

A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE INFORMAÇÃO GERENCIAL – UM ENFOQUE NO SISTEMA DE CUSTEIO ABC

Antonio Dias Pereira Filho
Professor e Pesquisador do NUF/CAD/FACE/UFMG

Hudson Fernandes Amaral
Professor e Pesquisador do NUF/CAD/CEPEAD/FACE/UFMG

*Este trabalho tem por objetivo ressaltar
a importância da contabilidade
de custos como instrumento
de informação gerencial.
Para isso, procede-se a uma
caracterização dos sistemas de custeio
tradicionais (absorção e variável),
bem como do custeio baseado
em atividades, destacando os aspectos
favoráveis e desfavoráveis dos mesmos
em relação ao processo
de decisão empresarial.*

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, como ciência gestora do patrimônio empresarial, constitui-se no principal instrumento do administrador no processo de gerenciamento e definição de novos rumos para o empreendimento, mediante o fornecimento de informações – provenientes de um adequado sistema contábil – vitais ao processo de tomada de decisões empresariais. Com o objetivo de fornecer informações específicas aos diversos ramos empresariais, a Contabilidade assume configurações diferenciadas tais como Contabilidade Comercial, aplicada às empresas comerciais, Contabilidade Industrial e de Custos, aplicada às empresas industriais, Contabilidade Rural, aplicada às empresas rurais, Contabilidade Bancária, aplicadas às Instituições Financeiras, dentre outras.

No que se refere à Contabilidade de Custos, pode-se dizer que, de uma forma geral, esta surgiu da necessidade de avaliação de estoques de produtos e apuração do resultado da atividade operacional das empresas industriais após o advento da Revolução Industrial, uma vez que as técnicas utilizadas até então pela Contabilidade Comercial não se adequavam às novas exigências empresariais. Ou seja, a partir desse momento não bastava apurar o custo das mercadorias vendidas, para mensuração do resultado e apuração do estoque final para fins de elaboração do Balanço Patrimo-

nial, mas sim o custo de produção, incorporando todos os insumos necessários ao desenvolvimento do ciclo operacional das empresas industriais, quais sejam matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação.

Como bem define Horngren (1978), um sistema contábil é um meio formal de se reunir dados para **ajudar e coordenar** decisões coletivas à luz das metas ou objetivos gerais de uma organização. É o maior sistema de informações quantitativas de quase todas as organizações. Um sistema contábil eficaz proporciona informações para três finalidades amplas:

- a) relatórios internos para administradores, para uso no planejamento e controle das atividades de rotina;
- b) relatórios internos a administradores, para serem usados no planejamento estratégico, quer dizer, na tomada de decisões especiais e na formulação de políticas globais e de planos de longo prazo;
- c) relatórios externos para acionistas, para o governo e para outras partes externas.

Dentro desta perspectiva, a Contabilidade de Custos assume dois posicionamentos fundamentais no âmbito do sistema contábil, ou seja, como fornecedora de dados para a Contabilidade Financeira elaborar as Demonstrações Contábeis visando atender ao usuário externo, bem como instrumento de fornecimento de dados e informações para o usuário interno no processo de decisão empresarial, constituindo-se, assim, na Contabilidade Gerencial. A Fig. 1 ilustra muito bem esse posicionamento:

Diante disto, pretende-se, a partir de então, evidenciar como um sistema de contabilidade de custos pode acumular os dados inerentes ao desenvolvimento do ciclo operacional de uma empresa e informá-los aos seus diversos usuários para diferentes finalidades, dentre as quais destacam-se custos para avaliação de estoques, custos para controle e custos para tomada de decisão.

2 ACUMULAÇÃO DE CUSTOS E OBJETIVOS DE CUSTOS

Um elemento essencial na estrutura da Contabilidade de Custos é a definição dos **sistemas de acumulação de custos**, os quais enfatizam as diferentes necessidades de informações de custos para diferentes estruturas organizacionais, bem como diferentes objetivos de custos.

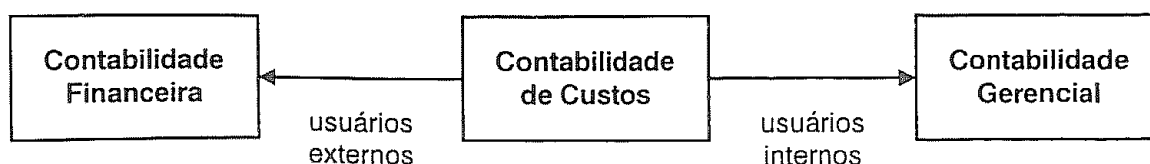
Segundo Martins (1991, p. 24), "*custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços*". Ou seja, é o gasto relativo ao processo de fabricação ou de prestação do serviço, que consiste, no caso de uma empresa industrial, na transformação de matérias-primas em outros produtos pelo uso da mão-de-obra e instalações fabris. Diante disso, percebe-se que os componentes principais do custo de um produto industrializado ou de um serviço são:

- a) materiais diretos;
- b) mão-de-obra direta;
- c) custos indiretos de fabricação.

