

SISTEMAS DE CUSTEIO: UMA ABORDAGEM SOBRE A PROBLEMÁTICA DA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO

Fernanda das Neves Ramos

Geová José Madeira

KENIA FABIANA COTA MENDONÇA

Resumo:

As inovações tecnológicas têm levado as organizações a promoverem modificações em sua estrutura funcional, necessitando que a contabilidade de custos acompanhe tais evoluções a fim de se conseguir uma apuração de custos mais próxima da realidade empresarial. Essas mudanças afetam diretamente os sistemas de custeios tradicionais, pois os custos diretos, que antes serviam como base de rateio para a distribuição dos custos aos produtos, agora ocupam uma posição menos substancial no processo produtivo, posição esta que tem sido ocupada a cada dia mais intensamente pelos custos indiretos de produção, itens que, por serem distribuídos de acordo com critérios de rateio arbitrários, acabam por distorcer o custo real dos produtos. Para tentar solucionar esta problemática, surge o método de custeio por atividades (ABC), propondo uma nova metodologia de custeio que não mensura os custos diretamente na produção, mas sim os custos que as atividades consomem para produzi-los, proporcionando assim uma nova opção para a tomada de decisões gerenciais.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

SISTEMAS DE CUSTEIO: UMA ABORDAGEM SOBRE A PROBLEMÁTICA DA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO

RESUMO:

Fernanda das Neves Ramos

Universidade Federal de Minas Gerais
ramos@face.ufmg.br

Geová José Madeira

Universidade Federal de Minas Gerais

Kênia Fabiana Cota Mendonça

Universidade Federal de Minas Gerais

As inovações tecnológicas têm levado as organizações a promoverem modificações em sua estrutura funcional, necessitando que a contabilidade de custos acompanhe tais evoluções a fim de se conseguir uma apuração de custos mais próxima da realidade empresarial. Essas mudanças afetam diretamente os sistemas de custeios tradicionais, pois os custos diretos, que antes serviam como base de rateio para a distribuição dos custos aos produtos, agora ocupam uma posição menos substancial no processo produtivo, posição esta que tem sido ocupada a cada dia mais intensamente pelos custos indiretos de produção, itens que, por serem distribuídos de acordo com critérios de rateio arbitrários, acabam por distorcer o custo real dos produtos. Para tentar solucionar esta problemática, surge o método de custeio por atividades (ABC), propondo uma nova metodologia de custeio que não mensura os custos diretamente na produção, mas sim os custos que as atividades consomem para produzi-los, proporcionando assim uma nova opção para a tomada de decisões gerenciais.

ÁREA TEMÁTICA: Novas tendências aplicadas na gestão de custos.

SISTEMAS DE CUSTEIO: UMA ABORDAGEM SOBRE A PROBLEMÁTICA DA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO

1 INTRODUÇÃO

Até a Revolução Industrial, as organizações estabeleciam seus controles monetários, físicos e avaliação de resultados sob a luz da contabilidade financeira. A partir de então, com a crescente complexidade da produção, intensificou-se a necessidade de avaliação de estoques na atividade industrial, contemplando estoques de matérias-primas, de produtos em processamento, de produtos acabados e de produtos vendidos em determinado período. Em paralelo, acentuou-se a necessidade de determinação dos resultados obtidos pelas organizações em função do esforço de fabricação e venda de seus produtos.

A técnica de gestão que se propõe ao atendimento dessas necessidades denomina-se Contabilidade de Custos, entendida como “parte integrante da Contabilidade, esta considerada como uma ciência. É muito difícil dissociarmos uma da outra. A contabilidade de custos é um instrumento disponível poderoso porque utiliza, em seu desenvolvimento os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil.” (Leone, 1997, p.27)

Para Horngren (1978, p.21-22), a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos: a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; a emissão de relatórios que apoiem a tomada de decisões não rotineiras e a formulação de planos e políticas de ação e finalmente o custeio de produtos para a avaliação de estoques e a determinação de lucros.

Para atingir estes objetivos, a Contabilidade de Custos utiliza-se de métodos próprios para a avaliação dos custos. Estes métodos são procedimentos que avaliam os custos auferidos pela empresa que se diferenciam na mensuração e apresentação dos custos nos relatórios contábeis. A escolha, seleção e combinação dos critérios e métodos de custeio a serem utilizados no sistema de custos implantado na organização dependerá da definição das necessidades gerenciais apresentadas pelos diferentes níveis hierárquicos empresariais e aos principais usuários das informações.

