

# ABC COSTING INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

**Camila Narciso Costa**

## **Resumo:**

*O artigo aborda o rateamento dos custos fixos não mais pelo custo de mão de obra direta e sim por outros critérios ("cost drivers"). Assim todo relacionamento dos custos fixos das atividades com os produtos é tão subjetivo e incorreto como ratear esses custos proporcionalmente ao custo de mão de obra direta. Tendo em vista que as tecnologias modernas de produção têm aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis (a empresa do futuro tende a ter como custos variáveis somente custo de matéria-prima, energia e serviços de terceiros), esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados. O uso do ABC faz com que se transforme custo fixo em custos variáveis. Este artigo se propõe a explicar de forma acessível às pessoas o que é envolvido pela Gestão Estratégica de Custos, os métodos de custeio existentes, inclusive o método ABC, como instrumento gerencial das empresas*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **ABC COSTING – INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

### **RESUMO**

**Camila Narciso Costa**

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

camilanarciso@ig.com.br

O artigo aborda o rateamento dos custos fixos não mais pelo custo de mão de obra direta e sim por outros critérios ("cost drivers"). Assim todo relacionamento dos custos fixos das atividades com os produtos é tão subjetivo e incorreto como ratear esses custos proporcionalmente ao custo de mão de obra direta. Tendo em vista que as tecnologias modernas de produção têm aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis (a empresa do futuro tende a ter como custos variáveis somente custo de matéria-prima, energia e serviços de terceiros), esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados. O uso do ABC faz com que se transforme custo fixo em custos variáveis. Este artigo se propõe a explicar de forma acessível às pessoas o que é envolvido pela Gestão Estratégica de Custos, os métodos de custeio existentes, inclusive o método ABC, como instrumento gerencial das empresas.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	03
<b>2 ABC COSTING – UM INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS</b> .....	05
2.1 TECNOLOGIA E INFORMAÇÃO NA METODOLOGIA DE CUSTEIO ABC.....	06
2.2 CRÍTICAS AO MÉTODO DE CUSTEIO ABC.....	07
<b>3 CONCLUSÃO</b> .....	09
<b>4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	10

## ABC COSTING – INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

### 1

#### INTRODUÇÃO

A Contabilidade, para não ficar atrás dos avanços ocorridos nas empresas na área de qualidade total, na busca pela competitividade e maior eficácia nos negócios, têm aplicado conceitos, técnicas e métodos de gestão estratégica de custo, como os do *Life-Cycle Costing*, *Target Costing*, *ABC Costing*, etc. Esses procedimentos melhoram a qualidade dos indicadores contábeis, dando condições para diminuir custos desnecessários, aumentando os lucros.

Esses indicadores de desempenho atribuíram variadas funções. Além de fornecer a possibilidade de mensuração de “n” indicadores, todavia, não é suficiente para a empresa; é preciso inserir uma comparação entre nível desejado (orçado) para tais indicadores e os efetivamente obtidos, bem como inserir no sistema ‘um alarme’ para que toda vez que o nível de um indicador importante estiver fora, sensivelmente, dos parâmetros desejados.

O custo é apenas uma parcela do todo. Num ambiente competitivo, onde os preços são determinados pelos mecanismos e forças de oferta e demanda, o fator custo ganha um realce extra, no sentido de que a lucratividade e a própria continuidade do empreendimento estão muito condicionados à eliminação ou pelo menos redução dos custos que não adicionam valor e, é por isso que tais conceitos e técnicas foram “promovidos” ao nível estratégico.<sup>1</sup>

Primeiramente os custos são separados em:

- fixos: não variam em função da quantidade produzida; e
- variável: aumento de custo associado pela produção de uma unidade adicional de produto.

As análises dos *value drivers*, *cost drivers*, da cadeia de valor e do posicionamento estratégico da empresa, juntamente com as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, podem conduzir as empresas ao alcance de estratégias singulares, deixando-as numa posição inimitável no curto prazo.

---

<sup>1</sup> NAKAGAWA, Masayuki. Contabilidade de Custos. Atlas, 1993

Sob o ponto de vista conceitual, embora o *ABC Costing* não seja o melhor conceito para todas e quaisquer aplicações gerenciais, decisivamente é um conceito que se enquadra nas mais atualizadas definições de Ativo, no que se refere a estoques. Esse modelo volta-se fundamentalmente à apuração de custos de atividades e ao relacionamento desses custos com os produtos através dos "cost drivers" ou direcionadores de custos.

## ABC COSTING – INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

### 2

#### ABC COSTING – UM INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Destacam-se como vantagens do uso do ABC para os gestores a maior facilidade de encontrar os custos relevantes para a tomada de decisões, tais como fixação de preços, administração das relações com clientes, mix de produtos, projetos de produtos, melhoria de processos e aquisição de tecnologia, além de proporcionar melhores critérios para administrar as atividades que comandam os custos diretos e indiretos.

Sendo assim, o ABC é considerado ferramenta importante para a Gestão Estratégica de Custos (*Cost Management System ou CMS*), pois vai ao encontro de conceitos que fazem parte da chamada *Filosofia de Excelência Empresarial*:<sup>2</sup>

- a. Novas culturas organizacionais, voltadas à gestão estratégica integrada;
- b. Banco de dados corporativo;
- c. Administrar com o compromisso de melhoria contínua;
- d. Melhoria de qualidade e eliminação de desperdícios;
- e. Implantação da contabilidade por atividades;
- f. Análise de atividades/segregação das atividades em aditivas de valor e não- aditivas de valor ao produto; e.
- g. Visão do produto no longo prazo, ou seja, no conceito de ciclo da vida.