Tais custos são mensurados monetariamente, registrados e posteriormente agrupados segundo alguns critérios especiais visando facultar diferentes tipos de decisões.

Figura 1

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E SEUS INTER-RELACIONAMENTOS



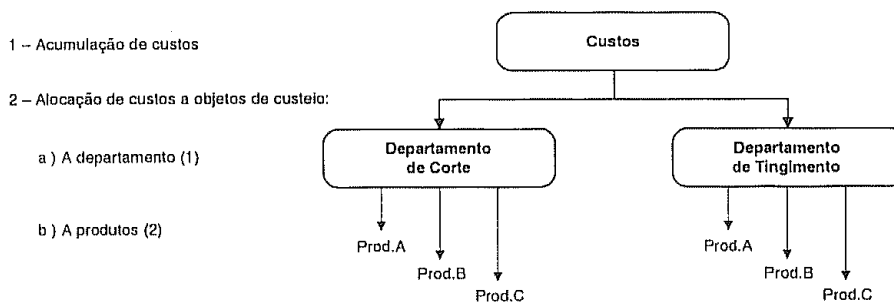
Com o objetivo de facilitar suas decisões, os administradores desejam saber o custo de alguma coisa. Esta coisa chama-se **objetivo de custo**, o qual pode ser definido, segundo Horngren (1985) como qualquer atividade para a qual se queira ter uma medida separada de custo, tais como departamento, produto, serviço, área dentre outros, como se pode perceber na Fig. 2 a seguir adaptada de Horngren (1985, p. 47).

diversas combinações e variações. A escolha final do sistema dependerá dos fatos, da situação e das necessidades da administração.

Além desses aspectos, é preciso ressaltar a importância da consideração do binômio custo-benefício quanto ao tratamento dispensado a determinados elementos dos custos de produção, pois, muitas vezes, o benefício não justifica o esforço dispendido.

Figura 2

ALOCAÇÃO DE CUSTOS E OBJETIVOS DE CUSTOS



Como se pode perceber na figura anterior, os principais objetivos de custo são os departamentos e os produtos e/ou serviços. E, diante destes e de outros objetivos de custo, os sistemas de contabilidade de custos têm uma dupla finalidade cumprida por seu funcionamento diário (a) alocar custos a departamentos para planejamento e controle e (b) alocar custos a unidades de produtos e serviços para seu custeamento.

- (1) Finalidade: avaliar o desempenho dos departamentos de produção.
- (2) Finalidade: saber os custos de diversos produtos para a avaliação de estoques, a determinação do lucro e a avaliação da rentabilidade do produto.

Considerando que, conforme Bierman Jr., Drebin (1979), o fluxo de custos numa empresa industrial deve ser considerado no sentido de suprir a necessidade de prover informações para relatórios externos, bem como para a Administração, o sistema de contabilidade de custos geralmente (a) acumula custos com alguma classificação "natural" como matérias-primas ou mão-de-obra; (b) depois aloca (associa) estes custos a objetivos de custo.

A complexidade de tal sistema varia de empresa para empresa, tendendo a ficar mais detalhados à medida que a administração vai procurando obter dados mais exatos para suas decisões.

Cabe ressaltar ainda que, dos sistemas de contabilidade de custos, o Contador pode usar

A Contabilidade de Custos utiliza os mesmos mecanismos da Contabilidade Financeira, porém atribui maior ênfase aos problemas de classificação de dados (custos), bem como ao seu controle, o que significa uma contabilização para o controle. Para Martins (1991), controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção. Pode-se dizer que a empresa tem controle de seus custos e despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios.

A essência do controle é o *feedback* – a comparação do desempenho previsto com o desempenho realizado, tomando medidas corretivas, se for o caso. Nesse sentido, os orçamentos variáveis e os custos-padrão são técnicas valiosas de direção da atenção para o planejamento e controle dos custos.

No que se refere ao custeamento dos produtos, o objetivo é mensurar os custos dos diversos produtos para a avaliação de estoques, a determinação do lucro e a avaliação de sua rentabilidade. No caso de serviços, como estes não são estocáveis, o objetivo pode ser o conhecimento do custo do "Serviço em Andamento" e, posteriormente, do "Serviço Acabado", assim como o lucro e a rentabilidade associada.