Dentre os diversos métodos existentes, os métodos de maior utilização entre as organizações são os sistemas de custeio por absorção e o sistema de custeio direto, ambos classificados na literatura existente como sistemas de custeio baseado no volume da produção (VBC – Volume Based Costing), e mais recentemente o custeio ABC, que é o sistema baseado nas atividades empresariais (ABC – Activity Based Costing).

A diferença entre a metodologia adotada pelos dois métodos (VBC e ABC) sobre a distribuição dos custos indiretos para a mensuração do efetivo custo de determinado

produto tem causado grandes discussões sobre o assunto. O sistema ABC surgiu como a provável solução desta problemática da área de custos, mas nos mostra que, apesar de ser uma poderosa ferramenta para as decisões gerenciais no processo de horizontalização das organizações, também possui nas técnicas adotadas uma certa subjetividade no rastreamento dos custos das atividades aos produtos. Sendo assim, abordaremos o tema objetivando demonstrar os prós e os contras dos principais métodos adotados na mensuração dos custos, como também possíveis situações em que sua adoção seria de fato proveitosa para o processo de tomada de decisões dos usuários interessados.

2 SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAIS

Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos quando o trabalho direto e a matéria-prima eram fatores predominantes da produção, sendo que a tecnologia tinha um caráter estável e não havia grande diversificação dos produtos finais das empresas.

Os processos produtivos eram formados basicamente por matéria-prima e mão-de-obra, o que tornava bastante simples a apuração dos custos provenientes da produção.

Com os processos de mudanças ocorridos na economia mundial, os sistemas de custeio tradicionais começaram a ser questionados, pois as empresas, por estarem inseridas em um contexto de globalização econômica em que a competição acirrada obriga-as a conduzir novas abordagens de produção, tecnologia, técnicas operacionais e uma melhor e eficiente mensuração dos custos, passaram a necessitar de sistemas de custeio mais modernos, que realmente demonstrassem as informações de acordo com a realidade vivenciada por elas.

Muitos autores criticam tais sistemas, e dentre as várias críticas existentes, destacamos a de Nakagawa (1993, p.37) quando afirma que

... as razões básicas da perda de relevância dos sistemas tradicionais, quando colocados no contexto das decisões tomadas, tendo em vista o inteiro ciclo de vida dos produtos, residem no fato de que os mesmos não só distorcem os custos dos produtos, como também não permitem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a produção de tais produtos.

Vejamos as principais características dos sistemas de custeio tradicionais que comumente são mencionados na literatura: o custeio por absorção e o custeio direto.

2.1 Custeio por absorção

Encontrado na literatura também com outras denominações, como custeio pleno ou custeio convencional (Chevitarese, 1983, p. 137), custeio tradicional (Leone, 1995, p. 30) ou ainda custeio integral ou custeio global (Beulke e Bertó, 1982, p.21), o custeio por absorção é o único legalmente aceito no Brasil e em vários países, para a avaliação de estoques para fins de elaboração de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados.

Esse método constitui-se no elemento de fundamental importância para a Contabilidade Financeira, como suporte à gestão da sociedade, porque assegura, entre outras coisas, a compatibilidade do desempenho da empresa através do tempo, bem como a comparação dela com outras empresas concorrentes ou não.

Nos termos de Martins (2003, p.197) a expressão custos por absorção é usada quando “se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos acabados.” Sendo assim, o custo de cada unidade produzida é composta pelos custos variáveis da produção, acrescidos de uma parcela referente aos custos fixos atribuídos ao setor ou ao período em que ocorre a produção, sendo estes custos incluídos na composição dos estoques.

O sistema tradicional de custeio por absorção é formado por três componentes básicos de custo: material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

Esses componentes medem os recursos consumidos na produção na fase do produto acabado. Nesta fase, os dois componentes iniciais (material direto e mão-de-obra direta) são de fácil identificação. A complexidade do custeio por absorção surge quando o custo indireto de fabricação (mão-de-obra indireta, salários dos mensalistas da fábrica, material de manutenção, depreciação, energia elétrica e etc.) precisa ser distribuído de alguma forma aos produtos finais. Porém, como explica Nakagawa (1993, p.35),

muitos recursos gastos nas atividades de produção não se relacionam diretamente com o volume físico de unidades produzidas, como, por exemplo, o controle de qualidade efetuado no recebimento de materiais, os gastos de manutenção, os gastos com a estrutura de relações industriais da fábrica (restaurante, assistência médica, treinamento e etc.).

