

Método de Custeio ABC e a sua Utilização na Era do Conhecimento

José Neto Costa

Ivandi Silva Teixeira

Resumo:

A contabilidade por atividade muda a forma das empresas administrarem os custos, pois os custos dos produtos são a somatória dos custos de todas as atividades identificáveis baseadas no consumo de atividades. Sendo assim os gerentes necessitam de informações para ajudá-los a alcançar a excelência empresarial. Os métodos de custeio tradicionais coletam dados para os planos de contas, proporcionando informações insuficientes nas relações de causa e efeito. O custeio ABC utiliza um cálculo mais acurado, controlando o custo e interligando o planejamento estratégico com o sistema administrativo de custos, gerenciando o desempenho e os custos da empresa, proporcionando uma ferramenta que permite aos gerentes solucionar os problemas em lugar de tratar os sintomas, sendo significativo para: fornecer uma linha básica para descrever um processo fabril; visualiza as atividades que não agregam valor; identifica, avalia e implanta novas atividades, além de medir a eficiência e a eficácia da atividade. Isto porque preocupa-se em enfocar o custo das atividades, tornando o custo dos produtos (pelo método tradicional) secundários, relacionando o custo de uma atividade com qualquer objetivo de custo um cliente, canal de distribuição ou produto.

Palavras-chave:

Área temática: SISTEMAS DE CUSTEIO

**MÉTODO DE CUSTEIO ABC E SUA UTILIZAÇÃO NA ERA DO
CONHECIMENTO**

José Neto Costa (estudante)
Prº . Drº. Ivandi Silva Teixeira (orientador)
Universidade Federal do Pará
Av. Augusto Corrêa S/ nº - Guamá - Belém/Pa - Brasil
Fone : (0xx91) 211 - 1220
Dj_netto@yahoo.com.br
(estudante)

Seção Especial para Estudantes de Graduação

Área Temática (3): SISTEMAS DE CUSTEIO

MÉTODO DE CUSTEIO ABC E SUA UTILIZAÇÃO NA ERA DO CONHECIMENTO

Área Temática (3): SISTEMAS DE CUSTEIO

RESUMO:

A contabilidade por atividade muda a forma das empresas administrarem os custos, pois os custos dos produtos são a somatória dos custos de todas as atividades identificáveis baseadas no consumo de atividades. Sendo assim os gerentes necessitam de informações para ajudá-los a alcançar a excelência empresarial.

Os métodos de custeio tradicionais coletam dados para os planos de contas, proporcionando informações insuficientes nas relações de causa e efeito.

O custeio ABC utiliza um cálculo mais acurado, controlando o custo e interligando o planejamento estratégico com o sistema administrativo de custos, gerenciando o desempenho e os custos da empresa, proporcionando uma ferramenta que permite aos gerentes solucionar os problemas em lugar de tratar os sintomas, sendo significativo para: fornecer uma linha básica para descrever um processo fabril; visualiza as atividades que não agregam valor; identifica, avalia e implanta novas atividades, além de medir a eficiência e a eficácia da atividade.

Isto porque preocupa-se em enfocar o custo das atividades, tornando o custo dos produtos (pelo método tradicional) secundários, relacionando o custo de uma atividade com qualquer objetivo de custo – um cliente, canal de distribuição ou produto.

1 – INTRODUÇÃO

Com a crescente globalização, o Custeio ABC vem despertando o interesse dos gestores, pois auxilia na competitividade existente no mercado.

O Custeio ABC está sendo muito utilizado por atender aos novos estilos de vida, por estudar a inserção das empresas no cenário global e a necessidade de sobreviver diante da competitividade atual.

Mesmo assim, ainda surgem alguns entraves a sua utilização, pois a atual Lei das S/As (Lei n.º . 6404/74) engessa as empresas no momento em que não aceita este método para efeitos fiscais.

Com isso surgem as perguntas que serão discutidas neste estudo, tais como: o que é o ABC, o por que de sua utilização e como usa-lo? Que são questões vitais para a sua utilização.

2 – PROBLEMÁTICA

O Brasil, embora tenha um potencial de ocupar o quarto lugar entre os países mais industrializados, tem um desempenho que o coloca na nona posição, perdendo o espaço até para a China em alguns setores.

