

Custeio e gestão baseado em atividade: o caso Sadia S.A.

Aloísio Grunow

Anderson Léo Sabadin

Francisco Carlos Fernandes

Paulo Henrique Fassina

Resumo:

O ambiente competitivo sugere mudanças na forma de administrar os custos para possibilitar a continuidade da empresa no mercado. Nesta perspectiva, o objetivo deste artigo é apresentar a aplicação do método de custeio baseado em atividade - ABC da empresa Sadia S.A., como uma ferramenta mais precisa para alocação das despesas operacionais, análise e acompanhamento das diversas fases de consumo dos recursos pelas atividades e destas para os produtos e serviços, despertando a atitude nos gestores à otimização dos lucros dos investidores. A metodologia de pesquisa consubstancia-se de um estudo descritivo, realizado por meio de um estudo de caso, com abordagens qualitativa e quantitativa. Os resultados da pesquisa evidenciam que na Sadia S.A. a aplicação do custeio baseado em atividades para alocação das despesas operacionais, expande a visão de processos e atividades, filtra maior qualidade na informação, gera instrumentos acessórios, fornece subsídios à gestão, visão múltipla, classificação das atividades e medição de produtividade. O método de custeio baseado em atividade para apropriação das despesas operacionais, aliado a metodologia UP para alocação dos gastos variáveis de fabricação, custo marginal e custos fixos de fabricação, garantem a empresa a alocação 100% precisa do total de gastos incorridos.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Custeio e gestão baseado em atividade: o caso Sadia S.A.

Aloísio Grunow (FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau - Brasil)

grunow@terra.com.br

Anderson Léo Sabadin (FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau - Brasil)

leosabadin@bol.com.br

Francisco Carlos Fernandes (FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau - Brasil)

fernandes.francisco@uol.com.br

Paulo Henrique Fassina (FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau - Brasil)

ocf@tolrs.com.br

Resumo

O ambiente competitivo sugere mudanças na forma de administrar os custos para possibilitar a continuidade da empresa no mercado. Nesta perspectiva, o objetivo deste artigo é apresentar a aplicação do método de custeio baseado em atividade – ABC da empresa Sadia S.A., como uma ferramenta mais precisa para alocação das despesas operacionais, análise e acompanhamento das diversas fases de consumo dos recursos pelas atividades e destas para os produtos e serviços, despertando a atitude nos gestores à otimização dos lucros dos investidores. A metodologia de pesquisa consubstancia-se de um estudo descritivo, realizado por meio de um estudo de caso, com abordagens qualitativa e quantitativa. Os resultados da pesquisa evidenciam que na Sadia S.A. a aplicação do custeio baseado em atividades para alocação das despesas operacionais, expande a visão de processos e atividades, filtra maior qualidade na informação, gera instrumentos acessórios, fornece subsídios à gestão, visão múltipla, classificação das atividades e medição de produtividade. O método de custeio baseado em atividade para apropriação das despesas operacionais, aliado a metodologia UP para alocação dos gastos variáveis de fabricação, custo marginal e custos fixos de fabricação, garantem a empresa a alocação 100% precisa do total de gastos incorridos.

Palavras chave: Custos, Custeio baseado em atividade - ABC, Gestão.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

1. Introdução

A contabilidade de custos é um conjunto de recursos (humanos, tecnológicos, materiais, etc.) que interagem na captação e processamento de dados, análise, geração e disponibilização de informações aos usuários, para fins de planejamento, controle e tomada de decisão.

Os métodos de custeio das empresas industriais podem refletir o “modus operandi” com relação ao ambiente no qual ela opera. Baseiam-se na determinação dos custos de produção e no conhecimento do volume de produção referente a determinado período, para estabelecer o custo específico, tanto da unidade fabricada como da vendida.

Os custos podem ser acumulados por unidade de produto, lotes de produtos, atividades ou processos, departamentos ou centros de custos, por períodos de tempo e por empresas (utilizado por toda a empresa). Enfim, é a necessidade do grau de precisão da informação que estabelece as regras para a escolha do melhor método de acumulação.

O custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) é constituído, principalmente, por centros de atividades, para os quais os recursos são direcionados, e, em seguida, aos produtos, considerados os objetos de custo.

As atividades são exercidas em departamentos diferentes, daí a distinção entre o custeio por departamentos (funcional) e o custeio por atividade (ação específica), o que leva a uma alocação de custos mais precisa.

Martins (2003) comenta que o custeio baseado em atividades, é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Nesta perspectiva, o objetivo deste artigo é apresentar a aplicação da metodologia de custeio baseado em atividades – ABC da empresa Sadia S.A., alocando as despesas operacionais das divisões administrativo-financeira, comercial e de operações ao custo total dos produtos A, B e C, além da atividade Associação.

O método de pesquisa utilizado consiste de um estudo descritivo, realizado por meio de um estudo de caso. A pesquisa foi desenvolvida, considerando-se a estrutura de custeio baseado em atividades – ABC da empresa Sadia S.A., com sede em Concórdia/SC. Utilizando abordagem qualitativa e quantitativa, alocou-se através de *cost drivers* os recursos às atividades e respectivos objetos de custo, com ênfase no grau de precisão atingido para alocação das despesas operacionais.