Conseqüentemente, o sistema de custeio por absorção, ao alocar esses custos com base em algum fator direto (horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, custo de material direto, unidades produzidas e etc.) distorce os resultados, tornando-se assim inadequado para as decisões gerenciais. Os custos dos produtos resultantes dessas alocações são criticados porque esses produtos não consomem diretamente esses recursos em proporção ao seu volume de unidades produzidas.

Essas distorções são agravadas e ainda mais severas nas empresas que possuem uma produção muito diversificada. Volumes diferentes de produção geram complexidade e o tempo de processamento consome recursos em diferentes montantes. Com o aumento da diversidade da produção, a quantidade de recursos

requeridos para suportar tal produção (custos indiretos de fabricação) aumenta, implicando distorções ainda maiores nos relatórios de custos gerados pelo sistema tradicional. Segundo Brunstein (1994, p. 71) :

... o mais grave, com relação ao sistema de absorção é que ele não consegue refletir os efeitos das grandes mudanças tecnológicas que estão ocorrendo nos processos de produção. A automatização vem crescendo e os custos diretos ou bases diretas tornam-se cada vez menos adequados para a alocação dos crescentes custos indiretos de fabricação.

2.2 Custeio direto

Outras denominações são atribuídas, na literatura, ao se referir ao sistema de custeio direto: custeio marginal por Chevitarese (1983, p.140) e Beuke e Bertó (1982, p.22), custeio variável por Martins (2003, p. 197), Zucchi (1992, p. 114) e Leone (1997, p. 324) e finalmente custeio por não-absorção, por Chevitarese (1983, p. 140).

O procedimento básico desse sistema está claramente descrito por Leone (1997, p. 326):

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

Desse modo, os custos fixos são considerados como não tendo origem na atividade produtiva em si, mas sim como elementos alheios à produção, cuja existência permanece até mesmo em períodos de ausência de atividades.

Por esse sistema, então, apenas entrarão na composição do custo “(...) aqueles componentes reclamados exclusivamente quando e enquanto a empresa estiver em atividade, isso é, os custos variáveis.” (Chevitarese, 1983, p. 140). Naturalmente, isso resulta em valores de custos e estoques mais baixos que aqueles obtidos pelo critério do custeio por absorção.

O emprego do sistema de custeio direto elimina o inconveniente de se utilizarem bases de rateio subjetivas para apropriar custos fixos aos produtos, considerando-os apenas como custos do exercício. Sendo assim, este sistema proporciona à administração uma facilidade muito grande no acompanhamento do desempenho de cada unidade ou departamentos que fazem parte da empresa. Isso porque o sistema em questão abandona os custos fixos e os trata contabilmente como se fossem despesas, já que quase sempre são repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades, evidenciando apenas o que foi realmente consumido no processo de produção.

Apesar das vantagens para as decisões empresariais, este método não é aceito como critério no desenvolvimento das Demonstrações Contábeis. Martins (2003, p. 203) nos explica de maneira clara o motivo:

Ele (o custeio variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua 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 vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Entretanto, os méritos e objetivos específicos de cada um dos métodos tradicionais já descritos ainda não enfatizam adequadamente a questão da rastreabilidade dos custos, tratado pelo mais novo método de custeio, o método ABC, que evidenciaremos adiante.

3 MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

As mudanças e os novos desafios ambientais enfrentados pelas empresas têm exigido enorme esforço de atualização no âmbito da contabilidade de custos no que diz respeito aos métodos de custeio. O método ABC é uma dessas atualizações que reúne características e fundamentação suficiente para marcar uma nova fase na história dos métodos utilizados para a gestão dos custos das organizações empresariais.

Não há consenso sobre a época precisa em que surgiu o método de custeio ABC. Leone (1997, p. 254) menciona que o primeiro trabalho publicado em que o método ABC foi formalmente tratado foi o livro de Staubus, intitulado *Activity Costing and input-output accounting*, editado em 1971.