Para confirmar este fato, observa-se como mencionou o professor Nakagawa (1994) que no Centro Tecnológico de Couro, calçados e afins de Novo Hamburgo (RS), que reúne 207 empresas com 130 projetos de melhoria, que só põem em prática 20 de tais projetos.

Sendo assim como o Método de Custeio ABC pode propiciar um aumento de qualidade dos produtos brasileiros, gerindo os custos de forma eficiente e eficaz?

3 – CONTABILIDADE

Antes de iniciar qualquer estudo, mister se faz o conhecimento dos conceitos e declarações acerca da Contabilidade.

Segundo Iudícibus (1993) “ A Contabilidade pode ser conceituada como método de identificar, mensurar e comunicar informações econômicas, permitindo decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação(...). A abordagem da Teoria da Comunicação parece ter uma base mais profícua para a Contabilidade. Este processo de comunicação implica o reconhecimento dos tipos de informações necessárias para cada tipo principal de usuário da informação Contábil e a avaliação da habilidade dos usuários em interpretar a informação adequadamente”.

Para Hendriksen e Breda (1977) a Contabilidade é “ um processo de registrar, classificar e sumarizar as transações de uma empresa; pois a contabilidade é uma forma de linguagem, ou como muitos chamam, de Linguagem de Negócios”.

Estas declarações apresentam a preocupação que a Contabilidade possui no que diz respeito à quantificação de eventos no âmbito gerencial, auxiliando a tomada de decisão.

4 – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O Custeio ABC vem se popularizando atualmente, não apenas como um sistema de acumulação de custos, fato que acontece em outros Custeios Tradicionais (Absorção, Variável e RKW), e sim como um Método necessário à sobrevivência das empresas.

Fazendo um comparativo destes dois métodos (ABC e Tradicionais) obtém-se :

	ABC	Tradicionais
* Escopo	Eficácia dos custos	Custos Para Controle
* Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de Recursos Financeiros
* Gestão	Visão Ex-ante	Visão Ex-post
* Análise	Visão Tridimensional	Visão Bidimensional
* Mensuração	Acurácia	Exatidão

Tomando por base o quadro acima, observaram-se diferenças bem significativas, surgindo algumas questões, tais como: o que é o ABC, o por que de sua utilização e como usa-lo ?

As respostas a tais questionamentos servirão para aperfeiçoar as análises dos custos tradicionais bem como enriquecer os sistemas de informações existentes.

5 – O QUE É ABC ?

Este Método de Custeio foi criado com o intuito de facilitar a análise estratégica dos custos relacionados com as atividades que ocasionam um consumo de recursos, tudo isso de forma simplificada, para facilitar a rapidez das informações.

Para isso utiliza-se de sistemas de informações tais como o JIT, OPT e MRP I & II.

Dentro do ABC, que estuda as atividades que consomem recursos, abre-se uma porta a análise do que vem a ser uma atividade e sua hierarquia.

5.1) Atividade

Segundo Brimson (1996) atividade é uma combinação de pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, com o objetivo de produzir, incluindo-se a isto as ações de suporte e esses processos.

5.2) Hierarquia das Atividades

Este ramo estuda como a empresa consome recursos, pois converte seus recursos (Materiais, Mão-de-obra, tecnologias e informações) em produtos e serviços, subdividindo-se em:

- *Consumo de recursos pelas atividades;*
- *Alocação dos recursos das atividades aos produtos.*

5.2.1) Consumo de Recursos

Divididos em níveis tais como:

- **Nível de Função :** Função é um conjunto de atividades destinadas a um propósito comum, tais como consertar motores, comprar materiais etc.;
- **Processo de negócios :** Um conjunto de atividades relacionadas e interdependentes que interagem entre si devido um relacionamento de causa e efeito que produz uma permutação de produção e/ou informação;
- **Nível de atividades :** Um conjunto de ações para se atingir o objetivo comum de uma função. Exemplo disto é a montagem de algum produto, tratamento térmico, etc. ;
- **Nível de tarefas :** Relaciona-se com a atividade realizada, vez que se trata de uma combinação de elementos necessários a uma atividade, sendo composta por uma série de operações, como, por exemplo, emitir faturas, fazer furos, etc.;

- Nível de operação : Menor unidade de trabalho na utilização de um planejamento ou controle.