A relevância da pesquisa realizada está na sua contribuição ao entendimento da aplicação do custeio baseado em atividade – ABC, como uma ferramenta mais precisa para alocação das despesas operacionais, análise e acompanhamento das diversas fases de consumo dos recursos pelas atividades e destas para os produtos e serviços, despertando a atitude nos gestores à otimização dos lucros dos investidores.

2. A abordagem tradicional de custos

Considera-se de suma importância os custos para a tomada de decisão nas empresas. Neste sentido, faz-se uma abordagem teórica acerca dos conceitos de custos.

Conforme Martins (2003), custo é gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Já Santos e Marion (1993), afirmam que “custos são todos os gastos do processo de produção e criação, mão-de-obra, energia elétrica, desgaste das máquinas utilizadas para a produção, embalagem, etc.”.

Percebe-se, referindo-se aos autores, que há semelhanças em termos conceituais sobre custos, sendo, o gasto ou sacrifício para se obter um bem ou serviço. No método de custeio tradicional, os custos são alocados, levando em conta os fatores de produção que direta ou indiretamente afetam a produção do bem ou serviço.

A preocupação das empresas sempre esteve voltada para a correta alocação dos custos aos produtos, através de métodos de custeio que envolvessem os elementos que compõe o produto. Alguns desses elementos podem ser alocados diretamente aos produtos, outros, se comportam de forma inversa. Surge assim, a aplicabilidade dos métodos de custeio, a fim de encontrar a melhor forma de apropriar os custos que contribuem à elaboração do produto.

Diante disso, a contabilidade de custos é desenvolvida com a finalidade de gerar informações gerenciais. O custeio baseado em atividades não está classificado entre os clássicos métodos de acumulação de custos, no entanto, adentrar-se-á em seu contexto, buscando analisar a sua capacidade geradora de informação decisória.

3. Custeio baseado em atividades

O custeio baseado em atividades (ABC) é um método que visa quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores) para alocar os gastos de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do custeio ABC é que as atividades são as causas dos custos e os produtos incorrem nesses mesmos custos, através das atividades que eles exigem.

O método de custeio ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente é desconsiderado nos métodos de custeio tradicionais. Por extensão, ele ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas onde é aplicado.

O funcionamento lógico do custeio ABC, segundo Gantzel (1996) “demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto), atividades executadas (onde foi gasto - produção, informática, vendas, etc.) e os objetos de custo - produtos ou serviços (para que foi gasto)”. Segue abaixo, o Quadro 1, evidenciando a lógica de funcionamento do custeio baseado em atividade – ABC.

Recursos	→ Demonstra o quê foi gasto. Exemplo: água, luz, salários, etc.
Atividades	→ Demonstra onde foi gasto. Exemplo: manutenção, recursos humanos, etc.
Objetos de custo	→ Demonstra para quê foi gasto. Exemplo: produto A, B ou atividade não relacionada ao produto, como associação, fundação, etc.

Fonte: (Adaptado de Gantzel, 1996)

Quadro 1 – Lógica de funcionamento do custeio baseado em atividade - ABC

Enquanto no método tradicional a alocação dos custos indiretos é feita através de critérios de rateios limitados (geralmente, quantidade produzida versus vendida, horas trabalhadas, custos diretos, matérias-primas), no custeio ABC existe uma multiplicidade de critérios (*cost drivers*) específicos às atividades (custos) a que se relaciona, como por exemplo, número de notas fiscais emitidas, número de requisições de compras, número de lotes, número de produtos, dentre outros.

Segundo Cokins apud Novaes (2001) existem quatro pontos que se constituem nos objetivos do método ABC, que podem ser visualizados no Quadro 2, a seguir.

Reduzir ou eliminar, se possível, custos que adicionam pouco ou quase nenhum valor aos produtos ou serviços.	Aumentar a eficiência e a eficácia das atividades que adicionam valor aos produtos e serviços.	Encontrar as raízes que causam os problemas e corrigi-los, lembrando que custos excessivos são sintomas que poderão encobrir deficiências diversas.	Remover distorções causadas por falhas na interpretação das relações entre causas e efeitos, levando a alocações errôneas de custos.
➔	➔	➔	

Fonte: (Novaes, 2001)

Quadro 2 - Objetivos do ABC (*ActivityBased Costing*)

O ABC trata-se de um método de custeio, baseado em atividades, descrito por Nakagawa (1994), como pressupostos que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como conseqüências das

atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Ainda, conforme Nakagawa (1994), a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Desta forma, os direcionadores de recursos para cada atividade, possibilitam uma análise mais coerente da rentabilidade de cada item, produzido pela mesma fábrica, apoiada em decisões estratégicas.

De acordo com Martins (2003), uma atividade é “uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros com objetivos de se produzirem bens ou serviços para satisfazer as necessidades dos consumidores. É composta por um conjunto de atividades necessárias para o seu desempenho. As atividades são necessárias para concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

As atividades são de relevada importância para que se consiga realizar ou executar determinada operação ou tarefa dentro de um processo produtivo. Estas devem ser identificadas e catalogadas, para que quando executadas, nos diversos departamentos da empresa, possam ter devidamente atribuídos os seus custos.