Diante das finalidades descritas anteriormente, pode-se identificar dois tipos de sistemas de acumulação contínua de custos, classificados de acordo com seus atributos. Para a finalidade de determinação do custo, a contabilidade utiliza dois sistemas básicos de custeamento de produtos e/ou serviços: o custeamento por ordem de produção e o custeamento por processo. Ambos os sistemas são perfeitamente viáveis e aceitáveis contábil e fiscalmente. O importante é que um ou outro seja aplicado com base no custo por absorção e pelos custos reais incorridos. A adoção de um dos sistemas depende do tipo de produção, do processo de fabricação e da conveniência da empresa, como bem evidencia Leone (1997).

Segundo Iudícibus (1976), a ênfase de muitos sistemas contábeis é mais para a apuração de resultados do que para finalidade de planejamento e controle. Neste caso são utilizados os sistemas de custeamento-padrão, custeamento por responsabilidade e orçamentos flexíveis. Na contabilidade por responsabilidade, somente se acumulam os custos incorridos na unidade pela qual o encarregado for direta ou indiretamente responsável.

A Contabilidade de Custos fornece ainda informações para a tomada de decisões gerenciais, trabalhando, para isso, segundo a ótica do custeamento variável, o qual analisaremos mais adiante.

Em linhas gerais, pode-se dizer que as necessidades gerenciais supridas pela Contabilidade de Custos podem ser agrupadas em três grandes grupos:

- a) informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
- b) informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- c) informações para a tomada de decisões.

3 ELEMENTOS PRINCIPAIS DOS CUSTOS DE FABRICAÇÃO

Para o desenvolvimento do processo de fabricação torna-se necessária a integração de fatores produtivos capazes de desencadear o processo, resultando num determinado volume de produção. Trata-se do consumo e criação de recursos dentro da estrutura da empresa, evento esse, chamado de **transformação de recursos ou transformação de custos**, o qual evidencia a mudança de forma dos recursos, devida a eventos sucedidos dentro do processo fabril.

3.1 Materiais Diretos

As atividades fabris se iniciam com a introdução do material no processo de fabricação. Compreendem todos os materiais fisicamente identificados como parte dos produtos acabados e que podem ser associados aos produtos acabados de modo economicamente viável.

Com relação aos materiais diretos e outros itens, aspecto de grande relevo é o que diz respeito à sua estocagem e os custos associados a ela. Segundo Horngren (1985), a abordagem mais direta para determinar o melhor investimento em estoques consiste em selecionar o nível de estoques que minimize os custos totais ao longo prazo. Os estoques implicam em dois tipos de custos associados: os de manutenção de estoques e os de estoques baixos demais. A solução ótima minimiza o custo total dessas duas classes de custos.

Conforme o Boletim do IBRACON (1992), muitas empresas ao empregarem as modernas tecnologias de produção – TQC, JIT, CIM e outras – descobriram que cerca de 50% do espaço da fábrica tinha sido previamente utilizado para inventários em processo. Eliminando esse desperdício, puderam ampliar suas fábricas sem a necessidade de grandes investimentos de capital. Além disso, na tentativa de eliminar inventários, muitos problemas de processo foram descobertos: problemas de qualidade, pontos de estrangulamento da produção, documentação inadequada e falta de qualidade dos fornecedores. Isto foi tão expressivo em termos de produtividade que chegaram a afirmar que, nos anos 90 se esperava ver dois tipos de indústrias: as indústrias inseridas nas novas tecnologias de produção e as fechadas.

3.2 Mão-de-Obra

A mão-de-obra que muda a forma ou a condição do material direto chama-se mão-de-obra direta, ou seja, é aquela que pode ser fisicamente associada a produtos acabados de forma economicamente viável. De uma forma geral, pode-se conceituar o custo da mão-de-obra como sendo quaisquer pagamentos efetuados a trabalhadores, a título de remuneração por contribuições fornecidas ao processo produtivo, acrescidos de todos os encargos (elementos ou fatores) decorrentes.

Diante da implantação de modernas tecnologias de produção por parte das empresas, com as empresas tornando-se mais intensivas em capital, os gastos com mão-de-obra têm reduzido sua participação na formação do custo total, em detrimento de maiores custos indiretos de fabricação, dentre os quais destaca-se a depreciação.

3.3 Custos Indiretos de Fabricação

Os recursos empregados no processo fabril, que não puderem ser classificados nem como mão-de-obra direta nem como material direto, são incluídos neste grupo.