5.2.2) Alocação dos Custos das Atividades aos Produtos

Visando a otimização na alocação das atividades, a alocação dos custos das atividades subdivide-se em:

- Nível de unidade: Por definir as atividades consumidoras de recursos, como por exemplo, mão-de-obra, materiais, energia, etc.;
- Nível de lotes: Define as atividades relacionadas à preparação de máquinas, como, por exemplo, compra e movimentação de materiais, inspeção, etc.;
- Nível de sustentação de produtos: Define os recursos consumidos com marketing, engenharia de produtos e etc., para a agregação de valor aos produtos, dando suporte ao departamento de vendas;
- Nível de sustentação das instalações: Define os recursos consumidos por parte da Administração, tais como ampliação e reformas no edifício, aquecimento, gás e etc..

Esta hierarquização da atividade é vital na fabricação e/ou prestação de alguns serviço.

6 – POR QUE USAR O ABC ?

Com a globalização e a competitividade entre empresas, muito se fala na utilização de novas tecnologias (JIT, OPT, MRP I & II) que ajudarão no método de custeio utilizado, aumentando os gastos indiretos.

Independente da utilização da robótica no processo produtivo haverá sempre a oportunidade de manter um aperfeiçoamento contínuo.

Neste caso, observa-se a verdadeira necessidade do ABC.

Tome-se, por exemplo, uma fábrica que pratica um preço de \$200,00 por um produto com um custo padrão no valor de \$130,00, obtém-se uma Margem Bruta de 35% do preço de venda. Margem essa considerada ideal pela empresa.

Planilha de custo padrão

Discriminação	Valor	%
Receita	\$ 200,00	100%
Matéria-prima	\$ 50,00	25%
Mão-de-obra direta	\$ 16,00	8%
Custos indiretos fixos	\$ 64,00	32%
Custo Padrão total	\$ 130,00	65%
Margem Bruta	\$ 70,00	35%

Com a utilização do ABC será observada uma mudança drástica nesta planilha:

Discriminação	Valor
Matéria Prima Consumida	\$ 50,00
Mão-de-obra utilizada	\$ 16,00
Receita e Movimentação de materiais	\$ 85,50
Serviços de Engenharia	\$ 25,00
Serviços de Manutenção	\$ 1,50
Setup das Máquinas	\$ 1,00
Depreciação	\$ 10,00
Embalagem e Embarque de Produtos	\$ 22,00
Custo Padrão pelo ABC	\$ 211,00

Como foi observada a ilusória margem bruta ideal de 35% transformou-se num prejuízo operacional de \$ 11,00.

Isto ocorreu pelo fato de que o ABC não está apenas interessado na exatidão de números, e sim quais as atividades que geraram estes números, bem como sua relevância para a agregação de valor pelo cliente.

7 – COMO USAR O ABC ?

Através do Método ABC, observa-se que um aumento na tecnologia proporciona um maior recebimento de dados a disposição dos gestores, que muitas vezes dificulta a identificação dos custos.

Algumas saídas serão disponibilizadas, a fim de evitar o naufrágio do gestor empresarial frente a este dilúvio de informações, tais como:

- ✓ Adicionar tributos a atividades;
- ✓ Gerência níveis de detalhes;
- ✓ Definir os termos de referência do projeto;
- ✓ Aplicar a análise funcional.

7.1) Adicionando Atributos

Esta técnica possibilita uma maior visualização das atividades, isto por que ao colocar um rótulo em cada departamento produtivo, proporciona uma análise maior acerca do desempenho, nível, tipo e comportamento das atividades.