Destaca-se que, empresas com valores expressivos de custos indiretos, nos seus processos produtivos, poderão de certa forma, ser beneficiadas com a adoção do método de custeio ABC, pois, a identificação das atividades, em especial as que são relevantes, com a posterior atribuição dos custos indiretos, serão vitais para a tomada de decisão por parte dos gestores da empresa.

Conforme Novaes (2001), através do custeio baseado em atividades “um cliente, que nos parece lucrativo à primeira vista, pode se tornar bastante deficitário quando consideramos despesas individualizadas, associadas à venda, processamento dos pedidos, estoque e distribuição”.

Para Rayburn (1993), a finalidade do custeio ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma adequada aos produtos as atividades, segundo o uso que cada produto faz dessas atividades.

O método ABC é uma forma de medir os custos, mediante a destinação de gastos nas atividades, que devem efetuar-se em torno da cadeia de valor e que se podem definir aquelas que agregam valor ao produto, em qualquer das distintas etapas no caminho que chamamos da produção ao cliente (CASANOVA e VARGAS, 1995).

O custeio ABC baseia-se em um rateio de custos aos produtos com base em direcionadores (*cost drivers*), que consideram as atividades desenvolvidas na fabricação dos bens ou produção dos serviços, na administração geral da empresa, nas vendas e outras. Este método apropria não só os custos, mas também todas as despesas.

Pode-se salientar que, no custeio baseado em atividade, ao invés de se alocar os custos por centro de custos ou por departamentos, eles são alocados às atividades e estas não são previamente segregadas.

De acordo com Novaes (2001) o custeio ABC tem duas gerações. A primeira e a segunda geração do ABC, a que se refere o citado autor, podem ser compreendidas adequadamente através do Quadro 3, descrito a seguir.

	1ª. Geração do ABC	2ª. Geração do ABC
Foco	Problema de apropriação de custos dentro dos departamentos em que a empresa tradicionalmente é dividida.	Denominada de ABM (<i>Activity Based Management</i>), enfoca a íntegra do processo operacional.
Objetivo	Interligar os custos diversos de um departamento da empresa com os objetos de custeio, sem contudo, quebrar os limites interdepartamentais clássicos.	Rastrear os desdobramentos de um serviço específico voltado a um cliente externo, desde a entrada do pedido, até a satisfação final do consumidor/cliente.

Fonte: (Novaes, 2001)

Quadro 3 – Gerações do ABC

O custeio ABC deve ser entendido, preferencialmente, como um complemento dos métodos tradicionais de custos, seja custeio por absorção ou custeio direto. A sua adoção não implica na substituição destes. O custeio baseado em atividade vem somar-se, para um aprimoramento dos demais métodos de custeio.

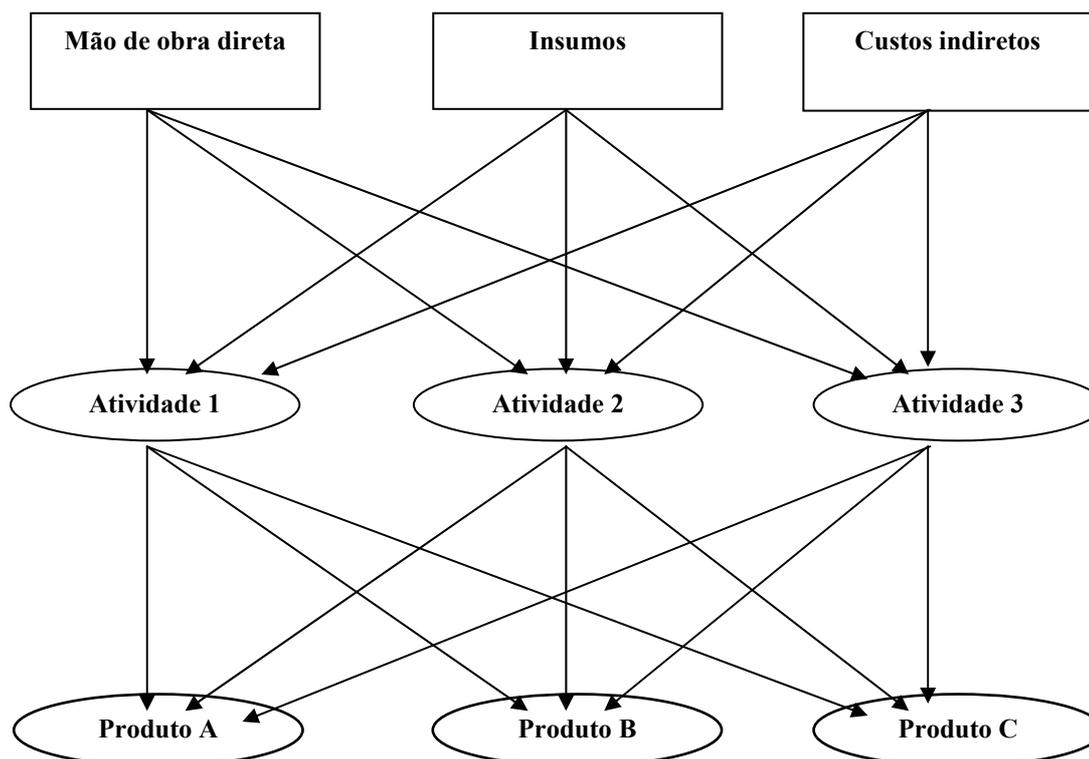
O método ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem e utilizam essas atividades. Na operacionalização do método, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers* ou direcionadores de custos.