Nessa época, entretanto, não houve uma repercussão imediata, talvez em função de algumas limitações tecnológicas na área da informática, que ainda não havia desenvolvido plena capacitação para cumprir integralmente seu papel fundamental como ferramenta de apoio para a coleta e o processamento dos dados requeridos pelo ABC.

A difusão do método de custeio ABC inicia-se, portanto, efetivamente a partir da década de 1980, em um ambiente permeado pela insatisfação com os métodos denominados “tradicionais”, ao mesmo tempo que a adoção de tecnologias de informática aplicada às áreas administrativas das organizações ganhavam impulsos significativos.

Paralelamente a esse contexto interno às organizações, é preciso reconhecer que as alterações importantes que se processaram no ambiente econômico a partir dos anos de 1970 provocaram os estímulos necessários para o surgimento e a divulgação de novos métodos de custeio. Entre essas alterações, é importante salientar o rápido crescimento da competição global, em grande parte motivado pela revolução dos métodos de produção, com a substituição da produção em massa pela produção flexível, e também a difusão dos princípios de aperfeiçoamento contínuo e de eliminação de desperdícios, dando margem também para as primeiras idealizações sobre os custos da qualidade.

Nesse novo ambiente há grande pressão pela busca de uma vantagem competitiva, realçando a necessidade do uso de uma tecnologia de mensuração e gestão de custos capaz de fornecer respostas confiáveis às seguintes questões, propostas por Brimson (1996, p.20):

- a) *Quais são os custos e lucros influenciáveis (e claramente identificados) para as principais linhas de produção e clientes?*
- b) *Quais são os padrões de comportamento de custo de cada atividade incluindo sua capacidade, e qual a variação de volume permitida sem alteração de custos?*
- c) *Quanto representa o desperdício (não agrega valor) no custo, e quais são as melhores práticas para uma atividade?*
- d) *Como variam os custos indiretos em função das mudanças do negócio? Quais custos são evitados se o volume cresce?*
- e) *Como a estrutura atual de custos, a utilização da capacidade e a tendência do desempenho não financeiro se comparam com aquelas dos concorrentes?*
- f) *Como menores custos podem ser planejados nos produtos novos e nos existentes?*

O autor enfatiza que um sistema de informações gerenciais capaz de responder a essas perguntas críticas deverá atender às necessidades de avaliação de desempenho e o custo das atividades desenvolvidas nos processos organizacionais.

Fundamentalmente, o método de custeio ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem essas atividades. Explicando melhor, a metodologia do ABC parte de duas partes: o que se faz e quanto gastamos para fazer. Todo princípio do ABC se baseia na lógica simples de que as organizações executam uma série de atividades para atingir seus objetivos e que estas atividades consomem recursos (humanos, materiais, instalações, equipamentos etc.) que custam alguma coisa para serem mantidos. Vemos que quem consome os recursos são as atividades e não os departamentos, portanto não basta a visão tradicional das organizações funcionais, mas é preciso quebrar as barreiras departamentais e ver como as atividades se relacionam em processos inter-funcionais que suportam a organização.

Sendo assim, o custeio dos produtos é elaborado em duas etapas distintas. Na primeira, são identificadas e analisadas as atividades que têm seus custos

determinados; na segunda etapa, os custos das atividades são alocados aos produtos. Segundo Nakagawa (1993, p. 38),

o desempenho destas atividades é que desencadeia o consumo de recursos e que, portanto, merece ser observado e analisado cuidadosamente. Com o objetivo de discriminar as atividades que adicionam valor e as que não adicionam nenhum valor aos produtos.

As atividades serão custeadas pelo rastreamento dos recursos absorvidos em sua execução ou elaboração – como materiais, mão-de-obra, seguro, consumo de energia elétrica – e definidos os direcionadores de custos, que Martins (2003, p. 96) conceitua como “o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. O direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades dos produtos.” O autor também salienta que aqui se encontra a grande diferença dos custeios tradicionais, a seleção dos direcionadores de custos para atribuir custos aos produtos.

