos de Fabricação

DEPTO: Departamento

EQUIP: Equipamento

FINANC: Financiamento

IM: Statement of Management Accountig

IR: Imposto de Renda

LAIR: Lucros Antes do Imposto de Renda

MÁQ: Máquina

NUM: Número

PROD: Produtos

RKW: Reichsckuratorium fur Wirtschaftlichkeit

ROI: Retono Sobre o Capital Empregado

UNICENTRO: Universidade Estadual do Centro Oeste

UNIT: Unitário USP: Universidade de São Paulo

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Utilização do ABC no Brasil	39
---	----

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1- Departamentalização: Empresa de Manufatura e Empresa de Serviços.....	21
Figura 2- Organograma Empresarial	26
Figura 3- Fluxo de Custos no Sistema ABC	37
Figura 4- Atividades e Departamentos	38

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1- Identificação dos Custos.....	46
Tabela 2- Identificação das Atividades	46
Tabela 3- Direcionadores de Custos de Primeiro Estágio (de recurso).....	47
Tabela 4- Custo das Atividades	47
Tabela 5- Atribuições dos Custos das Atividades aos Produtos.....	48
Tabela 6- Definir Custo das Atividades	48
Tabela 7- Demonstrar Custo total por Atividade.....	48
Tabela 8- Elaborar Relatório Gerencial.....	49
Tabela 9- Demonstrar os Resultados	49
Tabela 10-Demonstrativo do Resultado	51
Tabela 11-Atividades Resultado.....	52
Tabela 12-Direcionadores de Custos das Atividades Relevantes.....	53
Tabela 13-Quantidade de Direcionadores	53
Tabela 14-Direcionamento do Custo das Atividades	54
Tabela 15-Demonstração do Resultado.....	55
Tabela 16-Comparativo dos Resultados.....	55

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 – CONTABILIDADE DE CUSTOS	11
1.1 – Da História da Contabilidade de Custos.....	11
1.2 – Dos Sistemas de Custos.....	13
1.2.1 – Dos Métodos de Custeio.....	14
1.2.1.1 – Custeio por Absorção	14
1.2.1.2 – Custeio Variável ou Direto	15
1.2.1.3 – Custeio Baseado em Atividades (ABC)	16
1.2.1.4 – Custeio Pleno (RKW).....	17
1.3 - Departamentalização	18
1.3.1 – Conceito e Classificação de Departamento	19
1.3.2 – Motivos para Departamentalizar	20
1.3.3 – Bases para Alocação de Custos nos Departamentos	21
1.3.4 – Métodos de Alocação de Custos para os Departamentos de Apoio	24
1.4 – Descentralização da Tomada de Decisão	25
1.4.1 - Centro de Responsabilidade	27
1.4.2 - Centro de Custo.....	28
1.4.3 - Centro de Lucro.....	29
1.4.3.1 - Preço de Transferência Baseado no Valor de Mercado	29
1.4.3.2 - Preço de Transferência Baseado no Custo	30
1.4.3.3 - Preço Negociado	30
1.4.4 - Centro de Investimento	30
CAPÍTULO 2 – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES	31
2.1- Da História do Sistema ABC	31
2.2 - Conceito de ABC	33
2.3 – Motivos para Utilização do Método ABC.....	35
2.4 - Vantagens e Desvantagens do Método ABC	40
2.5 - Como Utilizar o Método ABC	43
CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO.....	50
3.1 - Escritório de Contabilidade ContMack.....	50
CONCLUSÕES	56
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos surgiu no século XVIII, nasceu sobre os estudos e pesquisas com a contabilidade financeira, nesse período as apurações eram elaborados de forma simples os resultados de exercícios, onde o contador somava o valor dos estoques iniciais e as compras, subtraindo-se os estoques finais para encontrar o custo das mercadorias vendidas. Na Revolução Industrial, as empresas se sustentavam através somente do comércio de seus produtos, sendo assim era muito fácil possuir informações sobre os valores de cada mercadoria. (MARTINS, 2009, p. 20-21).

A produção era considerada tradicional, nesse sentido, as empresas dedicavam sua atenção apenas ao rateio da mão de obra e da matéria prima, que eram considerados fatores essenciais no processo produtivo, devido ao trabalho ser praticado manualmente. As empresas visavam à melhor forma de ratear seus gastos diretos e entendiam que os custos indiretos eram insignificantes para seus relatórios.

O sistema ABC possui vantagens e desvantagens em sua utilização, podendo ser primordial para sua utilização ou não, tendo que cada empresa tem sua característica própria, não existindo uma boa adaptação ao sistema de custeio não se deve utilizá-lo, pois o mesmo pode trazer prejuízos para a empresa se não utilizado de maneira correta. (MARTINS, 2003, p. 20).

A metodologia científica baseia-se em estudar e avaliar os vários métodos possíveis, identificando limitações ou não de suas aplicações. Em um campo mais aplicado, examina as várias formas de métodos que conduzem a captação e processamento de informações com objetivos de resolução do problema a ser investigado. É a metodologia de pesquisa que pode fornecer de forma racional e aplicável, sem que ocorram vícios; os indícios e as respostas de um problema observável. A metodologia é a base que embasa a veracidade racional da pesquisa científica. (BARROS 2000, P.66)

Esse trabalho de conclusão de curso foi embasado principalmente em uma revisão bibliográfica de autores que definem momentos históricos, sendo que as conclusões a serem tiradas provêm das observações do estudo de caso. Com as comparações, alguns setores são mais eficientes que outros do escritório, apesar desses setores serem menos rentáveis do estudo de caso do escritório modelo. Com tudo isso, sentimos a necessidade de ter uma visão ampla, constata-se também que o tema deve ser desenvolvido e discutido, e este é um ponto de maior importância deste trabalho. A necessidade de debater o assunto é clara.

CAPÍTULO 1 – CONTABILIDADE DE CUSTOS

1.1 – Da História da Contabilidade de Custos

No século XVIII, as empresas comerciais utilizavam a Contabilidade Financeira, predominante nesse período, para a apuração do seu resultado de exercício. A apuração era feita de forma bem simplificada, onde o contador somava o valor dos estoques iniciais e as compras, subtraindo-se os estoques finais para encontrar o custo das mercadorias vendidas.

Com base no custo das mercadorias vendidas, as empresas comerciais elaboravam a Demonstração do Resultado do Exercício, deduzindo das vendas líquidas tanto o custo das mercadorias, como as outras despesas incorridas no período.

Antes da Revolução Industrial, as empresas se sustentavam através do comércio e não da fabricação dos produtos, assim, era muito simples possuir informações sobre os valores de cada mercadoria, visualizando o seu documento fiscal de aquisição, uma vez que, não se mensuravam os gastos com a fabricação de produtos (MARTINS, 2009, p. 20-21).

Nesse período, o ambiente de produção era considerado tradicional, nesse sentido, as empresas dedicavam sua atenção apenas ao rateio da mão de obra e da matéria prima, que eram considerados fatores essenciais no processo produtivo, devido ao trabalho ser praticado manualmente. As empresas buscavam a melhor forma de ratear somente os custos diretos (matéria prima e mão de obra), uma vez que, a participação dos custos indiretos era pequena e seu valor era considerado irrelevante.

O procedimento adotado era aceito, pois a forma de rateio utilizada para os custos indiretos não apresentava distorções no custo total devido à mão de obra ser barata e abundante e os gastos com investimentos em automação e robotização serem baixos. A qualidade dos produtos e sua diversificação não era fator de relevância para as empresas, pois o único desejo das mesmas era produzir em grande quantidade.

Os critérios utilizados para apropriar seus custos indiretos eram aleatórios, os rateios eram feitos pelo número de horas máquinas, horas de mão de obra, custo de matéria prima, entre outros.

Com o passar dos anos, o cenário empresarial foi se alterando, pois a demanda de produtos aumentou e os clientes ficaram cada vez mais exigentes, tanto para a qualidade dos produtos quanto para a diversificação dos mesmos. As empresas, querendo permanecer no mercado, fizeram grandes investimentos para a modernização de seu cenário produtivo.

Dessa forma, para a correta mensuração e contabilização dos custos de uma empresa industrial, era necessário verificar todos os fatores utilizados na produção dos produtos ou

serviços para compor o real custo das mercadorias vendidas, analisando se o preço estipulado para a venda era rentável para a empresa.

Segundo Martins (2003, p. 20):

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador, que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para atribuir valor aos estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

Após Revolução Industrial, o ambiente passou a ser considerado moderno e os principais fatores de produção, além da matéria prima e da mão de obra, eram os custos indiretos, a depreciação, a amortização de softwares, ente outros.

O trabalho manual foi substituído, não totalmente, por máquinas e robôs e o nível de participação dos custos indiretos era muito alto, pois eram feitos investimentos na informatização e robotização da produção. A mão de obra se tornou cara e escassa.

As empresas optaram por informatizar o seu processo produtivo, pois com o trabalho manual, nem todas as pessoas permaneciam no mesmo ritmo de trabalho e com isso, cada dia a produção era diferente, dificultando o controle de produção. Com o auxílio das máquinas, os gestores previam o que deveria ser produzido, como deveria ser produzido e o mais importante, em quanto tempo alcançaria a produção desejada (MARTINS, 2009, p. 87).

As empresas para continuar competindo no mercado com as concorrentes deveriam apropriar corretamente tanto seus custos diretos quanto os indiretos, para que tais valores sejam o mais próximo da realidade, visando reduzir seus desperdícios e posteriormente, aumentar seus lucros. Devido ao crescimento das empresas, de início, a contabilidade de custos visava apenas aperfeiçoar o controle dos estoques, porém, hoje se tornou uma ferramenta essencial para a tomada de decisões gerenciais.

Os sistemas de custeios tradicionais não estavam adaptados para atender a necessidade de informações utilizadas para fins gerenciais, ou seja, fornecer todo o tipo de informação sobre cada linha de produto e a apropriação correta de seus custos.

A Contabilidade Gerencial teve sua origem por meio de uma espécie de adaptação de informações financeiras, com a finalidade de possibilitar um processo mais coerente de tomada de decisões (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE nº181, 2010, p. 45 apud Bruni e Fama (2004)).

Com a evolução tecnológica, houve um crescimento significativo dos custos indiretos, e os mesmos não poderiam ser apropriados pelos métodos tradicionais, pois o

volume estava sendo grande e isso causaria distorções na apuração dos verdadeiros custos de produção.

Devido a essas dificuldades de apropriação de custos, diversas técnicas e métodos foram desenvolvidos para sanar esse problema e principalmente apropriar os custos indiretos de forma real e exata.

Segundo Leone (1997, p. 20):

[...] a Contabilidade de Custo acumula, organiza, analisa e interpretam os dados operacionais, físico e os indicadores combinados no sentido de produzir, para os diversos níveis de administração e de operação, relatórios com as informações de custos solicitadas.

1.2 – Dos Sistemas de Custos

Muitas empresas definem que o processo denominado sistema de custos consiste em coletar dados necessários a realização de suas atividades, ordenando os mesmos para que produzam informações gerenciais para diversos departamentos.

Segundo Leone (1997, p. 23):

Os sistemas de custeio são estabelecidos em conformidade com as necessidades dos usuários e segundo a natureza das operações e das atividades da entidade. O contador de custos deverá, em conjunto com o usuário, analisar qual o melhor sistema a ser implantado. Os sistemas permitirão a acumulação dos custos por objeto de custeio e atenderão, através do fornecimento de informações específicas, as diversas necessidades gerenciais.

Conforme Martins (2009, p. 357):

O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Podem é ser pior, se seu manuseio não for absolutamente correto. Mas todos os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e, se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema acabará por falir.

A apropriação de custos aos produtos e serviços que a empresa possui tem sido explorada por diversas metodologias. Dentre os vários métodos de custeio, alguns são mais indicados como instrumentos gerenciais enquanto outros se mostram mais contributivos à

divulgação de relatórios externos (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE n.º. 181, 2010, p. 46).