No custeio ABC, o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Os custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados. O rastreamento de custos, que está implícito no método de custeio ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos custos indiretos de fabricação aos produtos.

No rastreamento de custos, é necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos. A atribuição dos custos às atividades, quando não puder ser efetuada diretamente, deve ser feita através da utilização dos direcionadores de recursos, que são indicadores da forma como as atividades consomem os recursos produtivos. Tanto os direcionadores de recursos quanto os direcionadores de atividades, embora tenham finalidades diferentes, são denominados de direcionadores de custos (*cost drivers*).

Segundo Kaplan et al. (1998) direcionador de custos de atividade “é a unidade de medida para o nível ou quantidade da atividade realizada”. Já conforme Sakurai (1997), “um direcionador de custos é qualquer fator que causa uma alteração no custo de uma atividade”. Deste modo, procura-se aprimorar a forma de alocação dos custos aplicados aos produtos, tornando-as mais adequadas.

Nesta perspectiva, apresenta-se, a seguir, a Figura 1 que demonstra a alocação de custos por atividades, segundo a metodologia de custeio ABC.



Fonte: (Silva, 1999)

Figura 1 – Direcionadores de recursos de atividade - metodologia do ABC

O ponto de partida de um método de custeio baseado em atividades é a identificação das atividades desenvolvidas na empresa. São atividades que representam valores expressivos em termos de custos. Com a análise das atividades, consegue-se decompor uma estrutura complexa em seus elementos administráveis, permitindo, ao mesmo tempo, à gerência, uma visão clara de como estão sendo utilizados os recursos da empresa.

4. O caso: Sadia S.A.

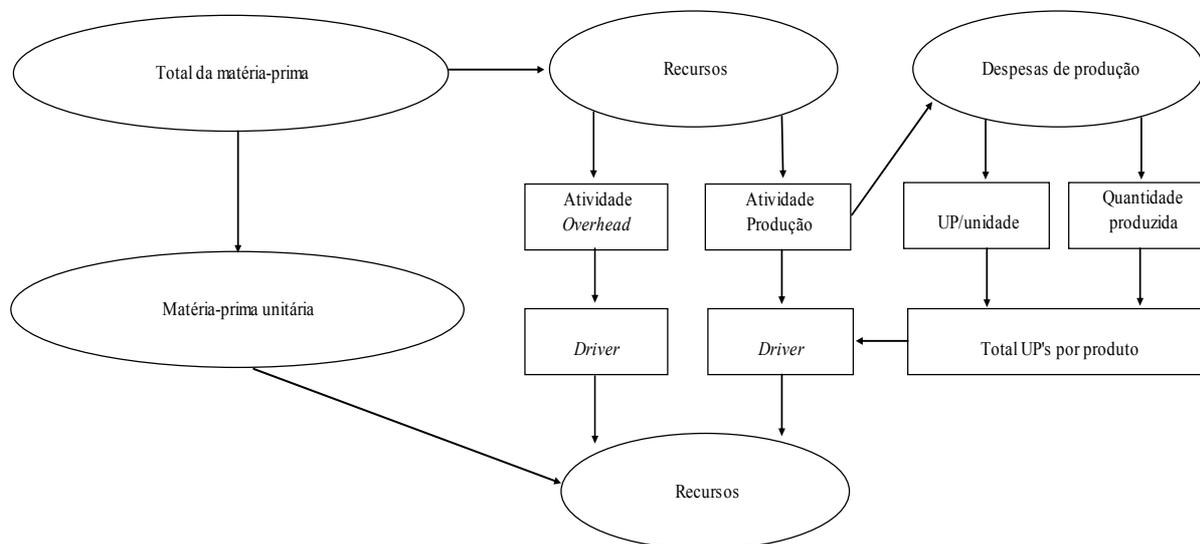
A companhia Sadia S.A., que completou 60 anos em 2004, foi fundada quando Atílio Fontana adquiriu um moinho de trigo e um frigorífico no município de Concórdia, em Santa Catarina. A partir de 1947, a composição das iniciais da então S/A Indústria e Comércio Concórdia, com suas três últimas letras, deu origem à marca Sadia.

Segundo o relatório da administração da Sadia S.A., esta detém a marca mais valorizada do setor alimentício brasileiro, sendo reconhecida pela qualidade e pelo caráter inovador de seus produtos nos segmentos de alimentos congelados e resfriados, conforme a consultoria britânica Interbrand.

Com 34,4 mil funcionários, a Sadia S.A. com sede em Concórdia no estado de Santa Catarina, têm 11 unidades industriais em seis estados e centros de distribuição localizados em diversas regiões do Brasil. Exporta para mais de 90 países, com escritórios de representação comercial na Inglaterra, Itália, Rússia, Japão, China, Emirados Árabes, Argentina, Uruguai, Chile e Turquia.