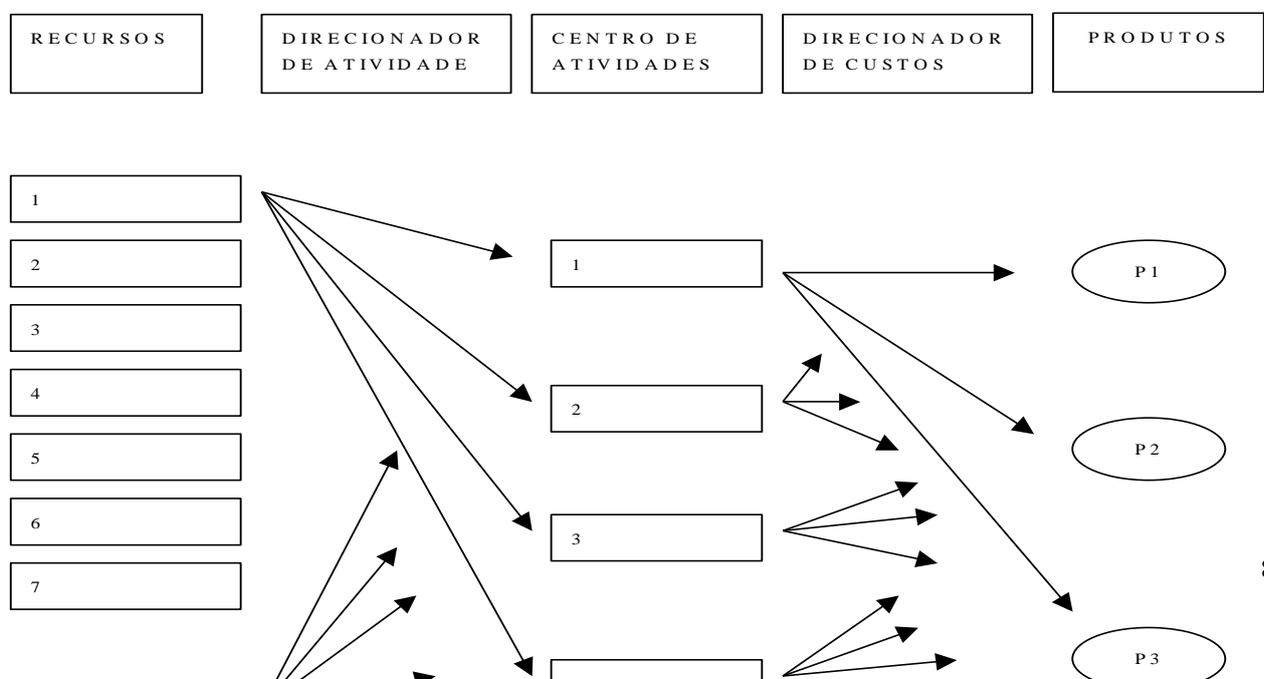
Segundo Cooper, citado por Cogan (1997, p. 30), para a seleção de um direcionador de custos, três fatores são levados em conta:

- a facilidade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custos escolhido (custo de medição)
- A correlação entre o consumo da atividade e consumo real (grau de correlação).
- A influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas (efeito comportamental).

Os direcionadores auxiliarão e conduzirão os valores dos recursos consumidos para as atividades, concretizando-se, dessa forma, o cálculo do custo de cada atividade.

O custo de cada atividade, uma vez calculado, deverá ser rastreado ao objeto de custeio, que poderá ser representado por um produto, por um serviço ou mesmo por um processo. A figura a seguir procura retratar esses procedimentos:

Figura 1



Fonte: Cogan, 1997, p.37

4 - ANALOGIA DA APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC COM OS MÉTODOS DE CUSTEIO TRADICIONAIS

Após delinear os principais idéias e características dos métodos de custeio mais utilizados (custeio por absorção, variável e ABC) pelas organizações na mensuração de seus custos, podemos agora fazer um breve comentário sobre as diferenças e inovações inseridas em tais métodos.

A principal divergência entre os métodos de custeio tradicionais e o custeio ABC é o modo como os custos indiretos são apropriados aos produtos. Isso porque nas últimas décadas, os custos indiretos tomaram uma posição bastante substancial no tocante ao volume de custos das empresas. Com a crescente modernização vivenciadas pelas organizações, os custos diretos diminuiriam significativamente se comparados ao crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação na composição dos custos totais. Sendo assim, conforme nos explica Shank e Govindarajan (1995, p. 222),

... hoje, o custo da mão-de-obra não é apenas muito menos importante, é também visto cada vez menos como um custo que varia quando o volume de produção varia. A mão-de-obra é agora parte da equipe em um grande e crescente número de empresas. Mas um número cada vez maior de empresas está se debatendo com os CIF's. O custo indireto é agora a parte dominante do custo, e as empresas estão buscando desesperadamente formas para compreender por que seu crescimento mina tanto seus esforços para gerar lucros adequados.