1.2.1 – Dos Métodos de Custeio

A contabilidade de custos gera informações para diversos níveis de gerenciamento de uma empresa. Existem duas classificações dos dados coletados, os físicos e monetários. Os físicos são as partes operacionais como, por exemplo, números de produtos ou serviços produzidos, quantidades de matéria prima consumida, entre outros, já o monetário, diz respeito ao valor, dinheiro propriamente dito, como por exemplo, quanto custou para produzir o produto ou serviço, valor da mão de obra entre outros, que também é utilizado na contabilidade financeira.

O método de custeio é considerado o processo que se apropriam os custos, resultado da relação das informações de natureza, tanto, físico como monetário exigindo de ambas as coletas dos dados, registro e dos processamentos. Os métodos são utilizados para gerenciamentos das operações determinadas, pois trazem a qualidade de riqueza de detalhes das informações que são necessárias. É importante ressaltar que, ao se escolher um método de custeio, é necessário evitar a sua substituição, pois assim, não haverá falsa impressão dos resultados obtidos. A legislação permite tal substituição, porém a mesma só será possível no próximo exercício (MARTINS, 2009, p. 358).

Existem vários métodos de custeio que buscam atender a administração dos custos indiretos e ao mesmo tempo fornecer informações gerenciais para atender as particularidades de cada empresa, dentre eles, destacam-se os métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio Baseado em Atividades e Custeio Pleno ou RKW.

1.2.1.1 – Custeio por Absorção

Segundo Martins (2003, p. 36) a modalidade de custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços”.

Em outras palavras, o custeio por absorção baseia-se em ratear todos os elementos que compõem os custos, de modo que os centros de custos absorvam o que foi realmente

utilizado por eles. Esse método de custeio apropria todos os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis.

No Brasil, esse critério pode ser aplicado sem nenhum impedimento para apuração das demonstrações de resultado e para o balanço patrimonial, e em outros países ele é utilizado no balanço e no lucro fiscal, deixando próximo de se tornar universal a contabilidade. Este critério orienta a auditoria externa, já para a administração acaba sendo uma ferramenta não muito interessante, pois absorvem os gastos de fabricação indiretos, portanto muitas vezes esta ferramenta falha como peça para gerenciamento.

O custeio por Absorção é considerado uma medida passível de utilização para fins gerenciais e também é aceita pela legislação fiscal brasileira. Diante da proposta de alocação de todos os custos aos produtos, alguns elementos são distribuídos de maneira arbitrária, por meio de rateio (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE n°. 181, 2010, p. 46).

1.2.1.2 – Custeio Variável ou Direto

O critério de custeio direto conhecido também como variável é uma forma, de apropriação dos custos de produtos e/ou serviços. Os custos variáveis de produção incidem diretamente aos produtos fabricados e os custos fixos de produção são considerados como custos do período incidindo diretamente ao resultado. Resume-se este no critério fartamente analisado por nós em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção elaborada (MARTINS, 2009 p. 197).

Esse tipo de custeio varia em proporção as mudanças da atividade, ou seja, varia conforme a quantidade produzida. Neste critério os custos variáveis são alocados aos produtos, indo conseqüentemente para os estoques, ao contrário dos custos fixos, que são considerados uma despesa do período que se apropriam ao resultado.

[...] devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendido amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, fixos, relativos a tais produtos (MARTINS, 2009, p. 203).

O custeio variável tem condições de trazer, identificar e mostrar mais rápidas as informações vitais a empresa. Por ser mais informativo acaba sendo uma ferramenta para o processo de planejamento e tomada de decisão. Seu cálculo é considerado simples, pois para efetuá-lo não é necessário utilizar rateios ou critérios complexos.

Segundo Junior (2000, p.19):

O sistema de custeio direto prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerados apenas os custos variáveis de nossos produtos vendidos; os custos fixos ficam separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para resultados; dessa forma, possibilitam a apuração da margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores da receita líquida do período objeto da análise.

A legislação que norteia a contabilidade atualmente, não aceita o uso do custo variável nas demonstrações contábeis e nos balanços, sendo recomendado também pelos auditores independentes e legislação fiscal que não se utilize esse critério para avaliação dos estoques. Vale ressaltar que as empresas podem usar esse critério somente para fins gerenciais.

1.2.1.3 – Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O fundamento básico do custeio ABC – Activity Based Costing é a identificação, por meio de rastreamento, do agente causador do custo do período, para lhe imputar tal valor. Sua idéia principal é atribuir de imediato os custos as atividades e posteriormente aos produtos (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE n°. 181, 2010, p. 47).

Segundo Martins (2009, p.287):

O ABC, assim, pode ser visto com uma ferramenta de análise dos fluxos de custo e, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, maiores serão os benefícios do ABC. Uma observação importante: quando se tem por objetivo calcular os custos dos processos, é preciso decidir sobre a inclusão, ou não, nos custos das atividades que compõem os processos, de determinados itens de custo diretamente alocáveis a produtos ou linha, como, por exemplo, materiais diretos, sucatas, refugos, comissões etc.

Segundo Nakagawa (2001, p. 39):

No método de custeio 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 comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

1.2.1.4 – Custeio Pleno (RKW)

Esse método de custeio, também conhecido como RKW (Reichsckuratorium für Wirtschaftlichkeit), surgiu na Alemanha no século XX. Ele consiste em alocar os custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para posteriormente proceder às várias séries de rateio, de forma que, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos e serviços.

Segundo Martins (2009, p.220):

Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP – Conselho Interministerial de Preço), que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.

Para o desenvolvimento desse método de custeio é necessário duas etapas, sendo que a primeira é levantar todos os custos de cada unidade de trabalho, ou seja, no cento de custos, durante um determinado período e a segunda, alocar os custos dos produtos aos seus respectivos centro de custos. O método não se mostra totalmente eficiente em relação às perdas, pois há certa dificuldade para identificar e separar os custos das perdas, no centro de custos, dificultando o aperfeiçoamento e desenvolvimento dos processos produtivos.

A idéia é que os custos poderiam fixar os preços de venda, também seria uma forma de alocar os custos das despesas dos produtos fabricados e/ou serviços, junto com as do financeiro e administração e outros departamentos, enfim, para que todos os custos estivessem incluso no final.

[...] numa economia de decisão totalmente centralizada, ou em situação de monopólio ou oligopólio, dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. Afinal de contas, dentro do que se conhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são muito mais decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura (MARTINS, 2009 p.220).

Esta forma pode ser utilizada em um monopólio, oligopólio ou em uma economia centralizada, não tendo muito sucesso em uma economia de mercado que funciona atualmente em nosso país, onde os preços são fixados pelo mercado.

1.3 - Departamentalização

Segundo Chiavenato (2003, p. 208):

A departamentalização ocorre para dividir a organização em vários níveis hierárquicos dentro de um organograma, ela se dá em dois sentidos a vertical e horizontal, essas divisões existem para delinear os níveis de funções dentro de uma organização. No sentido vertical ocorre quando há uma subdivisão dos níveis de autoridade, são cargos elevados normalmente gerentes e com o surgimento dele pode-se também ocorrer à horizontal destinada aos níveis mais inferiores.

Existem vários tipos de departamentalização, sendo elas, por funções, por produção ou serviço, por localização geográfica, por clientes, por fases de processo e por projetos, conforme demonstrado abaixo:

- Por funções se dá através da divisão em departamentos das principais atividades da empresa, consiste no agrupamento das funções semelhantes e a junção dessas funções faz com que se transforme em um único departamento, é utilizado com o propósito de organizar atividades empresariais, pois requer tarefas que sejam desenvolvidas de forma rotineira. Não é vantajoso quando aplicado em funções que tenham influências externas, devido a mutações e imprevistos.

- Por produção ou serviços se caracteriza pela facilidade de utilização da tecnologia, é aplicado da seguinte forma, para a elaboração de um produto ou serviço, deve ser atribuído um departamento exclusivo para elaboração do mesmo, assim o departamento fica fixado no produto ou serviço sendo interessante quando consome inteiramente a capacidade produtiva do departamento. Sua desvantagem é a desconcentração de pessoas especialistas em outras atividades, não é recomendada para empresas com poucos produtos e serviços.

- Por alocação geográfica esta voltada para empresas cujo mercado é extenso e tendo a necessidade de cobrir várias regiões diferentes existe a necessidade de alocação de filiais na região consumidora, e também para fins econômicos. Sua desvantagem consiste na centralização dos serviços administrativos e controles internos ficando em segundo plano, pois ocorre basicamente nas áreas de marketing e produção.

- Por clientela divide detalhadamente a classificação de clientes que a empresa possui, fatores como idade, sexo, nível intelectual entre outros, a divisão de departamentos ocorre para cada tipo de cliente que ela possa servir, o reconhecimento ocorre no grau de satisfação dos clientes é utilizada para avaliação de desempenho. A desvantagem acontece quando as outras funções dentro da empresa perdem a importância devido a concentração compulsiva em vendas.
- Por processos ocorre na sequência de processo desenvolvido pela empresa para elaboração de um produto, é capaz de analisar a eficiência da tecnologia aplicada na produção, é utilizada quando a tecnologia da empresa é estável. Sua desvantagem acontece justamente na intensidade das mudanças tecnológicas.
- Por projetos ocorre quando há a necessidade de planejamento detalhado para elaboração dos produtos, nesse tipo de departamentalização a empresa se adapta ao projeto que ela está executando em um determinado período, possibilita o reconhecimento do resultado que um projeto pode trazer. Contudo a facilidade em prever o prazo de execução desse projeto pode acarretar na angústia das pessoas quanto ao desemprego, pois sabem exatamente até quando seu trabalho será requisitado (CHIAVENATO, 2003, p.210-219).

1.3.1 – Conceito e Classificação de Departamento

Departamento compreende o grupo de pessoas ou máquinas que desenvolvem atividades relacionadas ao setor de atuação de ambos. Podendo também servir como base, para medir o desenvolvimento de uma determinada empresa, à medida que a mesma se desenvolve a departamentalização é necessária para divisão das tarefas com o propósito de especialização em uma área específica.

Segundo Chiavenato (2003, p.209) apud Stogdill (1971, p.8) “a departamentalização é uma característica típica das grandes organizações. Ela é diretamente relacionada com o tamanho da organização e com a complexidade das operações”.

Existem vários tipos de departamentos, dos quais atendem há todos os setores empresariais ou não, é somente através deles que se tem a distinção das funções dentro de uma organização, contudo o tema que será abordado com mais ênfase será os departamentos industriais.

Segundo Hansen, Mowen (2001, p. 198) dentro das indústrias existem dois tipos diferentes de departamentos, os departamentos de produção e os de apoio. Departamentos de

produção, como o próprio nome diz são aqueles ligados diretamente a produção, ou seja, em uma indústria metalúrgica, por exemplo, seu departamento de produção esta ligada a pintura, montagem, dobra, ferramentaria, entre outros; sendo assim, os departamentos estão ligados diretamente aos produtos.

Os departamentos de apoio são aqueles que auxiliam e mantém a capacidade produtiva da empresa, esses departamentos estão indiretamente ligados aos produtos que a empresa produz, utilizando o exemplo acima da indústria metalúrgica seu departamento de apoio estaria ligado às seguintes atividades, engenharia, manutenção, planejamento e controle de produção, gerência industrial, entre outros.

1.3.2 – Motivos para Departamentalizar

Hoje as informações geradas pela contabilidade de custos são fatores primordiais para efeito de formatação do preço de venda dos produtos, uma vez que a competição no mercado esta cada vez mais acirrada e os gestores precisam de informações cada vez mais precisas nesse sentido, com isso a locação indevida de custos indiretos pode afetar ou beneficiar determinado produto, gerando informações errôneas sobre a situação dos custos da empresa, com isso a contabilidade de custos utiliza essa ferramenta para melhor alocação dos custos indiretos dessa forma não existe penalidade ou beneficio a determinado produto (MARTINS, 2009, p. 64).

Segundo Hansen, Mowen (2001, p. 201) “outro motivo para a departamentalização das empresas seria a diferenciação das atividades uma vez que numa grande empresa existem várias atividades com isso é delineada a função de cada uma delas”.