Nos últimos anos, o crescimento da companhia tem se baseado na comercialização de produtos industrializados de alto valor agregado, na diversificação dos canais de distribuição e no incremento das exportações.

A gestão de custos da Sadia S.A. utiliza a metodologia de custeio baseada nas unidades produzidas – UP para alocação dos gastos variáveis de fabricação, do custo marginal e dos custos fixos de fabricação e o custeio baseado em atividade – ABC para alocação das despesas administrativo/financeiras e comerciais/operações, estabelecendo o custo total dos produtos, conforme demonstrado na Figura 2.



Fonte: (Sadia S.A.)

Figura 2: Integração da metodologia ABC com a metodologia UP

O método UP é padrão, portanto, de difícil aplicação no *overhead*, onde as atividades não se comportam de uma maneira padronizada. A quantidade de UP's por produto é o *driver* da atividade produção. Já o método de custeio baseado em atividade - ABC, quando aplicado na produção, causa generalizações, por exemplo, os agrupamentos por linhas, ou superestruturas de controles de custos.

A interação, entre os métodos de custeio UP e ABC é utilizada em todos os sítios físicos da companhia Sadia S.A. desde 31 de dezembro de 1.998, contemplando as unidades de aves, suínos, industrializados, recebimento de cereais, fábrica de ração e óleo, granjas de suínos, aves e incubatórios.

Vale ressaltar, no entanto, que esta pesquisa tem por objetivo apresentar tão somente e de forma sintetizada a aplicação da metodologia de custeio baseado em atividade – ABC e não o método UP, da empresa Sadia S.A., alocando as despesas operacionais das divisões administrativo-financeira, comercial e de operações, ao custo total dos produtos A, B, C e a atividade associação, paralela aos produtos. Os dados quantitativos, expressos nos planos de contas que serão apresentados, são fictícios.

Na coleta de dados da empresa Sadia S.A., constatou-se que a mesma possui um plano de contas baseado nas atividades, o qual identifica as divisões administrativo-financeira, comercial e de operações, com suas respectivas atividades e *cost drivers*, podendo ser resumido conforme o Quadro 4.

Código	Divisão	Driver	Código	Atividade	Driver
01	Administrativo e financeira	Número de funcionários (divisão)	01.01	Administração	Número de funcionários
		Número de funcionários (divisão)	01.02	Associação	Alocação direta
		Número de funcionários (divisão)	01.03	Financeiro/contabilidade	Quantidade vendida
02	Comercial	Número de funcionários (divisão)	02.01	Marketing	Número de funcionários (atividade)
		Número de funcionários (atividade)	02.01.01	Marketing institucional	Marketing institucional
		Número de funcionários (atividade)	02.01.02	Marketing promocional	Divisão equitativa
		Número de funcionários (divisão)	02.02	Vendas	Quantidade vendida
03	Operações	Número de funcionários (divisão)	03.01	Manutenção/engenharia	Número de solicitações de serviços atendidos
		Número de funcionários (atividade)	03.01.01	Manutenção/engenharia na administração	Número de solicitações de serviços
		Número de funcionários (atividade)	03.01.02	Manutenção/engenharia na produção	Número de solicitações de serviços
		Número de funcionários (divisão)	03.02	Produção	Quantidade produzida
		Número de funcionários (atividade)	03.03	Suprimentos	Volume estocado

Fonte: (Adaptado de Sadia S.A.)

Quadro 4 – Plano de contas baseado nas atividades

O ponto de partida de um método de custeio baseado em atividades é a identificação das atividades desenvolvidas na empresa. São atividades que representam valores expressivos em termos de custos. Com a análise das atividades, consegue-se decompor uma estrutura complexa em elementos administráveis, permitindo à gerência, uma visão clara de como estão sendo utilizados os recursos da empresa.

O resultado ou produto de uma atividade destina-se sempre ao atendimento da necessidade de um cliente, entendendo-se aqui, como cliente, não apenas o consumidor final de um produto ou de um serviço, mas sim qualquer usuário interno ou externo à empresa do resultado gerado por essa atividade. No âmbito da empresa, o funcionário, por exemplo, que usa para desenvolver a sua atividade, uma atividade gerada por atividade anterior, é o cliente interno dessa última atividade.

Conforme o Quadro 4, as divisões administrativo-financeira, comercial e de operações, se subdividem nas atividades: administração, associação, financeiro-contabilidade; marketing, marketing institucional, marketing promocional, vendas; manutenção/engenharia,

manutenção/engenharia na administração, manutenção/engenharia na produção, produção e suprimentos, respectivamente.

Para cada atividade os *cost drivers* podem ser diferenciados e geralmente são. O *cost driver* é o fator que causa mudança no desenvolvimento de uma atividade, ou seja, é a causa do volume de recursos consumidos pela atividade. Os *cost drivers* das divisões da Sadia S.A. são número de funcionários (divisão) e número de funcionários (atividade).

Já os *cost drivers* das atividades são: número de funcionários, alocação direta, quantidade vendida, número de funcionários (atividade), marketing institucional, divisão equitativa, número de solicitações de serviços atendidos, número de solicitações de serviços, quantidade produzida, volume estocado.