- ❖ Desempenho das atividades: Fundamental dentro do ABC. É neste setor que são observadas as relações que geram o consumo dos recursos disponíveis, bem como revela se estes recursos agregam algum valor ao produto;
- ❖ Nível de atividades: Descreve o propósito das atividades vislumbrando a possibilidade da continuidade da Empresa, pois há aqui a preocupação com a produção dos produtos, projetos, atendimentos a clientes, etc.;

- ❖ Tipo de atividade: Utiliza o método *Kaizen*, que além de proporcionar um aperfeiçoamento contínuo, procura reduzir os custos . Este item permite a inserção de atividades de controle que efetivam uma maior segurança, evitando o desperdício no processamento de produtos defeituosos;
- ❖ Comportamento dos custos das atividades: Permite uma maior definição dos custos, separando-os em fixos e variáveis, diretos e indiretos, evitáveis ou inevitáveis, segundo o professor Nakagawa (1994). Este item é muito utilizados para revelar os impactos causados pela mudança no processo produtivo, através de inúmeras simulações o ABC encontra os elementos de custos das atividades em determinados fluxos de atuação, reduzindo os custos através da eliminação de alternativas dispendiosas.

7.2) Gerenciamento de Detalhes

É essencial para diagnosticar as realizações de atividades dentro de uma empresa. Como visto no exemplo supracitado, o detalhamento dos custos de todas as atividades pode evidenciar a atuação da empresa. Como foi mostrado o lucro imaginado transformou-se num prejuízo operacional.

7.3) Definindo os Termos de Referência do Projeto

O ABC só terá êxito se no início de sua utilização estiverem definidas determinadas referências, tais como:

- ✓ Escopo: Definem o grau de envolvimento das áreas de marketing, controladoria, etc., em cada departamento da empresa;
- ✓ Objetivos: Deve-se analisar as necessidades da para proporcionar um maior *feedback* entre o Custeio ABC e os seus gestores. Dentre as maiores necessidades da empresa encontram-se:
 - Custos de manufatura elevados: O ABC motivará o *Kaizen* e a eliminação dos desperdícios;
 - Custos elevados nas Áreas Administrativas: O ABC provê informações as atividades relativas a marketing, transporte, armazenagem, etc., adequando as necessidades da empresa.
 - Diversidade no Volume de Produção Relacionado à Demanda: Provê informações para a fixação de preços com base em um orçamento preestabelecido bem como da sua aceitação pela demanda;
 - Mantem a Lucratividade: Analisa as informações para facilitar as decisões gerenciais.
- ✓ Produtos: A elaboração de produtos pelo ABC está baseada em:
 - Custeio do Produto, componentes, montagens, etc.;
 - Desempenho de vetores de custos e atividades;
 - Definição de atividades que adicionam ou não valor ao produto;
 - Rentabilidade dos produtos, clientes, etc.;
 - Lista de atividades e seus custos;
- ✓ Gestão do Projeto: Definir a equipe que vai se dedicar ao projeto, geralmente composta pelo vice-presidente de Marketing, Finanças e Engenharia;

- ✓ **Recursos Para o Projeto:** Recursos que devem cobrir os gastos com seminários, treinamento, *Softwares*, Computadores e facilitadores externos.

7.4) Aplicando a Análise funcional

A transparência do ABC permite informações para o controle e a redução dos custos através de três análises Abordagens:

- **Análise do Valor Adicionado:** Identifica a atividade adicionada ao produto, dando a oportunidade do cliente observar este fato, pois identificar-se-á também as atividades que agregam pouco valor, proporcionando a redução ou eliminação destes custos;
- **Categorização das atividades:** Identifica as atividades prioritárias, de suporte e diverssiva;
- **Mapeamento do Processo de Negócios:** Descreve o tempo gasto de cada departamento na produção de uma atividade, identificando a duplicidade de atividades, atividades desnecessárias e eliminação total de desperdícios.

A utilização de tais abordagens requer um treinamento especializado, pois através dele eliminar-se-á todo o desperdício.

8 - MODELO CONCEITUAL DO ABC

Como foi amplamente defendido neste estudo, o ABC, como método componente da Contabilidade, tem como objetivo espelhar uma maior clareza das atividades de uma empresa. Permitindo a mesma visualização pôr parte dos clientes, atendendo, segundo Nakagawa (1994), os "Princípios de Simplicidade, Visibilidade e Comunicabilidade".

Pôr agir assim estará suprimindo as necessidades de atender a:

- ❖ **Visão Econômica e de Custos:** Que reflete a necessidade do *Mix* dos produtos, desempenho destes produtos, o *pricing*;
- ❖ **Visão de Aperfeiçoamento do Processo:** Relacionada aos *Cost Drivers* (eventos) que influenciam as atividades e seu desempenho.