Figura 1 – Departamentalização: Empresa de Manufatura e Empresa de Serviços

EMPRESA DE MANUFATURA FABRICANTE DE MOVEIS	
Departamentos de Produção	Departamentos de Apoio:
Montagem:	Almoxarifado de Materiais:
Salários de Supervisores	Salário do auxiliar
Pequenas Ferramentas	Depreciação da Empilhadeira
Materiais Indiretos	Refeitório:
Depreciação de Maquinas e Equip.	Alimentos
Acabamento:	Salários dos Cozinheiros
Lixa	Depreciação dos Fogões
Depreciação de Lixadeiras e Polid.	Manutenção:
	Salários dos Zeladores
	Suprimentos de Limpeza
	Óleo e Lubrificantes de Máq.
	Fábrica Geral:
	Depreciação do Prédio
	Segurança
	Serviços Públicos
EMPRESA DE SERVIÇOS: BANCO	
Departamentos de Produção	Departamentos de Apoio
Financiamento de Automóveis:	Drive-Thru:
Salário dos Processadores de Financi.	Salários dos Caixas
Formulários e Suprimentos	Depreciação de Equipamentos
Empréstimos Comerciais:	Processamento de Dados:
Salários dos Funcionários do Setor	Salário de Pessoal
Depreciação do Equipamento de Esc.	Software

Fonte: HANSEN, MOWEN (2001, p. 199).

1.3.3 – Bases para Alocação de Custos nos Departamentos

Existem vários critérios de base para a alocação dos custos nos respectivos departamentos que são preponderantes para atividade, foram identificados cinco fatores importantes.

Segundo Hansen, Mowen (2001, p.201) apud IMA (Statement of Management Accountig (Satatement 4B), “Allocation of Service and Administrative Costs”), (Montvale, N.J: NAA, 1985):

- 1-Obter um preço mutuamente acordável.
- 2- Calcular a rentabilidade da linha de produtos.
- 3- Prever os efeitos econômicos de planejamento e controle.
- 4- Valorizar o estoque.
- 5- Motivar gestores.

Como já citado, a dificuldade em alocar os custos nos respectivos departamentos de forma verídica com os fatos, ou seja, os custos devem ser alocados nos seus respectivos departamentos, afim de não penalizar um determinado produto ou ao contrario beneficiá-lo, seus custos de serviços ou produtos devem ser reconhecidos de tal forma, pois são fatores que possibilitam a oportunidade de grandes negócios ou não, somente através disso uma empresa tem a real idéia de quanto pode abdicar de seu lucro, para poder realizar um negócio e ainda ter uma rentabilidade, com essas informações inverídicas ela não pode realizar isso ou se realizar pode amargar um prejuízo, ou falsos lucros.

Segundo Hansen, Mowen (2001 p. 201):

Através também de uma boa alocação pode-se obter exatamente a rentabilidade que cada produto ou serviço que são capazes de trazer para a empresa, contudo hoje no cenário empresarial cada vez mais as empresas vem diversificando seus produtos e serviços, dessa forma são capazes de detectar se um produto tem uma rentabilidade melhor que outro, ou até mesmo se a rentabilidade de um acoberta o prejuízo de outro.

Hoje no cenário econômico mundial todos vivem numa sociedade globalizada, fatores internos de uma empresa podem beneficiar toda uma cadeia de produtos ou não, hoje numa empresa montadora de automóveis, por exemplo, sua produção é continua, trabalha com diversos fornecedores, numa operação ineficiente de alocação de custos pode prejudicar não somente a si mesmo, mais também há todos seus fornecedores que não são poucos. Daí se da à importância real da alocação de custos.

Com o advento da tecnologia, sistemas de softwares modernos se aprimoram a cada dia, nesse sentido, a necessidade de extrair do mercado tudo o que ele pode oferecer é cada vez mais cobrada pelos gestores, com isso sua finalidade como ferramenta é auxiliar o contador, profissional encarregado dessa função a classificar e alocar os custos nos seus referidos departamentos, afim de que se faça a composição do preço de venda correto dos produtos, não existindo nenhuma distorção dos fatos.

O planejamento de uma empresa se da pelos seus resultados, ou seja, jamais uma empresa toma decisões antes de efetuar uma pesquisa sobre o histórico da referida decisão ou fazer uma análise de mercado, isso impossibilita erros que são primordiais caso exista e o controle não seja capaz de detectar, pode acontecer alocação de custos indevida, quando um serviço não seja mais necessário para a elaboração de um produto e o mesmo continua sendo alocado para o respectivo departamento de forma errônea, essa detecção depende muito de informações geradas pelo custo dentro da empresa, ou seja, apesar do sistema avançado é de

suma importância o acompanhamento constante das informações programadas nele, caso não exista esse acompanhamento o sistema de custos pode estar falho.

Exemplo prático disso, se da através da tecnologia, hoje temos no mercado máquinas multifuncionais, capazes de realizar várias operações a parti de um comando, e conseqüentemente uma única máquina dessas é capaz de substituir a função de varias outras com um custo menor, o não acompanhamento desse fato pelo sistema de custos pode acarretar em uma sobrecarga de custos em um determinado produto desnecessária uma vez que não são mais as mesmas máquinas que fazem a operação para elaboração do produto.

A composição dos custos em uma empresa industrial, por exemplo, se dá pela junção de materiais diretos, mão-de-obra direta e todos os custos indiretos, a real alocação dos custos aos departamentos de produção compõe o custo dos estoques ao fim da industrialização dos produtos.

Esse objetivo nos possibilita mensurar em valores monetários os estoques, cuja importância se da através de fatores ligados a análise de indicadores primordiais na apuração dos resultados, ou seja, contribui diretamente na apuração de índices capazes de dirimir questões para tomada de decisão.

Outro fator importante ligado à alocação de custos aos departamentos está na motivação dos gestores, através desse método o próprio gestor tem a noção exata de quanto o seu departamento tem de participação no custo do produto, pode também avaliar a eficiência e eficácia dos departamentos de apoio.

O gestor tem a noção exata de quanto seu departamento está consumindo, consegue avaliar através de controles internos o desempenho do mesmo em relação aos outros, busca possibilidades de inovação, mensura a eficácia dos departamentos de apoio, avaliando a possibilidade de transferir para externos o serviço que o mesmo ficaria encarregado de realizar, contudo não é capaz de realizá-lo com a mesma eficiência e eficácia que um externo, não alcançando o índice de custo benefício. Esse objetivo fora adotado com um único propósito, redução de custos, isso é o que se espera dentro de uma organização capitalista (HANSEN, MOUWEN, 2001, p. 201-203).

1.3.4 – Métodos de Alocação de Custos para os Departamentos de Apoio

Dentro de uma organização existem vários departamentos de apoio, que além de prestar serviços para os departamentos de produção, interagem entre si, com tudo existe aí a problemática de alocação de custos uma vez que ambos não produzem, esses aspectos devem ser levados em consideração, na alocação de custos, embora esses departamentos não produzam, uma simples alocação arbitrária pode também penalizar o custo dos produtos. Por isso no planejamento de escolha de métodos de alocação as empresas devem ponderar a interação dos departamentos de apoio, provisionando sua extensão.

Segundo Hansen, Mowen (2001, p. 208) são três os métodos utilizados pelas empresas para alocação de custos dos departamentos de apoio, são eles, método direto, método seqüencial e método recíproco dos departamentos de apoio.

O método mais simples para alocação de custos, segundo Hansen, Mowen, (2001, p. 208) é o método direto, pois, aloca todos os custos variáveis e fixos de forma objetiva dos departamentos de apoio proporcionalmente consumidos, para os departamentos de produção, ficando os fixos limitados à proporção normal que o departamento de produção é capaz de efetivamente produzir. Dessa forma nenhum custo entre os departamentos de apoio é reconhecido, uma vez que é deslocado diretamente aos departamentos de produção.

Outro método o seqüencial de alocação, reconhece parcialmente os custos consumidos entre os departamentos de apoio, de forma que os custos diretos consumidos são reconhecidos primeiramente pelo departamento com maior consumo, entende-se que é o departamento que mais prestou serviços.

Num primeiro momento esse departamento de apoio com maior consumo e como se estivesse descendo uma escada degrau a degrau aloca seus custos aos departamentos de produção e ao de apoio que teve interação, depois esse departamento de apoio que recebeu os custos diretos aloca esse custo recebido mais os seus próprios aos departamentos de produção, isso poderia acontecer com vários outros departamentos de apoio que estivesse interagido entre si. Esse método é mais preciso que o método direto, pois reconhece algumas operações entre departamentos de apoio, contudo um departamento de apoio que tenha interagido com outro departamento de apoio, entretanto seus custos sejam menores, não é capaz de fazer o efeito contrário, pois sempre nesse método os departamentos de apoio com maiores custos irá estar um degrau acima do que os outros que consumiram menos.

Existe também um terceiro método de alocação o recíproco, esse método é o mais adequado para alocação de custos dos departamentos de apoio, pois é capaz de reconhecer os

efeitos da interação dos mesmos, e com isso ocasiona uma base mais adequada para alocação de custos nos produtos (HANSEN, MOWEN, 2001, p. 208-212).

1.4 – Descentralização da Tomada de Decisão

À medida que as organizações começam a evoluir e aumentar a sua produção há a necessidade de se criar “divisões” da organização em geral, ou seja, a empresa é dividida em setores onde todos contribuem para a produção dos produtos e serviços oferecidos ao mercado. Dessa forma, os gerentes gerais sentem dificuldade em coordenar sozinhos todos os setores criados e dividir as atividades e responsabilidades de cada unidade. A fim de minimizar essas dificuldades, é necessário outorgar autoridade a vários gestores, para que cada um possa responder pela sua área, ocorrendo assim, a descentralização da tomada de decisão.

Em suma, a descentralização é considerada como o processo de garantir a liberdade da tomada de decisão pelos gestores subordinados ao gerente geral. A tomada de decisão possui, na teoria, duas esferas, sendo a total descentralização, onde os gestores possuem o maior grau de liberdade para tomar decisões com o mínimo de restrições e, a total centralização, em que os gestores não têm nenhuma liberdade de tomar decisões, aumentando o nível de restrições.

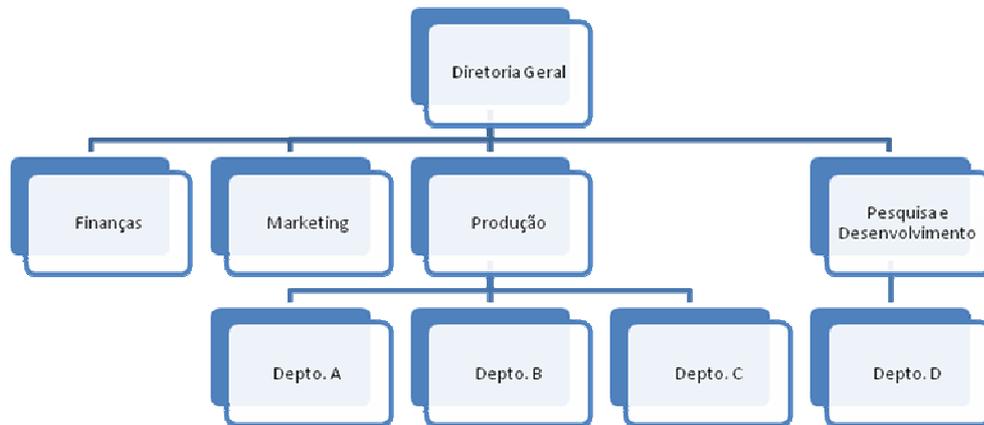
Segundo Figueiredo, Caggiano (2008, p. 211), para que a descentralização ocorra dentro das organizações, são criados centros de responsabilidade, aos quais é conferida aos gestores a liberdade da tomada de decisão, fazendo com que os mesmos possam se dedicar ao seu departamento, resolvendo todos os problemas que surgirem e melhorar os processos de trabalho, visando aumentar a produtividade e conseqüentemente a qualidade dos produtos.