Após a descrição das atividades e seus respectivos *cost drivers*, demonstrando onde os recursos foram gastos e seus respectivos critérios de rateio, ressalta-se que eventuais problemas de *looping* serão solucionados através do método de hierarquia, observando todas as características dos planos de contas.

Identifica-se a seguir, os recursos incorridos na organização e seus direcionadores de acordo com o Quadro 5.

Código	Recurso	Driver	Valor em R\$
04	Custo contábil		
04.01	Água	Número de funcionários	100,00
04.02	Energia elétrica	Metragem quadrada	300,00
04.03	Remuneração (salário+encargos+benefícios)	Folha de pagamento do departamento	1.500,00
04.04	Serviços de terceiros (alocação direta)	Serviços de terceiros	1.000,00
04.05	Telefonia	Número de ligações	500,00
04.06	Publicidade institucional (alocação direta)	Divisão equitativa	1.000,00
04.07	Publicidade promocional (alocação direta)	Publicidade promocional	3.000,00
05	Componentes	Valores unitários em R\$	Valores totais em R\$
05.01	Matéria-prima		
05.01.01	Matéria-prima A	2,00	200,00
05.01.02	Matéria-prima B	3,00	450,00
05.01.03	Matéria-prima C	4,00	800,00
05.02	Material de embalagem		
05.02.01	Material de embalagem A	2,00	200,00
05.02.02	Material de embalagem B	3,00	450,00
05.02.03	Material de embalagem C	4,00	800,00

Fonte: (Adaptado de Sadia S.A).

Quadro 5 – Plano de contas dos recursos incorridos

No Quadro 5, apresenta-se o quê foi gasto, portanto, os recursos, sendo eles: água, energia elétrica, remuneração (salário+encargos+benefícios), serviços de terceiros, telefonia, publicidade institucional e publicidade promocional, além da matéria-prima e material de embalagem, alocados conforme unidades produzidas aos objetos de custo.

Os recursos são alocados através de *cost drivers* ou direcionadores de custos, estão relacionados às atividades ou subatividades e estas aos objetos de custos. Os *cost drivers* dos recursos às atividades são: número de funcionários, metragem quadrada, folha de pagamento do departamento, serviços de terceiros, número de ligações, divisão eqüitativa e publicidade promocional.

A seguir, no Quadro 6, a pesquisa focaliza-se no mapeamento dos *drivers* dos produtos.

Código	Driver	Produtos		
		A	B	C
6.1	Driver produtos			
6.1.1	Divisão eqüitativa	1	1	1
6.1.2	Quantidade produzida	100	150	200
6.1.3	Quantidade vendida	90	140	190
6.1.4	Volume estocado de insumos/ produto acabado	1.000	1.200	1.400
6.1.5	Publicidade institucional	1	1	1
6.1.6	Publicidade promocional	R\$ 500,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.500,00

Fonte: (Adaptado de Sadia S.A).

Quadro 6 – Plano de contas dos *drivers* dos produtos

De acordo com o Quadro 6, os *cost drivers* dos produtos A, B e C, são: divisão eqüitativa, quantidade produzida, quantidade vendida, volume estocado de insumos/produto acabado, publicidade institucional e publicidade promocional.

A seguir, evidenciam-se no Quadro 7, as atividades primárias, seus *cost drivers* e atributos, cujos recursos serão alocados diretamente aos produtos.

Código	Driver	Atividades primárias								
		Marketing	Vendas	Financeiro	Associação	Administração	Produção	Suprimentos	Manutenção	Total
6.2	Driver das atividades primárias									
6.2.1	Número de funcionários	3	5	5	3	5	20	7	5	53
6.2.2	Metragem quadrada	20	50	45	45	50	200	200	100	710
6.2.3	Número de ligações ao mês	30	140	15	5	80	20	20	10	320
6.2.4	Folha de pagamento departamental	R\$ 200	R\$ 150	R\$ 130	R\$ 20	R\$ 300	R\$ 250	R\$ 250	R\$ 200	R\$ 1.500
6.2.5	Serviços de terceiros	R\$ 500	R\$ 0,00	R\$ 100	R\$ 0,00	R\$ 100	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 300	R\$ 1.000
6.2.6	Número de solicitações à manutenção	5	10	10	5	10	70	10	10	130

Fonte: (Adaptado de Sadia S.A).

Quadro 7 – Plano de contas dos *drivers* das atividades primárias

Uma atividade é formada por um conjunto de tarefas que, por sua vez, são consideradas o menor segmento das operações empresariais, embora, dependendo do nível pretendido de profundidade da análise, possam ser subdivididas em sub-tarefas.

Deve-se notar que as atividades diferem muito de empresa para empresa. Por isso é preciso muito discernimento, bom senso, capacidade de observação e, sobretudo, conhecimento profundo das operações da empresa para que se consiga identificar adequadamente as suas atividades significativas. A principal classificação das atividades reconhece duas categorias:

- Atividades primárias: quando diretamente relacionadas com as finalidades de uma determinada unidade da empresa;
- Atividades secundárias: quando servem de apoio a uma ou mais atividades primárias.