Os custos indiretos de fabricação são os custos necessários à produção, mas não convenientemente alocáveis a unidades físicas específicas. São basicamente alocados através de médias, tomando-se como base determinados critérios de rateio, os quais, por mais "racional" que pareçam, são sempre marcados por subjetividade e arbitrariedade.

Segundo Nakagawa, Santos (1993), os custos indiretos de fabricação têm sido identificados para fins gerenciais pela natureza dos custos incorridos, quanto à sua variabilidade em relação ao volume de produção. Porém, os estudos recentes recomendam a sua identificação sob um novo enfoque, isto é, em função das atividades ou transações que lhes dão origem, segundo a ótica do custeio ABC, o qual analisaremos mais adiante.

Os referidos autores ressaltam ainda que os sistemas de contabilidade e administração de custos tradicionais desenvolveram mecanismos que estão voltados mais para a tentativa de solução dos problemas de alocação dos custos indiretos

aos centros de custos e aos produtos do que para explicar as causas da ocorrência desses custos. De fato, enfatizam os referidos autores, os custos indiretos estão relacionados com as atividades ou transações que lhes dão origem e, se quiser compreender e administrar melhor este importante "segmento" de custos, torna-se necessário concentrar os esforços no sentido de identificar as atividades e associar os custos indiretos às mesmas.

Por fim, é preciso ressaltar que os componentes do custo de produção ou de prestação de serviços – matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos – são custos de produto ou serviço, identificados com bens produzidos ou serviços prestados e que, por sua vez, só se tornam despesas sob a forma de custos dos produtos vendidos ou dos serviços prestados quando os estoques são vendidos ou os serviços são prestados.

4 SISTEMAS DE CUSTEIO DITOS "TRADICIONAIS"

Nesta etapa do trabalho procurar-se-á, de uma maneira geral, identificar e caracterizar os sistemas de custeio utilizados pela contabilidade de custos no processo de alocação de custos a produtos e serviços.

Os sistemas de custeio ditos "tradicionais" compreendem o **custeio por absorção ou integral** e o **custeio variável ou direto**. A principal diferença entre ambos é a que diz respeito ao tratamento atribuído aos custos totais (aí compreendidos os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis).

Em linhas gerais, no custeio por absorção todos os custos de produção são atribuídos a produtos e serviços, enquanto no custeio variável somente os custos variáveis o são. Ou seja, o custeio variável atribui aos custos fixos o mesmo tratamento das despesas, descarregando-os diretamente ao resultado do período.

Quanto à finalidade dos referidos sistemas de custeio, pode-se dizer que o custeio por absorção destina-se, basicamente, ao atendimento de exigências legais e fiscais, enquanto o custeio variável está mais voltado para o processo de decisões gerenciais.

4.1 Sistema de Custeio por Absorção

Em linhas gerais, o sistema de custeio por absorção é aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços. Para isso, torna-se necessária a definição de uma série de bases de rateio por causa de os custos indiretos não serem perfeitamente identificáveis a departamentos e produtos, bem como pela existência de custos comuns, de difícil identificação ou não relevantes. A finalidade principal do critério é **mensurar o custo total (direto e indireto) de cada objeto de custeio**. Esse custo total se destina, dentre outros fins, à determinação da rentabilidade de cada atividade, à avaliação dos elementos que compõem o patrimônio e à composição de uma informação significativa no auxílio à decisão de estabelecer os preços de venda dos produtos ou dos serviços. Trata-se de um sistema de custeio que atende à legislação fiscal e que deve ser usado quando a empresa busca o uso do "sistema de custos integrado à contabilidade financeira".

4.2 Sistema de Custeio Variável

O sistema de custeio variável é aquele em que só se inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades os custos diretos e variáveis. Deve ser definido como uma separação entre os custos de fabricação e os custos variáveis com o volume de produção. Para determinar o custo do produto em estoque, assim como o custo do produto vendido, somente se computam os custos primários (matéria-prima e mão-de-obra direta) e os custos indiretos variáveis. Os custos fixos referentes à fabricação, assim como as despesas de vendas e administrativas serão debitadas diretamente ao resultado do período.

Dentro da perspectiva do custeio variável, para que um custo detenha as condições necessárias para compor o custo de um produto ou serviço, por exemplo, é necessário que esse custo seja facilmente identificado com o produto, isto é, seja direto (onde não haja a necessidade de qualquer base de rateio) e que seja variável diante de variabilidade de um indicador que represente o produto, a operação, o processo, o componente ou a atividade. Não sendo possível identificar uma re-

lação de causa e efeito, o custo (ou a despesa) respectivo não será considerado como um custo variável e, portanto, não constituirá um dos itens de custo do produto, como bem evidencia Leone (1997).