Na prática a descentralização e a centralização total raramente ocorrem. A centralização não é praticável porque é impossível para o gestor principal tomar todas as decisões que precisam ser tomadas. Igualmente, a descentralização total é raramente encontrada, porque o grau de liberdade que isso implica resultaria numa estrutura organizacional que consistiria num conjunto de unidades completamente separadas, cada um buscando suas próprias metas (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 2008, p.221).

Analisando por outro ângulo, a descentralização seria viável para as organizações, pois dessa forma, elas iriam se subdividir em departamentos, onde cada um deles seria responsável pela execução de um trabalho. Esses departamentos são considerados como

empresas individuais, contendo um gestor que visa verificar e melhorar as atividades executadas pelos colaboradores, resolvendo os problemas de seu departamento, levando somente ao conhecimento do gerente geral as soluções que serão tomadas para atingir objetivos estabelecidos. O gerente geral teria mais tempo para se dedicar a assuntos de extrema importância para o funcionamento da empresa, supervisionando os departamentos e verificando se os gestores estão trabalhando de forma correta.

Figura 2 – Organograma Empresarial



Fonte: FIGUEIREDO, CAGGIANO (1997, p. 45).

Com o auxílio da contabilidade, é possível examinar quanto cada departamento contribui para o bom funcionamento da empresa e quais precisam ser melhorados, além disso, os gestores podem receber treinamentos, que visem aumentar o seu conhecimento para que ele possa liderar uma equipe e exigir retorno, mostrando ao gerente geral o grau de eficiência de seu trabalho através do funcionamento do seu departamento, possibilitando atribuir novas responsabilidades para si.

O gerente geral faz o controle das atividades exercidas na empresa através da avaliação de desempenho, que é uma importante ferramenta de Gestão de Pessoas, correspondendo a uma análise sistemática do desempenho do profissional em função das atividades que realiza.

O controle existe para assegurar o cumprimento das atividades executadas, dessa forma, ele deve manter uma estrutura organizacional que determine a responsabilidade de

cumprir todas as tarefas desempenhadas. Com o desenvolvimento das empresas, as atividades começam a aumentar e para que todos os objetivos sejam alcançados, a organização cria centros de responsabilidade, onde cada líder ou gestor responde pelos atos praticados pelo seu departamento.

Entre os centros de responsabilidade mais conhecidos, destacam-se os centros de custos, centro de lucro e centro de investimento.

1.4.1 - Centro de Responsabilidade

Segundo Figueiredo, Caggiano (2008, p. 211):

O centro de responsabilidade é considerado como um segmento da empresa em que o gestor se responsabiliza por todas as atividades executadas pelos colaboradores do seu departamento, sendo assim é possível afirmar que uma empresa é conjunto de centros de responsabilidade.

Através do organograma da empresa é possível visualizar que os centros de responsabilidades são subdivididos em hierarquias de nível mais baixo evoluindo para o nível mais alto.

Os centros de responsabilidade formam uma hierarquia, no nível mais baixo da organização estão os centros responsáveis pelas seções, almoxarifados e outras pequenas unidades. No nível mais alto, estão os departamentos e as unidades de negocio, o pessoal de staff e os gestores de linhas administrativas, estas grandes unidades também são centros de responsabilidade, e do ponto de vista do gerente principal e da diretoria, a companhia como um todo também é um centro de responsabilidade, embora usualmente o termo seja usado para designar suas unidades internas (FIGUEIREDO, *online*, 1993).

Geralmente quando a empresa faz seu planejamento estratégico, definindo suas metas e objetivos, esse planejamento é utilizado por toda a empresa, porém os centros de responsabilidade também possuem metas a serem alcançadas, e se cada um deles atinge os objetivos esperados, a organização como um todo, também atinge. Além disso, a organização, para continuar no mercado ela deve atingir o desejo dos consumidores, ou seja, ela deve produzir aquilo que é de sua especialidade, e para que isso ocorra, deve haver a entrada de recursos para a produção fazendo com que haja a saída de produtos.

Cada centro de responsabilidade possui suas entrada e saídas, para que unindo todos esses centros, a empresa atinja seus objetivos, porém existem centros de responsabilidade que

não produzem produtos, somente auxiliam os centros produtivos, como é o caso do departamento de recursos humanos, contabilidade, marketing, impex, jurídico, financeiro.

Os gestores de cada centro de responsabilidade devem fazer com que seu departamento alcance as metas estabelecidas para o mesmo, assim de acordo com suas entradas, ele deve produzir o Máximo, com o mínimo de custos, visando aumentar suas vendas, possibilitando o aumento de lucro. O mais importante é que o gerente geral observe o funcionamento da empresa, visando à eficiência e a eficácia do trabalho prestado por cada centro de responsabilidade.

1.4.2 - Centro de Custo

Segundo Figueiredo, Caggiano (2008, p. 212):

O centro de custo é considerado um centro de responsabilidade, onde o gestor consegue visualizar e controlar seus gastos, assim, quando um departamento produz algo, é alocado todos os custos utilizados, em seu respectivo centro de custo, para que posteriormente, os mesmos sejam apropriados nos produtos.

Na apropriação dos custos, primeiramente os mesmos são distribuídos aos departamentos de serviços e produção, após essa etapa, os custos dos departamentos de serviços são distribuídos para o departamento de produção, assim, repassados aos produtos produzidos. Nessa etapa é possível diferenciar um centro de despesa de um centro de custo. O centro de despesa é considerado um departamento onde ocorrer os custos, ao contrario do centro de custo, que é um departamento de produção onde os custos dos produtos são acumulados.

Segundo Martins (2003, p. 67), afirma que:

Centros de Custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quanto coincide com o próprio departamento. [...] cada departamento corresponde a um único Centro de Custos [...].

Para que a contabilidade trabalhe de forma eficaz, é necessário que haja um sistema organizacional dentro das empresas, demonstrando os departamentos que a mesma possui e quais gestores são responsáveis pela execução de trabalhos efetuados pelo seu departamento.

Todas as empresas podem elaborar e colocar em praticada um organograma que subdivida suas atividades, melhorando a visualização da empresa e o sua produção, pois com a implantação dos departamentos, e conseqüentemente a implantação de centros de custos, é mais fácil determinar quais são os pontos que devem ser melhorados ou atividades que devem receber maior investimento ou redução de custos.

Nos centros de custos, os gestores não possuem o controle sobre suas receitas, pois o principal objetivo é o controle de seus custos, portanto esse gestor deve se atentar para que seus custos não excedam o limite permitido no orçamento estipulado pelo gerente geral. Outro ponto relevante é que cada gestor responde pelos custos de seu departamento e não pelos custos que estão fora de seu controle, que é de responsabilidade de um segundo gestor.

1.4.3 - Centro de Lucro

O centro de lucro é segmento da empresa em que o gestor não é responsável apenas pelos seus custos, mas por duas receitas geradas, sendo assim, tudo que um centro de lucro produz é encaminhado para outro centro de lucro, lembrando que nessa transação, deve haver um preço de transferência entre esses departamentos.

[...] o uso de centros de lucro para controle do desempenho divisional pode dar lugar ao problema de determinação do preço no qual os produtos de um centro de lucro devem ser transferidos para outro centro de lucro. O preço de transferência tem uma importância crítica para ambos os centros, sendo ao mesmo tempo receita no centro vendedor e custo no centro comprador (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.226).

Há vários tipos de métodos utilizados para o estabelecimento dos preços de transferência, entre eles, destacam-se:

- Preço de transferência baseado no valor de mercado;
- Preço de transferência baseado no custo; e
- Preço negociado.

1.4.3.1 - Preço de Transferência Baseado no Valor de Mercado

O preço de mercado deve ser utilizado quando a empresa possui mercado externo, pois nesse preço já agregado o valor de todos os custos utilizados diretamente ou indiretamente sobre os produtos e também o valor estipulado como lucro, com isso,

possivelmente a empresa irá se beneficiar com a venda de seus produtos. Assim é necessário que o preço de transferência entre os departamentos não seja maior do que o valor estipulado para a venda externa (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 2008, p. 217).

1.4.3.2 - Preço de Transferência Baseado no Custo

Na organização existem muitos produtos que não possuem preço de mercado, dessa forma, para a transferência, deve ser utilizado o valor baseado no custo do produto. Para evitar ineficiências, determina-se que o custo deve ser estipulado pelo custo padrão, que determina o quanto deveria custar cada produto antes de se produzir (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 2008, p. 218).

1.4.3.3 - Preço Negociado

Para que o sistema de transferência seja eficaz é necessário que haja uma negociação entre os centros de lucros, determinando o valor de sua transferência (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 2008, p. 220).

1.4.4 - Centro de Investimento

Os centros de investimento são considerados a última etapa do processo de descentralização da tomada de decisão, sendo assim os gestores não são responsáveis somente pelo controle de custos (centros de custos), pelo controle das receitas (centro de lucros), mas também pelos elementos de capital investido em cada divisão de departamentos. O princípio utilizado para determinar o valor investido em cada divisão é o Retorno sobre o Capital Empregado (ROI). Com a utilização desses princípios é possível medir a rentabilidade final obtida sobre os recursos investidos na organização (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 2008, p. 221).

É calculado da seguinte forma:

$$\text{ROI} = \frac{\text{LAIR (lucro antes do imposto de renda)}}{\text{Saldo médio do capital investido}} \times 100$$

Com essa fórmula é possível visualizar elementos que afetam o ROI, determinados pontos que devem ser melhorados para aumentar a lucratividade da empresa.

CAPÍTULO 2 – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

2.1- Da História do Sistema ABC

Os critérios de apropriação dos custos indiretos anteriormente aleatórios se tornavam inconvenientes. Com todas essas mudanças no cenário produtivo, foi desenvolvido um novo critério para a apuração, custeio e contabilização dos custos chamada de Custeio Baseado em Atividades (ABC – Activity Based Costing) que visava avaliar corretamente o impacto de seus custos indiretos.

Por volta da década de 80, os professores Roberto Kaplan e Robin Cooper, da Universidade de Harvard, fizeram pesquisas sobre o método de custeio ABC, visando à apropriação devida aos custos indiretos que aumentavam significativamente nas empresas em um curto período.

“[...] o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década de 60. No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início de 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP [...]” (NAKAGAWA, 2001, P.41)

Conforme Nakagawa (2001, p.41), o surgimento do custeio ABC está ligado à administração científica que usou para seu desenvolvimento o estudo dos tempos e movimentos que eram observados diretamente das atividades desempenhadas pelos operários da época.

Analisando o histórico desse custeio, é possível verificar que há divergências entre as datas do surgimento do ABC, porém o fato mais importante é a contribuição que o mesmo trouxe para as empresas.

No custeio ABC as atividades são essenciais para o processo de custeio, sendo assim, os custos são analisados e relacionados com as atividades para a sua alocação. A base de alocação usada nesse tipo de custeio são as medições das atividades executadas.

Segundo Nakagawa (2001, p. 39):

No método de custeio 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 comercializá-los e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Segundo Nakagawa (2001, p 42) atividade é a combinação de pessoas, materiais, tecnologias, métodos e seu ambiente com o objetivo de produzir produtos ou serviços, podendo-se ainda dizer que a atividade pode assumir característica de um simples processamento uma transação que são na maioria das vezes materializadas através de documentos. Nakagawa (2001, p 43) faz distinção entre atividades primárias (as que cumprem a missão que lhes foi conferida) e secundárias (que do suporte as atividades primarias).

Conforme Nakagawa (2001, p 27) a alocação dos custos indiretos de fabricação (CIF) através de "rateios" sofre inúmeras críticas devido a estes causarem distorção nos custos dos produtos porque os custos podem variar de acordo com o volume de produção, crescer mais do que proporcionalmente aos custos com mão de obra ou ainda sofrem a arbitrariedade pessoal de quem os utiliza porém o "rateio" é necessário para atribuir os custos aos produtos. O Custo ABC, conforme propõe Nakagawa (2001, p 28) deve fazer o "rastreamento" destes custos através da identificação das diversas rotas de consumo destes custos. Nakagawa (2001, p 31) cita que "O rastreamento feito pelo ABC tem significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, as maneiras como as atividades consomem recursos e uma segunda etapa como os produtos consomem as atividades de uma empresa".