Tal alteração, como não poderia deixar de ser, realçou a importância da adoção, pelas organizações, de sistemas de gestão modelados com métodos de apropriação dos custos indiretos mais eficazes do que aqueles oferecidos pelos métodos tradicionais.

Segundo Brimson (1996, p.24),

Os sistemas tradicionais de custeio informam um custo de produto razoavelmente correto quando a atividade indireta é consumida em relação ao volume de produção. Por exemplo, encargos sociais dos empregados diretos são relacionados à mão-de-obra direta e os custos de energia são relacionados às horas de máquinas.

No entanto, o custo dos produtos torna-se distorcido quando as atividades indiretas, não relacionadas com o volume de produção, aumentam significativamente. Atividades de empresa, como engenharia e assistência técnica, não são relacionadas ao volume atual de produção.

A abordagem dos sistemas de custeio tradicionais consiste numa visão vertical de alocação dos custos, acompanhando a estrutura funcional da organização. A alocação dos custos e despesas, tais como salários, viagens, materiais, se processa nos centros de custos e departamentos. A empresa é dividida em unidades especializadas, com rígida definição de responsabilidade. Os gerentes de cada área funcional estimam seus custos para atingir os objetivos estabelecidos e são controlados por sistemas contábeis, que avaliam seus desempenhos e resultados com base nos confrontos entre o orçamento previamente realizado no passado e os alcances dos objetivos preestabelecidos por este. Sendo assim, a preocupação da alocação dos custos fica restrita no interior dos departamentos, sendo que o inter-relacionamento de atividades entre os vários departamentos é ignorado.

Esses procedimentos darão margem a decisões como: redução geral no orçamento, congelamento de salários e treinamentos, redução geral no orçamento, redução de investimentos, etc. Essas decisões conflitam com um planejamento de médio e longos prazos, uma vez que apresentam resultados operacionais sem uma avaliação de suas causas.

Contrastando com essa abordagem tradicional, o método de custeio por atividade (ABC) fundamenta-se numa visão horizontal dos processos de negócio. A organização é analisada pelos seus processos e subprocessos, cada um deles constituído por um grupo de atividades.

Para melhor exemplificar as afirmações acima, adaptamos um exemplo presente na obra de Nakagawa (1995, p. 34-35), que diferencia de forma clara e precisa como os métodos tradicionais revelam os custos mensurados.

Suponhamos a situação vivenciada pela empresa HRFV S/A, que fabrica, entre outros produtos, um aparelho de DVD. Este produto é comercializado em um mercado altamente exigente em termos de custos e qualidade, a um preço de \$ 850,00. Comparando a outros produtos da empresa, todos fabricados em um mesmo departamento e com as mesmas máquinas, este é um dos mais complexos de se fabricar e acabar, pois é composto por cinquenta partes. Os demais produtos são compostos de dez a vinte e cinco componentes no máximo.

Além dos diferentes graus de complexidade nos produtos da HRFV S/A, observa-se que o mesmo ocorre também em seu processo de produção. Pela planilha de custos abaixo, sabe-se que o Custo-padrão do aparelho de DVD é de \$452,00 e a margem bruta corresponde a 47% do preço de venda, que é considerada como ideal pela empresa:

Figura 2

Matérias-primas	100,00
Mão-de-obra direta	70,00
Custos indiretos de fabricação	282,00

Custo padrão total	452,00
--------------------------	--------

Recentemente, sob forte pressão da concorrência e prevendo perder sua participação no mercado, a empresa HRFV S/A decidiu rever o custo de seu aparelho de DVD utilizando-se do método ABC. Assim, os dirigentes obtiveram os seguintes dados de custos:

Figura 3

Matérias-primas consumidas	100,00
Mão-de-obra direta	70,00
Recebimento/movimentação materiais.....	195,00
Serviço de engenharia	203,00
Controle de qualidade	150,00
Depreciações	30,00
Embalagem/Embarque dos produtos	170,00
Custo-padrão pelo ABC	918,00

Para surpresa geral, o ABC acabou revelando que na verdade, este produto não estava contribuindo com a margem bruta de 47% como se imaginava, mas com um prejuízo de 8,00%.