Para suprir a necessidade de tais visões é necessária a utilização das seguintes técnicas:

- ◆ **Observação:** A observação dentro dos departamentos pouparia tempo e recurso de uma empresa, mas nem sempre fornece tudo o que se necessita, que pode ser mensurado através de outras técnicas;
- ◆ **Registro de Tempo:** Nem sempre é viável, pois a falta de tradição em sua implementação, tornaria embaraçoso colocá-la em prática, mas seria essencial para montar uma matriz de tempo gasto em cada atividade;
- ◆ **Questionário:** Maneira prática de obtenção de resultados, através de entrevistas (fornece respostas rápidas pôr parte dos entrevistados), coletas de dados (vantajoso na consistência das respostas, mas perde o *feedback* e os *insights* proporcionados pelas entrevistas) e o *Follow-up* (asseguram a eficácia do desenho do ABC);

- ◆ **Storyboards:** Utilizado na discussão de problemas, através de reunião de grupo. Esta técnica consome menos tempo que a entrevista, pois envolve todos no processo produtivo;
- ◆ **Entrevista:** Constitui o elemento chave para a implementação do ABC, pois fornece dados aos entrevistadores e educa os entrevistados sobre os objetivos do projeto, embora consuma muito tempo.

Com este conhecimento observa-se que o ABC soma todos os custos identificáveis para projetar, adquirir materiais, fabricar e distribuir o produto de maneira diferente dos outros custeios tradicionais, que distribuem os gastos gerais de fabricação para os produtos sem que sejam refletidas as bases para de um consumo real. Sendo assim o ABC aprimora pôr rastreamento os custos os custos que darão suporte a produção.

Embora não se tenha uma base exclusiva do ABC, sugere-se alguns pontos para a sua utilização:

- ❖ A verificação com o *Controller* das contas que compõem os custos indiretos fixos e seus valores em cada níveis de departamentos;
- ❖ Segregar os custos consumidos pelas atividades do produto, daquelas destinadas ao atendimento do cliente;
- ❖ Separar em funções cada departamento da área de suporte;
- ❖ Identificar os vetores de custo (*cost drivers*) de cada atividade;
- ❖ Identificar o nível de atividades;
- ❖ O modelo de ABC escolhido deve ser constantemente atualizado, aplicando-se sempre o Método do *Kaizen*, eliminando com isso os desperdícios e trazendo um aperfeiçoamento contínuo.

9 - CONCLUSÃO

Devido à competitividade global existente, os muitos Métodos de Custeio Tradicionais (Absorção, Variável, RKW e outros) não conseguem suprir as necessidades das Organizações atuais.

Este estudo mostrou que, ao atingir-se a "Era do Conhecimento", a estratégia produtiva não se colocaria na produção de máquinas e sim no conhecimento intelectual dos gestores e de sua equipe.

O ABC atua como uma poderosa ferramenta que facilita a mudança estrutural e cultural das empresas a ponto de acompanhar a constante evolução desencadeada pela Globalização. Isto ocorre devido o fato de que as respostas apresentadas pelos Métodos Tradicionais, tais como a margem de contribuição e o lucro bruto, não conduzem mais a empresa ao sucesso esperado.

Com este Estudo pode-se compreender que o ABC não está muito comprometido com meros rateios, e sim procura implementar mudanças nas empresas e na mente humana, que evitarão erros na tomada de decisão quanto à competitividade, investimento de capitais, estratégia de preços e outros. Acima de tudo, procurou-se mostrar que o ABC se propõe a responder com eficiência e eficácia a qualquer questionamento gerencial.

10 - BIBLIOGRAFIA

BRIMSON, James A. Contabilidade pôr Atividades: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividade. Tradução Antônio T. G. Carneiro. São Paulo : Atlas, 1996;

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 5.^a ed. São Paulo: Atlas , 1995;

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5.^a ed. São Paulo: Atlas , 1997;

NAKAGAWA, Masayuki . Custeio Baseado em Atividades. São Paulo : Atlas, 1994;

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema Contábil. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 1997.