O principal objetivo do custeio ABC é aprimorar a alocação dos custos e despesas fixas aos produtos e serviços prestados pelas empresas. Na contabilidade de custos, os custos e despesas fixas são conhecidos como "Overhead". No novo cenário de produção, as empresas possuem um gasto elevado com "Overhead", pois estão sempre se modernizando, adquirindo novos equipamentos para aumentar sua produção.

Esse método se mostra eficiente, pois o custo com a mão de obra não era mais significante para as empresas, elas dependiam da mão de obra, mas isso não era um fator predominante em seu processo produtivo, pois quanto maior fosse o "Overhead" menor seria o gasto com a mão de obra. Com a utilização do custeio ABC, as empresas podem realizar, de forma eficiente, o uso dos recursos que a mesma dispõe para produzir, visando aumentar seus lucros e reduzir seus custos.

2.2 - Conceito de ABC

O sistema de custeio ABC é considerado uma técnica de controle e alocação de custos que possibilita identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares e administrativos de uma empresa, visando identificar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades, para que assim, os mesmos sejam apropriados aos produtos.

Segundo Martins (2003, p. 87):

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Segundo Nakagawa (2001, p. 29):

ABC é um novo método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar diversas rotas de consumos dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Conforme Robles Jr, Bonelli (2008, p.92):

O ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise e a interpretação estratégica dos custos relacionados às atividades que mais consomem recursos de uma organização. Esta análise estratégica de custos pelo método ABC constitui o meio principal que proporciona mediar à quantidade, a eficiência e eficácia no gerenciamento de recursos.

O ABC é considerado um aperfeiçoamento do custeio por Absorção, pois com ele é possível reduzir ou até mesmo eliminar as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O alicerce desse método é o reconhecimento, através do rastreamento do agente causador do custo, para a atribuição de valores e sua premissa é atribuir primeiramente os custos as atividades relacionadas ao processo produtivo e posteriormente, atribuir os mesmos aos produtos de forma racional, pois o objeto de custeio deixou de serem os produtos e passou a ser as atividades, pois são as mesmas que consomem recursos. (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, nº 181, 2010).

Segundo Nakagawa (2001, p. 30):

Idealmente, todos os custos deveriam ser diretamente apropriados as atividades e aos produtos, mas a medida que as tecnologias evoluem, cada vez mais os custos vão se tornando indiretos. Nesse contexto, o ABC é um facilitador para a apropriação direta dos custos indiretos e o “rateio” deve ser usado só em última instância.

No método de custeio ABC é aplicado os conceitos de Processo, Função, Atividades, Tarefas, Operações, Direccionador de Custos e Direccionador de Atividades. Para a compreensão do funcionamento desse tipo de custeio, são imprescindíveis, os conhecimentos dos conceitos relacionados ao ABC, para que a alocação dos custos seja feita corretamente.

O Processo é considerado um conjunto de funções, atividades, tarefas e operações que geram um produto ou serviço, dessa forma, a produção de produtos e serviços de determinada empresa depende do processo concluído. Para que os produtos ou serviços obtenham grau elevado de qualidade no mercado, todo o conjunto que compõe o processo deve ser realizado de forma lógica, obedecendo à seqüência estabelecida, para não gerar problemas futuros. Na prática, o Processo é subdividido em funções interligadas entre si, que após sua conclusão, finalizam o processo, dando origem aos produtos. No custeio ABC é necessário que todo processo seja separado em funções, que podem ser produtivas, auxiliares, administrativas, comerciais ou financeiras, dessa forma é mais fácil descobrir qual função consome mais recursos ou até mesmo qual delas não esta sendo realizada de forma eficiente (NAKAGAWA, 2001).

As funções também são subdividas em diversas Atividades, que contribuem com o processo, ou seja, para cada função que a empresa possui, há uma relação de atividades que devem ser cumpridas para o termino da função. A atividade tem como principio converter os recursos que uma empresa disponibiliza em produtos. Cada atividade possui tarefas especificas, realizadas de forma separada, porém interligadas.

As Tarefas são um conjunto de operações que finalizam uma atividade e as Operações são executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos permitindo a visualização do trabalho para a finalização de uma tarefa.

Relacionando o Processo com todos seus fatores é fácil notar que dentro de uma empresa, para a correta contabilização e mensuração de custos, é vital que todos os produtos que a mesma possui sejam agrupados em processos e os mesmos subdivididos, dessa forma, a visualização da formação de um produto é clara, ou seja, sabemos como cada atividade, tarefa, função e operação contribuem para a realização do processo e posteriormente, o

produto acabado, lembrando que essa subdivisão proporciona a correta alocação dos custos, conforme determina o custeio ABC.

Para a alocação de custos por meio do método ABC, além da divisão do processo em partes, é necessário localizar o Direcionador de Custos e o Direcionador de Atividades dos processos da empresa. O Direcionador de Custos demonstra a maneira que as atividades consomem os recursos oferecidos pela empresa, assim é possível determinar o quanto cada atividade gasta. Esse tipo de direcionador é fundamental para verificar quais atividades consomem mais ou menos recursos, visando à diminuição de desperdícios. Já o Direcionador de Atividades é considerado a maneira com que os produtos consomem as atividades, ou seja, com esse direcionador é possível analisar quantas atividades são necessárias para a finalização do produto (NAKAGAWA, 2001).

O sistema ABC, quando incorporado a empresa, pode ser utilizado para a alocação de todos os custos, porém, a grande diferença será na alocação dos custos indiretos, que outrora, eram apropriados de forma arbitrária pelos outros métodos de custeio. Ele analisa as atividades e os processos envolvidos para a produção dos produtos, determinando o que é necessário reduzir ou melhorar para atingir as metas estabelecidas, visando, além da qualidade e diversificação, o lucro.

É muito importante lembrar que, a empresa que se sucede ao uso do sistema ABC, tem maiores condições de aumentar a sua rentabilidade e modernizar o seu processo produtivo, pois, é nesse momento que a mesma faz um estudo aprofundado sobre as suas atividades, conhecendo minuciosamente tudo o que contribui para a formação de um produto.

2.3 – Motivos para Utilização do Método ABC

Com a evolução do cenário produtivo, as empresas buscam cada vez mais a modernização de suas atividades, a fim de aumentar a sua capacidade produtiva, dessa forma, investem muito em novas tecnologias que proporcionem atingir suas metas e objetivos. A mão de obra, considerada custo direto, diminui na proporção que o custo indireto aumenta, portanto, para que o custo do produto seja real é necessário fazer uma alocação adequada aos produtos.

A grande importância que se dá a utilização do sistema de custeio ABC é em razão do mesmo não ser apenas um sistema de valorização para os estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão. O diferencial

desse sistema é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e o aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

Segundo Martins (2003, p. 87):

O Custeio Baseado em Atividades restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento. É uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos conhecida como a primeira geração do ABC. O ABC é na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos.

O sistema ABC possui duas gerações, sendo que, a primeira destaca-se somente ao custeio dos produtos e a segunda geração possibilita a análise dos custos incorridos na produção de produtos e serviços. Pode-se destacar ainda que, a análise de custos é feita sob duas visões, sendo elas, a visão econômica de custeio e a visão de aperfeiçoamento de processos. A visão econômica de custeio é considerada uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento e a visão de aperfeiçoamento de processos, é uma visão horizontal, no sentido em que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A visão vertical de custeio fornece basicamente os mesmos dados que já estavam contempladas na primeira versão do ABC. A visão horizontal, de aperfeiçoamento de processos, reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades (MARTINS, 2003, p. 286 – 287).

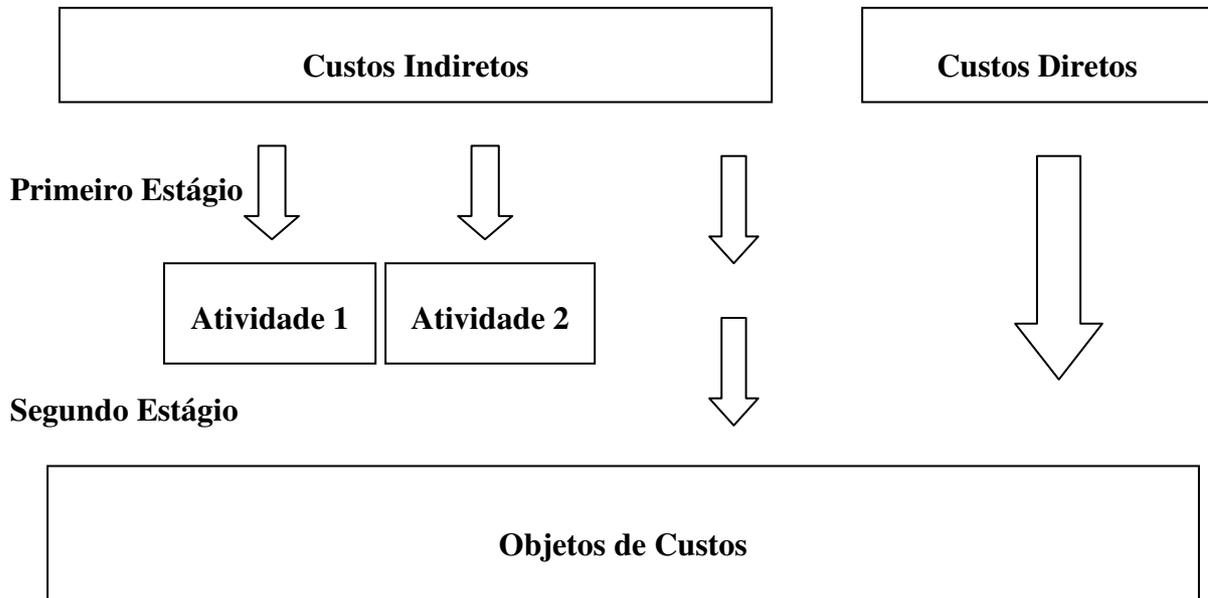
Segundo Khoury, Ancelevicz (Revista de Administração de Empresas, Jan/Mar.1999, p.58):

O ABC utiliza as atividades desenvolvidas nos processos de operação da empresa como ligação dos custos indiretos aos objetos de custos, definidos como produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, etc. As decisões que são afetadas por essas informações incluem a introdução de novos produtos e/ou serviços, o seu apereçamento, o abandono de produtos e/ou serviços existentes e a identificação de oportunidades de melhoria na produtividade.

Conforme figura abaixo é possível notar que no método de custeio ABC os Custos Diretos (aqueles ligados diretamente na produção de bens ou serviços) são apropriados diretamente aos objetos de custos, enquanto os Custos Indiretos (aqueles que não possuem

ligação direta com a produção de bens e serviços) são apropriados primeiramente as atividades, logo após, apropriados aos objetos de custos.

Figura 3 – Fluxo de Custos no Sistema ABC



Fonte: KHOURY, ANCELEVICZ (Revista de Administração de Empresas, Jan/Mar.1999, p. 59).

Para o funcionamento de uma organização, a mesma é dividida em diversos departamentos, todos eles subdivididos em diversas atividades, que ao se juntarem, realizam a produção de produtos e serviços para os quais se destina. Pode-se notar que uma atividade necessariamente não ocorre em apenas um departamento, ela pode ter início em determinado departamento e a sua finalização pode ser em outro.

Segundo Martins, ele cita como exemplo um “pedaço da empresa” considerado como o Departamento Financeiro. Dentro do Departamento Financeiro, realiza-se a atividade de efetuar o pagamento dos fornecedores; só que essa atividade faz parte do processo de pagar fornecedores, que é composto por outras atividades além desta. Talvez a área de Compras produza um documento que vá ser enviado ao Departamento Financeiro para autorizar o pagamento.