As atividades da Sadia S.A. encontram-se subdivididas em atividades primárias e atividades secundárias. Apresenta-se no Quadro 7, as atividades primárias, sendo: marketing, vendas, financeiro, associação, administração, produção, suprimentos e manutenção cujos recursos serão alocados diretamente aos produtos.

Os *cost drivers* das atividades primárias são: número de funcionários, metragem quadrada, número de ligações ao mês, folha de pagamento departamental, serviços de terceiros e número de solicitações a manutenção.

No Quadro 08, descrevem-se as atividades secundárias e os seus *cost drivers*.

6.3	Drivers das atividades secundárias
6.3.1	Manutenção/engenharia na administração: total de solicitações de manutenção na administração
6.3.2	Manutenção/engenharia na produção: total de solicitações de manutenção na produção
6.3.3	Marketing institucional: número de funcionários (divisão administrativo-financeira)
6.3.4	Marketing promocional: número de funcionários (divisão comercial)

Fonte: (Sadia S.A.)

Quadro 8 – Plano de contas dos *drivers* das atividades secundárias

Apresentam-se no Quadro 8, as atividades secundárias que servem de apoio as atividades primárias, sendo: manutenção/engenharia na administração, manutenção/engenharia na produção, marketing institucional e marketing promocional.

Os *cost drivers* das atividades secundárias são: total de solicitações de manutenção na administração, total de solicitações de manutenção na produção, número de funcionários (divisão administrativo-financeira) e número de funcionários (divisão comercial).

A seguir, no Quadro 9, há a evidenciação dos objetos de custo.

Código	Centro de custo	Código	Objeto de Custo
7.1	Produto A	7.1.1	Pré-produção
		7.1.2	Produção
		7.1.3	Pós-produção
7.2	Produto B	7.2.1	Pré-produção
		7.2.2	Produção
		7.2.3	Pós-produção
7.3	Produto C	7.3.1	Pré-produção
		7.3.2	Produção
		7.3.3	Pós-produção
7.4	Associação		

Fonte: (Adaptado de Sadia S.A).

Quadro 9 – Plano de contas dos objetos de custo

Conforme o Quadro 9, os objetos de custo demonstram para que foi gasto e em nossa pesquisa são representados pelos centros de custo dos produtos A, B e C, se distribuindo em três fases cada um deles, conforme o processo produtivo, sendo: pré-produção, produção e pós-produção. Além dos produtos A, B e C, a atividade Associação não relacionada a produto, também equivale-se a objeto de custo.

No quadro 10, visualiza-se a estrutura de funcionamento e o resultado do método de custeio baseado em atividades - ABC, aplicado na Sadia S.A., contemplando recurso, atividade e produto. Nota-se que não haverá representação simbólica da alocação dos custos através de *cost drivers*, conforme visualizado na Figura 1, devido à grande variedade e complexidade dos direcionadores de custo aplicados.

Recursos	Atividades	Objetos de custo
Água R\$ 100,00	Administração R\$ 555,56	Pré-produção A Custo total R\$ 147,81 Custo unitário R\$ 1,48 Nº. unidades 100
Energia elétrica R\$ 300,00	Associação R\$ 123,28	Produção A Custo total R\$ 653,32 Custo unitário R\$ 6,53 Nº. unidades 100
Remuneração R\$ 1.500,00	Financeiro/contabilidade R\$ 411,89	Pós-produção A Custo total R\$ 1.219,86 Custo unitário R\$ 13,55 Nº. unidades 90
Serviços de terceiros R\$ 1.000,00	Marketing R\$ 831,78	Pré-produção B Custo total R\$ 177,37 Custo unitário R\$ 1,18 Nº. unidades 150
Telefonia R\$ 500,00	Marketing institucional R\$ 1.277,26	Produção B Custo total R\$ 1.223,87 Custo unitário R\$ 8,16 Nº. unidades 150
Publicidade institucional R\$ 1.000,00	Marketing promocional R\$ 3.554,52	Pós-produção B Custo total R\$ 1.924,33 Custo unitário R\$ 13,75 Nº. unidades 140
Publicidade promocional R\$ 3.000,00	Vendas R\$ 529,32	Pré-produção C Custo total R\$ 206,94 Custo unitário R\$ 1,03 Nº. unidades 200
Matéria-prima A R\$ 200,00	Manutenção/eng. ^a R\$ 625,18	Produção C Custo total R\$ 1.994,42 Custo unitário R\$ 9,97 Nº. unidades 200
Matéria-prima B R\$ 450,00	Manutenção/eng. ^a administração R\$ 288,55	Pós-produção C Custo total R\$ 2.628,80 Custo unitário R\$ 13,84 Nº. unidades 190
Matéria-prima C R\$ 800,00	Manutenção/eng. ^a produção R\$ 336,64	Associação Custo total R\$ 123,28
Material de embalagem A R\$ 200,00	Produção R\$ 634,98	
Material de embalagem B R\$ 450,00	Suprimentos R\$ 532,12	
Material de embalagem C R\$ 800,00		

Quadro 10 – Resumo do custeio ABC: o caso Sadia S.A.