---

<sup>2</sup> MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. Atlas 1993.

1. Quadro Comparativo dos Métodos de Custeio<sup>3</sup>

Custeamento por Absorção	Custeamento Pleno	Custeamento Variável	Método ABC
Não há preocupação com classificação de Custos	Não há preocupação com classificação de Custos	Classificação de custos em fixos e variáveis	Classificação de custos em fixos e variáveis
É um critério legal, fiscal e externo	É um critério gerencial, estratégico e interno	É um critério administrativo, gerencial e interno	É um critério gerencial, estratégico e interno
Método de custeio de produto, visão de longo prazo.	Método de custeio de produto, visão de longo prazo.	Método de custeio de período, visão de curto prazo.	Método de custeio de produto, visão mais eficiente.
Os produtos consomem os recursos	Os produtos consomem os recursos	Os produtos consomem os recursos	As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades

O quadro dá uma visão geral dos métodos de custeio

É fundamental conhecer muito bem a área de atuação da empresa e sua cultura organizacional, para que todas as mudanças necessárias sejam implementadas com sucesso.

### 2.1 Tecnologia e Informação na Metodologia de Custeio ABC

O sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de "cost drivers" ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

À medida que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançada os custos indiretos de fabricação aumentam e o valor da mão-de-obra direta diminui. Assim a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente à mão de obra direta conduz a um custeio incorreto dos produtos.

Tendo em vista que parcela crescente dos custos (custos indiretos de fabricação) está localizada nas atividades indiretas, que uma forma de auxiliar a gestão dessas atividades é custear-las e em seguida, fazer a identificação dos seus custos com os produtos, na pressuposição de que determinados produtos consomem mais ou menos de determinadas atividades.

A mensuração do custo das atividades e do custo do produto apurado via custo de atividades e direcionadores de custos, constituem-se em informações relevantes para a gestão empresarial. Uma informação é relevante ou não dependendo do modelo de decisão do usuário da informação. Um

<sup>3</sup> MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. Atlas 1993.

gestor evidentemente pode ter o seu modelo de decisão fundamentado em informações de custos. Esse tipo de modelo de decisão é incompleto porque se concentra somente no aspecto do custo e esquece ou não focaliza o lado do benefício ou receita.

Os críticos acreditam que o melhor modelo de decisão é aquele que contempla não só custos, mas também receitas e, portanto resultados. O modelo de decisão baseado em custos conduz quase que automaticamente a uma necessidade muito grande de custear atividades e produtos.

## **2.2 Críticas ao Método de Custeio ABC<sup>4</sup>**

Nesse intenso movimento de mudanças o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores, necessariamente, passam a trabalhar com novos modelos de decisão e esses novos modelos de decisão demandam novas informações. Não podemos esquecer que a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisões.

As informações geradas pelo sistema de contabilidade tradicional já não atendem as novas necessidades de gestão. Neste ponto fica claro que não se critica a Contabilidade como ciência que é extremamente rica em sua base filosófica e conceitual; a crítica é na forma como a Contabilidade é praticada. A contabilidade concebida com conceitos e procedimentos voltados para finalidades fiscais e societárias (custos históricos, valores a prazo, custeio por absorção, etc.), já de há muito tem deixado a desejar no que se refere ao atendimento das necessidades informativas da gestão empresarial. A contabilidade operacionalizada na sua forma tradicional caiu de uma vez em descrédito no conceito dos diversos gestores das empresas. Os contadores, notadamente aqueles ligados às atividades de pesquisa, têm estado muito conscientes das limitações da contabilidade e tecido uma série de críticas, notadamente à Contabilidade de Custos.

Observa-se que os contadores que criticam acertadamente os fracos conceitos contábeis que são utilizados para finalidades de gestão, têm mais facilidade para identificar problemas do que para propor soluções efetivas e concretas. Tanto isso é verdade que a única novidade proposta mais a nível operacional do que a nível conceitual na contabilidade de custos é o sistema *ABC – Activity Based Costing*, mas que já está sendo alvo de algumas críticas até pelos próprios pesquisadores

Os gestores das empresas também têm criticado, até publicamente em algumas situações, o estágio atual da contabilidade face às necessidades informativas de gestão. Observa-se, no entanto, que os gestores que criticam as informações contábeis, em grande número de situações não têm a coerência necessária para clarificar o seu modelo de decisão e caracterizar adequadamente as suas necessidades informativas.

Verifica-se que as diversas mudanças que estão se processando em nível do ambiente externo e em nível do ambiente interno das empresas, simplesmente acelerou a percepção da realidade de que

---

<sup>4</sup> Site GECON – Sistema de Gestão Econômica

a contabilidade, na forma como tem sido implementada, não atende com relação às necessidades informativas da gestão empresarial.

## **ABC COSTING – INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

### **4**

#### **CONCLUSÃO**

Após o desenvolvimento deste artigo, analisou-se que o custo é uma ferramenta importante da gestão estratégica.

Verificou-se que para a escolha de um adequado método de custeio, é necessário conhecer os existentes e analisar qual irá se adequar melhor à metodologia da empresa, porém, o artigo focou no método de custeio ABC.

Já as críticas apresentadas com relação ao método abordado, mostra que os gestores necessitam, constantemente, avaliar o método adotado e analisar possíveis alterações, uma vez que as mudanças são inevitáveis.

**ABC COSTING – INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

5

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. Atlas, 1993.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos, 1993.

GECON, Sistema de Gestão Econômica. Site, S/D