Com isso, o processo completo de pagar o fornecedor começa na área de Compras e se completa no Departamento Financeiro. Assim, o processo de pagar fornecedores é formado pelo que se faz em Compras e no Financeiro. Com esse quadro, é possível visualizar que as

atividades e processos estão acontecendo “na horizontal”, enquanto as estruturas tradicionais, em Departamentos, são vistas mais na forma “vertical” (MARTINS, 2003, p. 288).

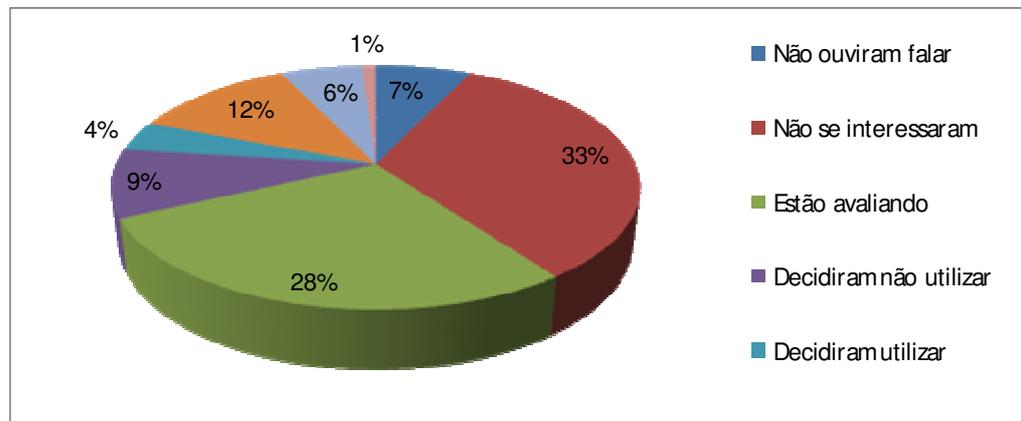
Figura 4 – Atividades e Departamentos

	Depto. Compras	Depto. De Análise de Crédito	Depto. De Vendas	Depto. Financeiro
Emitir Pedido	XXXXXXXXXX			
Autorizar Pagamento	XXXXXXXXXX			
Efetuar Pagamento				XXXXXXXXXX
Autorizar Crédito		XXXXXXXXXX		
Receber Pedido			XXXXXXXXXX	
Autorizar Venda			XXXXXXXXXX	
Efetuar Venda			XXXXXXXXXX	
Comunicar Depto. Financeiro			XXXXXXXXXX	
Efetuar Recebimento				XXXXXXXXXX

Fonte: MARTINS (2003, p.288).

O gráfico abaixo foi elaborado com base em uma pesquisa efetuada pelos professores Carlos Yorghi Khoury e Jacob Ancelevicz, com o objetivo de fornecer um panorama geral da utilização do Sistema de Custeio ABC no Brasil.

Gráfico 1 – Utilização do ABC no Brasil



Fonte: KHOURY, ANCELEVICZ (Revista de Administração de Empresas, Jan/Mar.1999, p. 56)

Foram enviados questionários as 500 melhores empresas para se trabalhar destacadas na Revista Exame publicada em Agosto de 1996, porém, somente 283 empresas responderam. Com base nos dados fornecidos, foi possível notar que cerca de 28% das empresas pesquisadas estavam avaliando o Sistema de Custeio ABC, principalmente por considerarem que esse sistema proporcionaria melhor discernimento das causas de aumento ou redução dos custos, bem como maior acurácia, sobretudo para apreçamento de produtos e serviços. No entanto, 9% das empresas decidiram não utilizar o ABC, sendo que mais de um quarto dessas empresas justificaram como principais razões para não o adotarem a complexidade e o alto custo de implantação. As empresas que decidiram utilizar o Sistema ABC totalizavam 4%, e 18% o estavam implantando ou já estavam utilizando. Apenas 7% das empresas não tinham ouvido falar do Sistema de Custeio ABC e 33% não se interessaram em adotá-lo. (KHOURY, ANCELEVICZ, REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS, JAN/MAR. 1999, p.56).

Outro aspecto importante sobre o custeio ABC ocorre em relação a gestão da qualidade e do meio ambiente, é que a mensuração da qualidade pelos seus custos possibilita o atendimento de alguns objetivos, tais como: (I) identificar a perda da empresa com falta de qualidade; (II) fixar os objetivos e os recursos para treinamento pessoal; (III) facilitar a elaboração do orçamento de custos na qualidade; (IV) aumentar a produtividade por meio da qualidade, dentro outros. E também informações relativas aos Custos da Qualidade Ambiental podem ser utilizadas, de forma indireta, como instrumentos de prestação de contas a

sociedade no sentido de demonstrar a capacidade gerencial da empresa na administração das questões ambientais, tornar evidente a inserção da referida questão no planejamento de longo prazo, demonstrar, também de forma adequada, o nível de exposição de riscos ambientais da empresa e, ainda, possibilitar a verificação do progresso da empresa no processo de melhoria de qualidade ambiental. Entretanto, há de se destacar que somente a mensuração, as informações sobre os Custos da Qualidade e os Custos da Qualidade Ambiental não resolverão os problemas de qualidade ambiental e, também, não melhorarão a qualidade total. Porém, tais informações serviram para conscientizar a alta administração das empresas de que podem gerar ações para propiciar melhorias na qualidade total, subsidiando as decisões a serem tomadas e garantindo a continuidade dos negócios.

A abordagem da contabilidade por atividades para gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. Uma atividade descreve o que uma empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços. A contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho (tempo e qualidade). (ROBLES JR., BONELLI, 2008, p. 91-92).

2.4 - Vantagens e Desvantagens do Método ABC

Como todos os outros sistemas de custos o ABC também possui vantagens e desvantagens em sua utilização, onde detectando uma das mesmas, pode ser fator primordial para sua utilização ou não, tendo em vista que cada empresa tem sua característica própria, não existindo uma boa adaptação ao sistema de custeio não se deve utilizá-lo, pois o mesmo pode trazer prejuízos para a empresa se não utilizado de maneira correta.

Nessa análise pode-se deduzir que o critério ABC tem sua vantagem na alocação dos custos indiretos devido a pouca utilização de rateio, contudo esse conceito está defasado, pois dentro dessa afirmação existem várias possibilidades de vantagens na utilização do ABC.

Segundo Martins (2003, p. 294):

Uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de custos mais “tradicional” é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, na sua continuidade ou não, mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.

Sua utilização de maneira correta estando inteiramente aperfeiçoado a atividade da empresa será uma importante ferramenta de análise para os gestores.

Pode-se afirmar que o melhor sistema de custos dentro de uma organização é o sistema que melhor se adapta a mesma, contudo o sistema de custeio ABC pode ser um dos melhores se empregado corretamente, pois suas vantagens trarão benefícios imensuráveis para gestão de custos de uma organização, uma vez que a falta de critérios confiáveis para rateio é fator que pode trazer resultados irreais quando apurado os custos de uma organização. Essa ferramenta extingue a figura do rateio, proporcionando informações fidedignas no que diz respeito à alocação de custos, possibilitando também uma melhor divisão nas tarefas uma vez que sua alocação se dá pela atividade, distribuindo melhor as funções dentro da organização.

Outro fator primordial é a facilidade em detectar gastos não necessários a atividade, essa ferramenta possibilita um diferencial enorme entre as organizações, tendo em vista que a redução de custos é o que toda organização procura alcançar é um fator determinante para o sucesso em uma determinada operação.

Dentre as diversas vantagens do sistema ABC, pode-se citar as seguintes:

- ✓ Identifica os custos no processo produtivo e não por volume produzido, isso facilita localizar as tarefas dispendiosas com maior precisão;
- ✓ Faz distinção entre custos de produtos e custos de período: o ABC prende-se à distinção entre custos que serão incorporados ao estoque e os que serão gastos;
- ✓ Considera cada tarefa da empresa para ratear custos indiretos de produção, isto é, menores necessidades de rateios arbitrários, proporcionando maior número de informações gerenciadas;
- ✓ Adequa-se mais facilmente as empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que sejam custos, gastos e despesas nessas entidades;
- ✓ Deixa claros os desperdícios existentes nas despesas indiretas ao contrário do que acontece no sistema tradicional, onde a ênfase está na redução de custos diretos. O ABC facilita a eliminação de desperdícios, além de demonstrar claramente as atividades que não agregam valor;
- ✓ Melhora as decisões de comprar ou fabricar, estimando e definindo preço, por basear-se no custo do produto que reflete o processo de produção;
- ✓ Avalia a eficiência e a eficácia da atividade, identifica o custo de cada uma em relação aos custos totais da empresa, facilitando assim as oportunidades de investimentos;
- ✓ Estabelece o custo dos produtos através da cadeia de atividades de hoje: o ABC envolve a contabilidade na estratégia de hoje, e a análise estratégica deve levar em conta não só aspectos atuais, mas, sobretudo, os futuros;
- ✓ Atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade;

- ✓ Pode ser empregado em diversos tipos de empresas;
- ✓ Determina metas de curto e longo prazo da empresa.

Por outro lado, além de todas as vantagens acima citadas, o método ABC também possui as suas desvantagens, sendo elas:

- ✓ Devido ao seu minucioso detalhamento, o mesmo pode tornar-se inviável por exigir um número excessivo de informações;

- ✓ Custo-Benefício da implantação nem sempre é positivo. O custeamento ABC, em sua forma mais detalhada, pode não ser aplicado na prática em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais, que podem inviabilizar sua utilização pois, o custo e a manipulação detalhada teria que justificar seu benefício;

- ✓ O ABC não viabiliza a tomada de decisões, quanto a preços, pois estes são ditados pelo mercado, através da lei da oferta e procura;

- ✓ 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 a implantação e acompanhamento, o ABC é muito dispendioso na sua implantação, pois até o funcionário do mais baixo nível hierárquico precisa ser treinado, no que tange ao preenchimento de relatórios de fatos ocorridos;

- ✓ Necessidade de formulação de procedimentos padrões;

- ✓ Não é aceito pelo fisco. O ABC não atende, no somatório de suas desvantagens, a legislação tributária, onde só é aceito, para fins fiscais, o custo por absorção;

- ✓ Por fim, a informação só é útil quando leva a ação, isto é, a tomada de decisão para corrigir desvios, ou seja, de nada adianta uma gama enorme de informações por meio do sistema ABC, se, os gestores, não conseguem utilizá-las. (UNICENTRO, REVISTA ELETRONICA LATO SENSU, ED.5, 2008).

Hoje o sistema mais adotado no Brasil é o custeio por Absorção por atender a legislação fiscal tributária, porém nele existem várias falhas onde uma delas consiste na difícil detecção de custos invisíveis, uma vez que se utiliza de métodos arbitrários para encontrar um resultado, contudo o ABC possibilita a detecção dos mesmos onde podem além de cortar

gastos, ajuda no planejamento estratégico, pois os mesmos deixam de ser invisíveis e com isso pode-se trabalhar uma melhor forma de utilizar esses custos ou reduzi-los ao máximo.

Segundo Nakagawa (2001, p.62): “Quando se diz que o ABC é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, busca-se, na realidade, colocar à frente uma informação muito importante para suas decisões. Baseado nas próprias atividades e produtos que os gestores conhecem muito bem, o ABC mostra-lhes com clareza e transparência os custos dessas atividades e produtos.”

O autor usa de muita propriedade ao fazer essa afirmação, pois somente o gestor é capaz de conhecer a atividade que atua com maior precisão, do contrário não teria essa ocupação, com essa ferramenta são capazes de alcançar o máximo em eficiência e eficácia de uma determinada atividade.

Através do sistema ABC torna-se possível detalhar as informações relativas aos custos, transcendendo os limites departamentais ou de centros de custos específicos, bem como possibilitar ainda a administração dessas tarefas por meio de gerenciamento baseado em atividades (ABM – Activity Based Management). (ROBLES JR., BONELLI, 2008, p. 100).