De acordo com o Quadro 10, os recursos água, energia elétrica, remuneração, serviços de terceiros, telefonia, publicidade institucional, publicidade promocional, matéria-prima do produto A, matéria-prima do produto B, matéria-prima do produto C, material de embalagem do produto A, material de embalagem do produto B e material de embalagem do produto C, foram alocados através dos *cost drivers*, às divisões administrativo-financeira, comercial e de operações, no âmbito de suas atividades, sendo elas: administração, associação, financeiro-contabilidade, marketing, marketing institucional, marketing promocional, vendas, e manutenção/engenharia, manutenção/engenharia na administração, manutenção/engenharia na produção, produção, suprimentos.

As atividades após receberem o quê foi gasto, demonstram onde foi gasto e alocam os custos através dos *cost drivers* aos objetos de custo, que demonstram para que foi gasto, sendo eles: o produto A, produto B e produto C, nas três fases do processo produtivo: pré-produção, produção e pós-produção; e a atividade associação, paralela aos produtos.

O custeio ABC conforme já descrito, parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos e/ou serviços consomem e utilizam essas atividades. Na operacionalização do método, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers* ou direcionadores de custos.

Neste contexto, nota-se nas resultantes da aplicação do método de custeio ABC, contidas no Quadro 10, que o rastreamento de quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos, pode ser alcançado. Os gastos incorridos são

direcionados para essas atividades e destas para os bens e serviços produzidos, redimensionando a mentalidade gerencial das empresas.

5. Considerações finais

O custeio ABC é um método que visa rastrear os gastos incorridos de uma empresa, visando analisar e acompanhar as diversas fases de consumo dos recursos, diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos e serviços.

É sempre bom lembrar que o critério, a técnica ou sistema de custeio ideal é aquele que tem capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários internos das empresas possam avaliar os desempenhos tanto da empresa como de seus diversos setores, controlar os próprios custos, diagnosticar as disfunções, os desequilíbrios, os desperdícios, as superposições, traçar planos e tomar as melhores decisões. (LEONE, 2000).

Deve-se deixar claro, que o método de custeio baseado em atividade é um complemento dos métodos tradicionais de custo. A sua adoção não implica na substituição dos métodos de custos tradicionais e sim, vem somar-se para um melhor aprimoramento. Na Sadia S.A. os componentes de custo são submetidos a diferentes metodologias para se obter o custo integral e preciso, em nível de linha de produto, produto, canal e mercado.

Os atuais critérios de custeio adotados pela Sadia S.A. são apresentados no Quadro 11, tendo a metodologia UP para alocação dos gastos variáveis de fabricação, custo marginal, custos fixos de fabricação e o método de custeio baseado em atividades – ABC, para apropriação das despesas administrativas e despesas comerciais-operações, garantindo a empresa, a alocação 100% precisa do total de gastos incorridos, se os procedimentos forem adequadamente executados e mantidos.

Componentes	Situação anterior	Com a implantação da UP	Com a implantação ABC
Gastos variáveis de fabricação	Alocações precisas	Alocações precisas	Alocações precisas
Custo marginal	78,5%	91%	precisas
Custos fixos de fabricação	Alocações imprecisas	Alocações imprecisas	100%
Despesas administrativas	21,5%	9%	
Despesas comerciais / operações			

Fonte: (Sadia S.A.)

Quadro 11 – Precisão dos métodos de alocação de custo: o caso Sadia S.A.

Percebe-se através do custeio baseado em atividade – ABC da empresa Sadia S.A., que para o tratamento de recursos, identificação de processos e atividades, alocação de custos para as atividades, processamento de atividades e o custeio de objetos de custos, entrevistas específicas são realizadas nas áreas corporativas e comerciais em face ao projeto de implantação.

Devemos ter em observação na ocasião das entrevistas, pontos fundamentais, como: gasto fixo do departamento a ser estudado, conhecimento do assunto, vantagens obtidas, a quem se destina o trabalho realizado, volume de tarefas executadas e os *cost drivers* definidos pelas

atividades. Ou seja, quanto maior ou menor a atenção dispensada na ocasião das entrevistas, teremos uma melhor ou pior precisão nos resultados apresentados pelo método de custeio baseado em atividades.

É sabido que o custeio baseado em atividades não elimina a figura do rateio dos custos. Contudo, vale destacar e explicar que este deve buscar através do envolvimento das áreas divisionais da empresa, identificar a real origem dos custos, relacionando-os com as atividades, com a finalidade de evitar as distorções que podem ocorrer no caso do rateio convencional.

Na Sadia S.A., as vantagens identificadas pela aplicação do custeio baseado em atividades, são: visão de processos e atividades, maior qualidade na informação, instrumentos acessórios, subsídios à gestão, visão múltipla, classificação das atividades e medição de produtividade.

Referências

CASANOVA, Ruth Marambio, VARGAS, Domingo Fabres. *El modelo ABC: una nueva perspectiva em la contabilidad gerencial*. Maio/jun., 1995.

GANTZEL, Gerson. *Revolução nos custos*. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Tradução de O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

NOVAES, Antonio Galvão. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

RAYBURN, Letricia. *Cost accounting: using a cost management approach*. 5ª Edição. New York: Irwin, 1993.

SADIA. Disponível em: <<http://www.sadia.com.br>>. Acesso em: 16/novembro/2004.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. Revisão técnica de Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.