O objetivo principal do custeio variável é a **determinação da margem de contribuição total ou unitária de cada objeto de custeio**. A margem de contribuição unitária pode ser entendida como a parcela com que cada unidade contribui para a cobertura da estrutura fixa (custos e despesas) e a formação do lucro. Essa informação tem poder extraordinário, principalmente porque não é poluída pelos procedimentos de rateio, característicos do custeio por absorção, os quais inviabilizam, de certa forma, a tomada de decisão referente a custos de produtos ou serviços.

4.3 Vantagens e Desvantagens dos Sistemas de Custeio "Tradicionais"

A seguir são apresentadas algumas considerações acerca das principais vantagens e desvantagens associadas aos sistemas de custeio "tradicionais".

4.3.1 Custeio por Absorção

- a) Atende às exigências legais e se ajusta adequadamente aos sistemas de custos integrados à contabilidade financeira.
- b) As bases de rateio usadas para distribuir os gastos entre os departamentos nem sempre são objetivas e podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos em detrimento de outros.
- c) Permite a mensuração do custo por centro de custo, uma vez que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido, permitindo a utilização de custos para fins de controle.
- d) Por absorver todos os custos de produção, permite a mensuração do custo de cada produto ou serviço, o qual, entretanto, pode apresentar distorções em função das bases de rateio utilizadas.

4.3.2 Custeio Variável

- a) É orientado basicamente para o aspecto gerencial por permitir a apuração da lucratividade real de cada produto ou serviço, não se adequando, entretanto, às exigências legais.
- b) Enfoca basicamente o custo unitário de produção, uma vez que utiliza, em sua composição, gastos que variam a cada unidade produzida; com isso, isola a influência do volume sobre o custo.
- c) Não envolve critérios de rateio e distribuição de gastos entre departamentos.
- d) Requer a separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que demanda uma estrutura de classificação de gastos adequada para tal finalidade.
- e) Seu uso deve ser avaliado com maior detalhe em empresas intensivas em capital (ativo permanente elevado), pois, nesses casos, deve haver a preocupação com a “absorção” dos custos fixos, especialmente no que diz respeito à depreciação.

5 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (CUSTEIO ABC)

5.1 Introdução

No afã de tentar “racionalizar” o processo de alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços, motivada principalmente pelas exigências por maior qualidade nas informações, a contabilidade de custos desenvolveu o sistema de custeio baseado em atividades, o qual se constituiu num dos suportes da Gestão Estratégica de Custos. O ABC está inserido no campo da Contabilidade Estratégica e propõe-se a fornecer subsídios para decisões de longo prazo, ou seja, decisões que irão afetar o desempenho da empresa no longo prazo, podendo determinar sua sobrevivência (ou não) no mercado global.

O custeio ABC não é um conceito novo, como a muitos pode parecer. Nakagawa (1994), citado por Souza *et al* (1996), cita que o custeio ABC já era utilizado por Contadores em 1800 e início de 1900 e que existem registros históricos de seu uso nos anos 40 e 60.

“O uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. Taylor, Fayol, Elton Mayo e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio modelo alemão conhecido como RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)”. (Nakagawa, 1994, p. 41), citado por Souza *et al* (1995, p. 77).

De acordo com a IOB (1997),

“em 1971 foi publicado, nos Estados Unidos, o livro *Activity Costing and Input Output Accounting*. Ao que tudo indica, foi esse o primeiro trabalho publicado a respeito do sistema de custeio baseado em atividades”.

Entretanto, segundo Rocha (1995), artigo publicado na revista *Management Accounting* diz que o sistema ABC foi utilizado, já em 1940, pela Caterpillar. Além disso, Longman e Schiff já falavam de *custeio funcional* em 1955.

Há, também, notícias de que a *General Electric* utilizava os conceitos do custeio ABC na década de 60. Entretanto, somente a partir da década de 80 é que começou a proliferar vários artigos sobre o sistema de custeio ABC, de autoria de professores como Cooper, Kaplan, Turney e muitos outros. No Brasil, esse pioneirismo coube ao professor Nakagawa. E o que é conhecido hoje como Sistema de Custeio ABC foi inaugurado em 1985 a partir da publicação do artigo intitulado *A Fábrica Oculta*, de autoria de J. Miller e T. Vollmann, como bem evidenciado na IOB (1997).

No Brasil, o ABC tornou-se conhecido a partir de 1989, com os estudos e as pesquisas do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, cujo expoente é o Prof. Nakagawa.

5.2 Caracterização do Custeio ABC

A seguir são apresentadas algumas das principais características e objetivos do sistema de custeio ABC.