2.5 - Como Utilizar o Método ABC

✓ A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa (UNICENTRO, REVISTA ELETRONICA LATO SENSU, ED.5, 2008).

A idéia básica é do sistema de custeio ABC é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Dessa forma, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Segundo Martins (2003, p. 294):

Uma vez que os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, tal análise permite uma visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou até mesmo eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

Segundo Martins (2003, p.96): “para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores”.

Martins (2003, p.96): ensina ainda que a rigor “há que se distinguir dois tipos de direcionador: os de primeiro estágio, chamados de direcionadores de custos de recursos, e os de segundo estágio, chamados direcionadores de custos de atividades”.

O autor afirma que “o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades e o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos, ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos”.

Segundo Martins (2003, p. 297):

O ABC pode ser implementado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo; pode, também, ser utilizado apenas periodicamente. Neste caso, a periodicidade poderá ser preestabelecida ou ficar na dependência de fatores como: alteração no mix de produtos, na tecnologia de produção, no perfil de consumo de recursos pelas atividades ou destas pelos produtos, etc.

O desenvolvimento de sistema pelo método de custeio ABC envolve quatro etapas. As etapas estão assim especificadas:

✓ Identificação das atividades que são mais influenciadas pelo volume de transações do que pelo volume de produção. Esta etapa é muito importante, se não a mais importante, pois é nela que são definidos a estrutura e o escopo do sistema. Atividades correspondem a um conjunto de tarefas efetivadas pela mão-de-obra, bem como pelas máquinas e equipamentos em uma organização;

✓ Identificação e atribuição de consumo de recursos as atividades de modo que seus custos possam ser calculados. Nesta etapa possibilita-se uma visão dos custos indiretos e uma visão da empresa como um todo;

✓ A variável deve ser quantificável e homogênea, constituindo-se em objetos de custos, sejam bens ou serviços;

✓ Os dados relativos às variáveis relacionadas devem ser passíveis serem coletados de maneira efetiva a custos e associados às linhas de produtos individuais;

✓ Os direcionadores de custos, que são fatores responsáveis pela realização dos custos, são selecionados devendo possuir forte correlação com os níveis de custo no centro de custo de atividade;

Aplicação dos direcionadores as linhas de produtos para gerar informações sobre o custo dos produtos. Os direcionadores de custos devem ser monitorados constantemente para que continuem espelhando a realidade (ROBLES JR., BONELLI, 2008, p.100).

Um sistema simples e eficaz de contabilidade por atividades utiliza a seguinte abordagem (BRIMSON, 1996, p.27):

- ✓ Identifica as atividades da empresa.
- ✓ Determina o custo e o desempenho da atividade. O desempenho é medido pelo custo unitário, tempo de execução da atividade e qualidade da produção.
- ✓ Determina a produção da atividade. Uma medida (produção) da atividade é o fator pelo qual o custo de um processo varia de forma mais direta.
- ✓ Relaciona os custos da atividade aos objetivos de custo, como produtos, processos e ordens, baseados no consumo da atividade.
- ✓ Determina as metas de curto e longo prazo da empresa (fatores de sucesso). Isto requer entendimento da estrutura atual de custos, o que indica a eficácia com que as atividades operacionais transferem valor ao cliente.
- ✓ Avalia a eficácia e a eficiência da atividade. Conhecendo os fatores críticos de sucesso (etapa 5), permite a empresa examinar o que está fazendo no momento (etapa 4) e o relacionamento dessa ação para alcançar aquelas metas. Tudo o que uma empresa faz – ou evita fazer – é comparado com as metas de curto e longo prazo. Este procedimento fornece uma fórmula útil na qual baseia a decisão de continuar desempenhando ou reestruturar uma atividade. O controle de custos também é aperfeiçoado pela verificação de melhores métodos de desempenhar uma atividade, identificando os desperdícios e a causa dos custos. (ROBLES JR., BONELLI, 2008, p.93).

Abaixo, tomemos um exemplo ilustrativo de como utilizar o Custeio ABC. **Empresa de Confeções.**

Tabela 1 - Identificação dos Custos

Produto	Produção	Preço	Custos Diretos
Camisetas	18.000 un.	R\$ 10,00	R\$ 3,75
Vestidos	4.200 un.	R\$ 22,00	R\$ 5,75
Calças	13.000 un.	R\$ 16,00	R\$ 4,25
Custos Indiretos			
Aluguel	R\$ 24.000,00	Despesas	
Energia Elétrica	R\$ 42.000,00	Administrativas	R\$ 50.000,00
Salários Supervisão	R\$ 25.000,00	Com Vendas	R\$ 43.000,00
Mão de obra indireta	R\$ 35.000,00	Comissões	R\$ 24.020,00
Depreciação	R\$ 32.000,00	Total:	R\$117.020,00
Material de consumo	R\$ 12.000,00		
Seguros	R\$ 20.000,00		
	R\$190.000,00		

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

1º Passo: Definir o custeio das atividades.

Também denominados direcionadores de recursos, representam o consumo de recursos pelas atividades e são utilizados para custear as atividades.

A quantidade de cada direcionador é denominada “fator de consumo de recursos”.

Tabela 2 – Identificação das Atividades

IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES	
DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES
COMPRAS	Comprar Materiais
	Desenvolver Fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais
	Movimentar Materiais
Adm. da Produção	Programar Produção
	Controlar Produção
Corte e Costura	Cortar
	Costurar
Acabamento	Acabar
	Despachar Produtos

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

2º Passo: Definir direcionadores de atividades:

Exemplos de direcionadores de atividades

Tabela 3 – Direcionadores de Custos de Primeiro Estágio (de recurso)

DIRECIONADORES DE CUSTOS DE PRIMEIRO ESTÁGIO (de recurso)	
CUSTOS INDIRETOS	DIRECIONADOR DE RECURSO
Aluguel	Área utilizada pela atividade
Energia Elétrica	Medidores nos departamentos e Hora-Máquina
Salários e Supervisão	Folha de pagamento, registro de tempo e entrevista
Mão de obra indireta	Folha de pagamento, registro de tempo e entrevista
Depreciação	Valor dos ativos depreciáveis usados pelas atividades
Material de consumo	Direta as atividades conforme requisições
Seguros	Valor dos bens segurados

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

3º Passo: Definir Custo das atividades:

Tabela 4 – Custos das Atividades

CUSTOS DAS ATIVIDADES			
Departamentos	Atividades	Custos	Direcionadores
COMPRAS	Comprar Materiais	R\$ 16.000,00	Num. de pedidos
	Desenvolver Fornecedores	R\$ 12.000,00	Num. de fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais	R\$ 12.350,00	Num. de recebimentos
	Movimentar Materiais	R\$ 16.000,00	Num. de requisições
Adm. Da Produção	Programar Produção	R\$ 16.000,00	Num. de produtos
	Controlar Produção	R\$ 13.850,00	Num. de lotes
Corte e Costura	Cortar	R\$ 29.000,00	Tempo de Corte
	Costurar	R\$ 28.600,00	Tempo de Costura
Acabamento	Acabar	R\$ 14.000,00	Tempo de Acabamento
	Despachar Produtos	R\$ 32.200,00	Apontamento de tempo
Total		R\$ 190.000,00	

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

4º Passo: Atribuir Custos das Atividades aos Produtos:

Tabela 5 – Atribuições dos Custos das Atividades aos Produtos

ATRIBUIÇÕES DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES AOS PRODUTOS				
Direcionadores	Fatores de consumo de atividades			
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Num. Pedidos	150	400	200	750
Num. Fornecedores	2	6	3	11
Num. Recebimentos	150	400	200	750
Num. de requisições	400	1500	800	2700
Num. de produtos	1	1	1	3
Num. de lotes	10	40	20	70
Tempo Corte	2.160	882	2.600	5.642
Tempo Costura	3.240	2.058	7800	13098
Tempo Acabamento	2700	2520	3.900	9120
Apontamento tempo	25	50	25	100

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

5º Passo: Definir Custo das Atividades:

Tabela 6 - Definir Custo das Atividades

CUSTOS DAS ATIVIDADES			
Atividades	Custos	Custo por direcionadores	
Comprar Materiais	R\$ 16.000,00	R\$ 21,33	Num. pedidos
Desenvolver Fornecedores	R\$ 12.000,00	R\$ 1.090,00	Num. fornecedores
Receber Materiais	R\$ 12.350,00	R\$ 16,47	Num. recebimento
Movimentar Materiais	R\$ 16.000,00	R\$ 5,93	Num. requisições
Programar Produção	R\$ 16.000,00	R\$ 5.333,00	Num. produtos
Controlar Produção	R\$ 13.850,00	R\$ 197,86	Num. lotes
Cortar	R\$ 29.000,00	R\$ 5,14	Tempo Corte
Costurar	R\$ 28.600,00	R\$ 2,18	Tempo Costura
Acabar	R\$ 14.000,00	R\$ 1,54	Tempo Acabamento
Despachar Produtos	R\$ 32.200,00	R\$ 322,00	Apontamento tempo
	R\$ 190.000,00		

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

6º Passo: Demonstrar Custo total por atividade:

Tabela 7 - Demonstrar Custo total por Atividade

Planilha de Custos						
Produtos	Compras	Almoxarifado	Adm de Prod	Corte e Costura	Acabamento	Total
Camisetas	R\$ 5.381,82	R\$ 4.840,37	R\$ 7.311,90	R\$ 18.177,11	R\$ 12.194,74	R\$ 47.905,94
Vestidos	R\$ 15.078,79	R\$ 15.475,56	R\$ 13.247,62	R\$ 9.027,22	R\$ 19.968,42	R\$ 72.797,61
Calças	R\$ 7.539,39	R\$ 8.034,07	R\$ 9.290,48	R\$ 30.395,66	R\$ 14.036,84	R\$ 69.296,45
Total	R\$ 28.000,00	R\$ 28.350,00	R\$ 29.850,00	R\$ 57.600,00	R\$ 46.200,00	R\$ 190.000,00

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

7º Passo: Elaborar Relatório Gerencial:

Tabela 8 - Elaborar Relatório Gerencial

Relatório Gerencial							
Produtos	Custos Indiretos	Custos Diretos	Custo Unit.	Preço de Venda	Lucro Bruto	Margem %	Custo Total
Camisetas	R\$ 2,66	3,75	R\$ 6,41	R\$ 10,00	R\$ 3,59	35,89%	R\$ 115.406
Vestidos	R\$ 17,33	5,75	R\$ 23,08	R\$ 22,00	-R\$ 1,08	-4,92%	R\$ 96.948
Calças	R\$ 5,33	4,25	R\$ 9,58	R\$ 16,00	R\$ 6,42	40,12%	R\$ 124.546

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FGV, 1999)

8º Passo: Demonstrar os Resultados:

Tabela 9 - Demonstrar os Resultados

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS				
	CAMISETAS	VESTIDOS	CALÇAS	TOTAL
Vendas	R\$180.000,00	R\$ 92.400,00	R\$208.000,00	R\$ 480.400,00
Custo Prod Vendidos	R\$ 115.406	R\$ 96.948	R\$ 124.546	R\$ 336.900,00
Lucro Bruto	R\$ 64.594,06	-R\$ 4.547,61	R\$ 83.453,55	R\$ 143.500,00
Despesas Administrativas				R\$ 50.000,00
Despesas Vendas				R\$ 67.020,00
Lucro Antes do IR				R\$ 26.480,00

Fonte: (KHOURY, ANCELEEVICZ, Revista de Administração de Empresas - FVG, 1999)

CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO

3.1 - Escritório de Contabilidade ContMack

O estudo se pautou na análise documental de dados fornecidos pelo professor orientador Luis Otávio Simões com base na bibliografia Gestão Estratégica de Custos.

O escritório de Contabilidade ContMack possui cerca de 240 (duzentos e quarenta) clientes, de médio porte, prestando assessoria em três áreas principais: Contabilidade, Escrituração Fiscal e Departamento Pessoal.