Como podemos observar, como os custos calculados com base no sistema de custeio em atividades revelam que o custo do aparelho de DVD tiveram seus custos substancialmente elevados, atingindo cerca de 103,09% sobre o sistema de custo anterior. Isso porque o ABC capta e reflete no custo dos produtos, o fato de que o número de transações no processo produtivo e de vendas deste produto em relação a cada unidade produzida é bem superior ao exigido para outras duas linhas de produto.

Com uma análise realizada nesta planilha de custo, de acordo com o método ABC, constatamos que a chave e o reconhecimento, neste caso, é a atividade executada como a geradora do custo e não mais o volume da produção. Em outras palavras, isso significa que um produto que requer duas, três, quatro vezes mais transações do que o outro deveria receber duas, três, quatro vezes mais custos indiretos de fabricação relacionados com a referida transação. Observando o exemplo proposto, podemos constatar que os responsáveis diretos por este aumento substancial respondem por:

- 26,07% das transações com recebimento e movimentação de materiais;
- 27,14% das transações serviços de engenharia;
- 20,05% das transações controle de qualidade;
- 22,72% das transações com embalagens e embarques de produtos.

Observando as atividades, o sistema de gestão da empresa HRFV S/A poderia tomar decisões mais consistentes, pois a verificação dos custos da atividade proporciona às organizações uma melhor visualização dos custos dos processos realizados na produção de determinado produto. Isso porque, como nos explica Nakagawa (1995, p. 36),

... em primeiro lugar, os métodos de custeio tradicionais têm como sua maior preocupação a precisão e exatidão dos números, enquanto o ABC busca identificar nesses mesmo números detalhes relevantes que antes permaneciam encobertos pelos números gerados pelos métodos tradicionais. E em segundo lugar, por ser uma ferramenta desenhada essencialmente para a análise estratégica e custos, o ABC nos descortina uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de se otimizar retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar, visão esta quase inacessível aos métodos de custeio tradicionais.

5 CONCLUSÃO

Analisando os sistemas de custeio apresentados, constatamos que de fato o surgimento do método de custeio ABC significou um grande avanço para as técnicas de mensuração dos custos para o processo produtivo. Mas, apesar de um grande avanço, ainda não resolveu em definitivo a questão dos “rateios” dos custos indiretos de fabricação, que tanto são criticados por diversos autores.

O sistema ABC, apesar de praticamente não mencionar a metodologia de rateio dos custos, também a utiliza quando necessário, especificamente no momento de dividir os custos das atividades aos produtos. Os autores defensores do método afirmam que não existem rateios e sim, rastreamento dos custos auferidos pelas atividades.

Realmente, o objetivo do método é rastrear os dados, mas em algumas circunstâncias, o rateamento dos custos é inevitável, segundo Nakagawa (1995, p. 30).

Sendo assim, devemos ter em mente que o sistema ABC não surgiu para acabar com a problemática dos rateios dos CIF's, mas sim para proporcionar um novo método de mensuração de custos que ainda não tinha sido abordado pelos sistemas de custeio tradicionais.

Os sistemas de custeio apresentados neste trabalho são grandes ferramentas para a contabilidade de custos atuar no ambiente empresarial. O surgimento do método ABC não invalida os sistemas de absorção e variável. A opção de utilizar um ou outro dependerá das necessidades demandadas das diversas áreas empresariais, dependendo de quais dados serão melhor aproveitados no processo de tomada de decisão.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEULKE, R; BERTÓ, F.J. Custo e estratégias de resultado. Porto Alegre: Sagra, 1982.

BRIMSON, James A . Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996

BRUNSTEIN, Israel. Grau de evolução da tecnologia e metodologia da produção. São Paulo: Fundação Vanzoline, 1994.

CHEVITARESE, Salvador. Contabilidade industrial. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

COGAN, Samuel. Modelos de ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

LEONE, George S. G. Curso de contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Custos: um enfoque administrativo. 11.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SHANK, J.K. GOVINDARAJAN, V. Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

ZUCCHI, Alberto L. Contabilidade de custos: uma introdução. São Paulo: Scipione, 1992.