Segundo Leone (1997), o sistema de custeio ABC trata de administrar os custos indiretos de fabricação, num primeiro momento, embora alguns estudos já indiquem sua aplicação também às áreas de serviço e de administração. É uma forma mais sofisticada de apropriar os custos indiretos. Sua idéia básica é mostrar que as operações industriais podem ser subdivididas em atividades, tais como recepção de materiais, *set-ups*, preparação de pedidos ou ordens de produção, requisição de materiais, manutenção das máquinas e outras. Assim, essas atividades é que consomem os recursos disponíveis que são definidos pelos custos e despesas gerais (tratados tradicionalmente como indiretos). E os produtos e serviços consomem essas atividades. Desse modo, os custos indiretos chegariam a seus portadores com mais exatidão. Além disso, a administração passa a conhecer os custos das diversas atividades.

Diante disso, suas principais características são as seguintes:

- a) É um sistema de custeamento em que os custos e despesas indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção.
- b) Assume-se que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que fabrica.
- c) Sua finalidade é apropriar 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.
- d) O centro de interesse do ABC concentra-se nos gastos indiretos.
- e) É um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa.
- f) O objetivo imediato do sistema é a atribuição mais rigorosa de gastos indiretos ao bem ou ao serviço produzido na empresa.
- g) O sistema ABC aloca custos e despesas indiretas às atividades.
- h) As atividades mais comuns em exemplos de aplicação do ABC são: colocar ferramentas, receber materiais, armazenar materiais, abrir as ordens de produção, preparar pedidos de compras, preparar as máquinas, inspecionar produção, produzir *etc.*

A Fig. 3 representa os principais aspectos referentes ao sistema de custeio ABC.

5.3 Principais fases para implantação do sistema de custeio ABC

O sistema de custeio ABC requer alguns procedimentos específicos inerentes à sua implantação no âmbito das empresas. A esse respeito, o trabalho desenvolvido por Souza *et al* (1996) aborda de maneira bastante adequada tais procedimentos.

Segundo o referido autor, as principais fases para a implantação do sistema ABC são as seguintes: legitimação do sistema, mapeamento de atividades, identificação dos geradores, alocação do custo das atividades aos produtos e interpretação dos dados. A seguir procurar-se-á apresentar os principais aspectos inerentes a cada uma dessas fases.

No que se refere à legitimação do sistema, Souza *et al* (1995) define que o trabalho junto à Diretoria é o primeiro estágio de implantação junto ao ABC, pois aí deve haver a visão de que esse sistema está inserido em uma macro-estratégia de competitividade, onde se encontram também outros sistemas, como o JIT e o TQC. O referido autor acentua que é necessário, portanto, que o ABC integre a filosofia da empresa. Todo o seu desenvolvimento será acompanhado pela Diretoria, que deve prever os possíveis impactos do novo sistema na organização, provocados pelo processo de mudanças que o ABC pode gerar, e estabelecer estratégias que amenizem as reações negativas e possibilitem a superação das possíveis barreiras.

Quanto à definição das atividades, é preciso ressaltar que tal medida refere-se ao conceito básico do ABC. A esse respeito, Nakagawa (1991, p. 46), citado por Souza *et al* (1995), acentua o seguinte:

Figura 3
SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES
UMA VISÃO GLOBAL

Razões que motivaram o grande interesse pelo Sistema ABC		Finalidades
<ol style="list-style-type: none"> 1) a evolução da tecnologia alterou a composição dos custos indiretos mais significativos do que os custos da mão-de-obra direta. 2) A competição global determinou mudanças nos processos de produção e, conseqüentemente, nos modelos de administração 3) A gerência necessitou de informações mais precisas quanto à redução de custos, às atividades que não acrescentam valor aos produtos e à determinação dos custos. 4) A multiplicidade de produtos diferentes e a diversidade de clientes. 5) O amplo uso de computadores, que veio a facilitar o controle automático da produção, a própria mudança nos processos operacionais e análises das atividades e seu custeamento. 6) Insatisfação dos especialistas com relação às distorções provocadas pelos sistemas tradicionais. 	<pre> graph TD A([Objeto do custeio: custos e despesas indiretos]) --> B[Alocação] B --> C[Atividades: Significativas – que agregam valor aos produtos e que não agregam valor aos produtos] C --> D[Alocação] D --> E([Produtos e Serviços]) B --> B1[Direcionadores de custos] D --> D1[Direcionadores de custos] </pre>	<ul style="list-style-type: none"> * Controle mais efetivo dos custos e das despesas. * Melhor suporte às decisões gerenciais.

Adaptado de Leone, 1997, p. 256.