Em junho, o sócio principal, Sr. Controll Lando, nomeou um gerente para cada área, com salário mensal de \$ 5.000,00 (cinco mil). Além desse salário fixo, cada gerente irá receber uma parte variável equivalente a 5% (cinco por cento) do lucro de sua área, antes do Imposto de Renda/ Contribuição Social.

O demonstrativo do Resultado de junho, que será utilizado como base para cálculo da parte variável dos salários dos gerentes no segundo semestre, foi elaborado como segue:

Tabela 10 - Demonstrativo do Resultado

	Contabilidade	Escrituração Fiscal	Depto. Pessoal	Total
Faturamento.	430.000	300.000	250.000	980.000
Custo diretos.				
Salários e encargos sociais, excluindo a participação dos gerentes nos resultados.	230.000	180.000	160.000	570.000
Custos indiretos.				
Aluguel e condomínio das salas				50.000
Material de escritório, incluindo formulário.				40.000
Amortização de programas de computação.				40.000
Depreciação dos equipamentos de informática e demais móveis e utensílios do escritório.				100.000
Salário e encargos sociais da mão-de-obra indireta (secretária, recepção, faxina, mensageiros, faturamento, cobrança etc.).				87.000
Outros custos indiretos – assinatura de jornais, telefone, fax, energia elétrica, limpeza etc.				25.000
Total dos custos indiretos.	138.000	108.000	96.000	342.000
Total dos custos de junho.	368.000	288.000	256.000	912.000
Resultado de cada área.	62.000	12.000	-6.000	68.000

Observações:

1. Está correta a informação referente ao valor do faturamento (receitas) de cada área, visto que, no momento da apresentação de cada proposta, cada gerente faz seu orçamento, para efeito de cobrança de honorários.

2. Sr. Controll Lando apropriou os custos indiretos com base nos custos diretos de cada área, por considerar um critério justo. Em sua visão, a área com maior custo de mão-de-obra direta deve responder por uma parcela maior dos custos indiretos.

3. O Gerente da área do departamento de pessoal, Sr. R. H. Sperto, não concorda com o resultado apurado para sua área, alegando que seu pessoal é eficiente, não consumindo tanto custos indiretos como as demais áreas. Para provar sua opinião, efetuou um levantamento das atividades relevantes de todo o escritório, bem como da quantidade dos direcionadores de custos para o mês de junho, obtendo as seguintes informações:

Tabela 11 - Atividades Resultado

Atividades relevantes.	Custos das atividades (\$)
Retirada e entrega de documentos dos clientes (1).	32.000
Análise e classificação dos documentos (2).	70.000
Digitação de dados.	80.000
Emissão de relatório e livros contábeis, fiscais e folha de pagamento.	35.000
Arquivo da documentação dos clientes.	28.000
Supervisão e orientação dos trabalhos	45.000
Atendimento aos clientes (3)	52.000
Total dos custos das atividades relevantes	342.000

Observações sobre as atividades relevantes:

1. Refere-se às idas dos mensageiros até os escritórios dos clientes, para retiradas dos documentos contábeis, fiscal e do departamento de pessoal, para processamento no escritório da ContMack. Após o processamento, os mensageiros retornam aos clientes para entrega dos relatórios, folha de pagamento, recibo de pagamentos aos funcionários, guia para recolhimento dos impostos etc. Inclui o custo dos salários e encargos dos mensageiros, bem como boa parte da depreciação dos veículos utilizados.

2. Compreendem atividades desempenhadas principalmente nas áreas de Contabilidade e Escrituração Fiscal.

3. Refere-se ao tempo gasto com reuniões e contatos telefônicos com os clientes, para apresentações e discussões dos relatórios contábeis, atendimento da fiscalização, assessoria nas homologações trabalhista etc. Inclui também os custos de pessoal e telefone para o esclarecimento de dúvidas relacionadas com a documentação contábil, fiscal e da folha de pagamento.

Levantamento dos direcionadores de custos das atividades relevantes:

Tabela 12 - Direcionadores de Custos das Atividades Relevantes.

Atividades relevantes.	Direcionadores de custos.
Retirada e entrega de documentos dos clientes.	Número de viagens dos mensageiros.
Análise e classificação dos documentos.	Quantidades de documentos.
Digitação de dados.	Quantidades de horas de digitação.
Emissão de relatórios e livros contábeis, fiscais e folha de pagamento.	Tempo para processamento e emissão dos relatórios.
Arquivo da documentação.	Quantidade de documentos.
Supervisão e orientação dos trabalhos.	Tempo para supervisão e orientação.
Atendimento aos clientes.	Apontamento de tempo.

Quantidade de direcionadores para cada área do escritório:

Tabela 13 - Quantidade de Direcionadores

Direcionadores de custos	Contabilidade	Escrituração fiscal	Depto. pessoal	Total dos direcionadores
Nº de saídas dos mensageiros.	160	100	60	320
Quantidade dos documentos.	69.000	30.000	1.000	100.000
Quantidade de horas de digitação.	1.500	1.600	900	4.000
Tempo para processamento e emissão dos relatórios	300 horas	200 horas	200 horas	700 horas
Quantidade de documentos	69.000	30.000	1.000	100.000
Tempo para supervisão e orientação	300 horas	100 horas	50 horas	450 horas
Apontamento de tempo	2.900 horas	1.300 horas	1.000 horas	5.200 horas

Com base nas informações levantadas pelo Sr. R. H. Sperto, qual seria a lucratividade de cada divisão, com a utilização da metodologia do ABC Costing?

Solução:

Apropriação dos custos indiretos com base nas atividades relevantes e seus direcionadores de custos:

Tabela 14 - Direcionamento do Custo das Atividades

Atividade relevantes	Custo da atividade	Contabilidade	Escrituração fiscal	Depto. Pessoal
Retirada e entrega de documentos dos clientes. Direcionador de atividades. Tempo dos mensageiros.	32.000	16.000	10.000	6.000
Análise e classificação dos documentos. Direcionador de atividades. Quantidade de documento.	70.000	48.300	21.000	700
Digitação de dados Direcionador de atividades. Quantidade de documentos digitados.	80.000	30.000	32.000	18.000
Emissão de relatórios, livros contábeis, fiscais e folha de pagamento. Direcionador de atividades. Quantidade ponderada de relatório.	35.000	15.000	10.000	10.000
Arquivo da documentação. Direcionador de atividades. Quantidade de documentos arquivados.	28.000	19.320	8.400	280
Supervisão e orientação dos trabalhos. Direcionador de atividade. Tempo despendido.	45.000	30.000	10.000	5.000
Atendimento aos clientes. Direcionador de atividade. Tempo despendido	52.000	29.000	13.000	10.000
Total dos custos das atividades relevante.	342.000	187.620	104.400	49.980

Refazendo o Demonstrativo do Resultado Mensal, com a utilização da metodologia do ABC Costing para apropriação dos custos indiretos às áreas produtivas, tem-se:

Demonstração do Resultado:

Tabela 15 - Demonstração do Resultado

	Contabilidade	Escrituração fiscal	Depto. Pessoal	Total
Faturamento.	430.000	300.000	250.000	980.000
Custos diretos.				
Salário e encargos sociais, excluindo a participação dos gerentes nos resultados.	230.000	180.000	160.000	570.000
Custos indiretos – Quadro 1.	187.620	104.400	49.980	342.000
Total dos custos.	417.620	284.400	209.980	912.000
Resultado de cada área.	12.380	15.600	40.020	68.000

Comparativo dos resultados “divisionais” com a adoção dos diferentes critérios:

Tabela 16 - Comparativo dos Resultados

	Contabilidade	Escrituração fiscal	Depto. pessoal	Total do lucro
Com a utilização de critério tradicional – com base nos custos diretos de cada divisão.	62.000 91,18%	12.000 17,65%	-6.000 -8,83%	68.000 100,00%
Com a utilização da metodologia do ABC Costing.	12.380 18,21%	15.600 22,94%	40.020 58,85%	68.000 100,00%

CONCLUSÕES

O Sr. Contoll Lando ficou bastante surpreso com o quadro comparativo. Nunca imaginou que a área mais eficiente era, de fato, a do departamento de pessoal, apesar de ser a que apresentou sempre a menor receita do escritório. Analisando mais criteriosamente os números resumidos nos quadros anteriores, chegou às seguintes conclusões:

São muito elevados os custos com a retirada e entrega de documentos dos clientes, em razão dos seguintes motivos:

Não havia uma eficiente programação das visitas dos mensageiros aos clientes. Ocorriam casos de diversas visitas em uma única semana, desnecessariamente;

O meio de transporte mais utilizado eram os dois veículos do escritório, o que encarecia o processo, em razão da perda de tempo para locomoção em São Paulo, além dos custos com manutenção.

Sr. Controll Lando recebeu de uma empresa de entregas urgentes, tipo “entrega express”, uma proposta de terceirização desses serviços, ao custo mensal de \$ 13.000,00 (treze mil).

Os custos com o atendimento aos clientes foram também criteriosamente analisados. Concluiu-se que ocorre muita perda de tempo com o esclarecimento de dúvidas, por meio de ligações telefônicas, com relação à documentação contábil e fiscal dos clientes. A documentação recebida para processamento contábil e fiscal não era auto-explicativa, havendo necessidade de constantes e duradouros contatos telefônicos com os clientes. Os gerentes das áreas envolvidas são de opinião que precisam treinar melhor o pessoal dos clientes, para que passem a enviar detalhes sobre determinados documentos, o que irá reduzir sensivelmente os custos indiretos.

Com relação aos custos indiretos da digitação, concluiu-se que os digitadores não sofriam uma adequada supervisão, sendo alto o nível de erros e necessidade de melhorar a eficiência desse processo, com a imediata substituição de alguns profissionais que estavam desmotivados e melhores treinamentos para os demais.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Henrique Siqueira de; Santos, Mayara Cristina Seixas e Pamplona, Edson de O. Pamplona. **Utilização do Sistema de Custeio ABC no Brasil: Uma Survey entre as 500 Maiores Empresas. Anais do XI Congresso Brasileiro de Custos.** Porto Seguro, Bahia, julho de 2004.

(<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/ArtsurveyABCHenrMayaraCBC04.pdf>. Acessado em 28/07/2010).

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica: Um guia para a iniciação científica.** 2ª. Ed. Ampliada. São Paulo: Person Education do Brasil, 2000.

CHIAVANATO, Idalberto. **Introdução a Teoria Geral da Administração,** Rio de Janeiro – 7. ed: Elsevier, 2003.

CONTABILIDADE, Conselho Federal. **Revista Brasileira de Contabilidade,** nº. 181, Jan/Fev 2010.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria, Teoria e Prática,** São Paulo – 4. Ed: Atlas, 2008,

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria, Teoria e Prática,** São Paulo – Atlas, 1997.

FIGUEREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 1993.

HANSEN, Don R, MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos,** South Western – 3.Ed: Thomson Learning, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores.** 3a.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades).** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6.ed. São Paulo.: Atlas, 1998.

JÚNIOR, José Barbosa da Silva. **Custos Ferramenta de Gestão**, São Paulo – Atlas, 2000

KHOURY, ANCELEEVICZ, **Revista de Administração de Empresas** - FGV, São Paulo, 1999.

KHOURY, Carlos Y. **ABC – Sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil**. São Paulo, 1997.

LEONE, Gerge Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de Custos**, São Paulo – Atlas, 1997.

LEONE, George Sebastião Guerra, *at alli*. **Dicionário de Custos**. São Paulo: Atlas, 2004

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

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à Administração**, São Paulo – 6. Ed.: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, São Paulo – 9. Ed.: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**, São Paulo – Atlas, 1994.

PERES JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestao Estratégica de Custos**. São Paulo, Ed. Atlas S.A, 2001.

ROBLES JR., Antonio. BONELLI, Valério Vitor **Gestão da qualidade e do meio ambiente: enfoque econômico e patrimonial**. 1ª. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

UNICENTRO, **Revista Eletrônica Lato Sensu**, ED.5, 2008 – www.unicentro.com.br – acesso em 25/06/2010).