“As atividades são consideradas identificadoras naturais dos eventos e transações que ocorrem em uma empresa, pois elas são facilmente entendidas pelos grupos de pessoas responsáveis pelas mais diversificadas formas de atividades: engenharia, produção, marketing, controladoria, manutenção, recursos humanos, alta administração etc.”

A definição de todas as atividades da empresa é feita através de entrevistas com funcionários dos diversos níveis (diretoria, gerencial e operacional), permitindo à empresa verificar onde e como gasta seu tempo.

Outro aspecto de grande relevância no contexto do custeio ABC refere-se à definição dos geradores de custos. Para visualizar o gerador, vale a pena citar o exemplo de Lewis (1991), citado por Souza *et al* (1995): para a atividade de vendas o gerador de custos pode ser: valor das vendas brutas, número de pedidos recebidos ou número de chamadas telefônicas. Outro exemplo de gerador é o número de páginas de relatórios produzidos, utilizado para atividades de processamento de dados. O gerador deve sempre estar adequado às características da atividade e da empresa, e deve expressar, da melhor forma, como os recursos são distribuídos na atividade. É por meio desses geradores que o custo das atividades é alocado aos produtos.

Por fim, na fase de interpretação dos dados surge a possibilidade de inclusão de atributos diversos, como a classificação das atividades conforme sua categoria (agrega ou não agrega valor, dentre outras), e de índices de *performance*, para apuração de desempenho por atividade. Para auxiliar a utilização das informações de custos em decisões gerenciais, os dados podem ser divididos por comparações entre departamentos, entre tipos de atividades, dentre outras formas segundo as necessidades de cada empresa.

5.4 Campos de Aplicação do Sistema de Custeio ABC

A seguir são apresentadas situações em que a aplicação do sistema de custeio ABC poderá trazer benefícios em termos de melhores informações gerenciais:

- a) Quando o montante das despesas e dos custos indiretos passa a ser substancial concomitantemente à perda de relevância do montante dos custos da mão-de-obra direta, diante do custo total da produção;
- b) Quando os investimentos em equipamentos fabris são altos, resultando em mudanças significativas no processo e fazendo com que os custos e despesas indiretos se tornem quase totalmente fixos;
- c) Quando a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de uma grande quantidade de consumidores diferentes;
- d) Quando as operações, principalmente fabris, podem ser analisadas com facilidade, favorecendo a implantação de técnicas mais sofisticadas que atendem a uma relação favorável entre custos e benefícios;
- e) Quando as empresas dispõem de sistemas de informação automatizados que não só controlam os processos produtivos, como também podem controlar o consumo dos diversos insumos.

É preciso lembrar ainda que a sua adoção implicará em realização de consideráveis investimentos em informatização, treinamento de pessoal e, até por se tratar de assunto relativamente novo, contratação de consultoria externa.

5.5 Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio ABC

O sistema de custeio ABC, assim como os sistemas ditos “tradicionais”, apresenta suas vantagens e desvantagens características, conforme apresentação a seguir.

As principais vantagens do ABC são as seguintes:

- a) Através dos atributos revelados pela análise das atividades, permite a identificação de detalhes importantes que antes permaneciam na penumbra dos números gerados pelo sistema tradicional.

- b) Como elemento da Contabilidade Estratégica de Custos, descortina uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de se otimizarem retornos estratégicos, que o consumo adequado de recursos possa proporcionar.
 - c) Permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos "subcusteados" ou "supercusteados", permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial.
 - d) Permite que se tome ações para o melhoramento contínuo de tarefas de redução dos custos do *overhead*.
 - e) Facilita a determinação dos custos relevantes na composição dos custos de produção ou de prestação de serviços.
 - f) É capaz de evidenciar os gargalos no processo, apresentando possíveis soluções.
 - g) Inova os critérios de rateio, principalmente em relação aos custos indiretos, e evita distorções verificadas nos sistemas "tradicionais".
- f) Como ferramenta de terceirização, o ABC possui limitações, principalmente dentro de etapas da produção, pois fornecerá o custo do produto e não de seus componentes. Para que tal custo seja apurado, é necessário analisar o componente como um produto isolado.
 - g) O sistema ABC é dispendioso.
 - h) As múltiplas e numerosas atividades em que as operações são subdivididas desmancham os limites das áreas de responsabilidade.
 - i) A apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores têm apenas a vantagem de determinar custos aparentemente mais precisos.
 - j) O ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática.
 - k) Existe uma dificuldade prática de se definir as atividades.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme visto no desenvolvimento deste trabalho, a contabilidade de custos apresenta-se como enorme manancial de informações para auxiliar o processo de tomada de decisões no seio das organizações. Para isto, utiliza-se de diferentes sistemas de custeio, cada qual direcionado ao atendimento de determinados objetivos que permeiam as atividades empresariais.

Atualmente, com a globalização dos mercados, percebe-se uma enorme necessidade de as empresas adequarem seus sistemas de custos de forma compatível à nova gama de informações que surgem com a ampliação do espectro de ação e a diversificação das variáveis ambientais. As ações empresariais precisam estar voltadas para a definição de estratégias de atuação mais eficientes e eficazes junto ao mercado globalizado, dentre as quais se destacam as estratégias de custos. Ou seja, o sucesso e a continuidade de qualquer empreendimento econômico nessa nova era de relações comerciais está condicionado à sua *performance* interna e à sua capacidade de gerenciamento de recursos empregados na operacionalidade.

Como desvantagens do ABC, pode-se evidenciar as seguintes:

- a) Ao observar a metodologia do custeio por absorção, leva para si todas as limitações inerentes a esse custeio.
- b) Algumas decisões importantes não serão tomadas com base nas informações produzidas pelo critério ABC.
- c) Geração de informações confiáveis somente a longo prazo. O sistema irá necessitar de revisões constantes até que se possa gerar informações satisfatórias, como bem evidencia Casali *et al* (1994), citado por Souza *et al* (1995).
- d) Controle dificultado em empresas com grande número de atividades.
- e) Análise comparativa restrita.

Dentro desta perspectiva, o sistema de custeio baseado em atividades vem sendo utilizado por empresas que buscam melhores informações referentes a seu ciclo operacional, no sentido de identificar, dentre outras, as atividades que agregam e as que não agregam valor ao produto ou serviço que desenvolve. Cabe ressaltar, entretanto, que o sistema de custeio ABC não deve ser considerado como um verdadeiro “salvador da pátria”, uma vez que, em sua sistemática de operacionalização incorpora procedimentos adotados pelos sistemas ditos “tradicionais”, constituindo-se assim em um sistema de custeio que se apresenta sob uma nova roupagem.

Quando operado conjuntamente com um dos sistemas correntes de custeamento (absorção ou variável), o custeio ABC tem maiores possibilidades de trazer grandes benefícios em termos de informações úteis. Além disso, a necessidade de informações, identificada no âmbito de cada empresa, sem dúvida alguma, indicará o sistema de custeio mais adequado ao empreendimento. Por fim, é preciso sempre ter em mente a relação custo x benefício antes de se tomar qualquer decisão quanto à adoção de um ou outro sistema de custeio como subsídio ao processo de tomada de decisões empresariais.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACKER, M., JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custos: um enfoque para a administração de empresas*. Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1972.
- BIERMAN JÚNIOR, H., DREBIN, A. R. *Contabilidade gerencial*. 2.ed. Rio de Janeiro: Guanabara Dois, 1979.
- BOLETIM DO IBRACON, v. 14, out. 1992.
- CASALI, A. M., FONTANINI, C. A., SILVA, E. D. ABC – activity based costing – uma abordagem administrativa. Curitiba: Centro de Pesquisas e Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Paraná, 1994. (Trabalho Acadêmico).
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso sobre contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, v. 5, 1992.
- . Curso de contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, v. 6, 1992.
- HORNGREN, C. T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- . *Introdução à contabilidade gerencial*. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- IOB. O sistema de custeio por atividade – sistema ABC. Boletim do IOB. *Temática Contábil e Balanços*, v. 31, n.6, p. 4-8, fev. 1997.
- IUDÍCIBUS, S. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1976.
- , et al. *Contabilidade introdutória*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1988.
- LEONE, G. S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- . *Custos: um enfoque administrativo*. 9.ed., rev. e at. Rio de Janeiro: FGV, 1987.
- LEWIS, R. J. Activity – based costing for marketing. *Management Accounting*, nov. 1991 apud SOUZA, A. et. al. Sistema ABC: implantação e resultados. *Revista Brasileira de Administração contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 75-96, 1995.
- MARQUES, J. A. V. C. Sistema de custos com base em atividades: uma evolução das filosofias de produção e de contabilidade. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 34, n. 6, p. 20-32, nov./dez. 1994.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1991.
- . Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994 apud SOUZA, A. et al. Sistema ABC: implantação e resultados. *Revista Brasileira de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 75-96, 1995.
- ROCHA, W. Custeio baseado em atividades: mitos, falácias e possíveis verdades apud *Boletim do IBRACON*, v. 17, n. 209, out. 1995.
- SOUZA, A. et al. Sistema ABC: implantação e resultados. *Revista Brasileira de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 75-96, 1995.
- SCHOEPS, W. O método do custeio direto. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 32, n. 3, p. 58-66, jul./ago. 1992.