

ESTA EDIÇÃO

- ✓ *Nesta edição :*
artigo da aluna
Bárbara Jéssica P.
Vasconcelos,
concluinte do
curso de Ciências
Contábeis da
UNG Guarulhos
Centro.
- ✓ *Custeio pelo*
método ABC
como ferramenta
de gestão.

Destaques:

Método de custeio ABC:

- a. *Identificação*
- b. *Gastos, Despesas,*
custos
- c. *Implantação*

CUSTEIO ABC como ferramenta de gestão.

1

Neste número estará sendo apresentado um dos artigos elaborados pelos alunos do 8º período, concluído em 2017.2.

Especificamente nesta edição, será apresentado o artigo da aluna Jéssica Bárbara P. Vasconcelos e que abordou “**CUSTEIO ABC como ferramenta de gestão**”.

O CUSTEIO ABC COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

Bárbara Jéssica P. Vasconcelos¹ – Orientador: Prof. Me. Anselmo Milani¹

RESUMO

O ambiente competitivo das empresas vem se alterando, devido a globalização e o aumento da complexidade da produção, exige que as empresas tenham maior controle de seus custos, para assim conseguirem se destacar no mercado em que atuam, para isso, ferramentas de gestão eficientes são cada vez mais necessárias dentro das corporações, visto que são extremamente importantes para a tomada de decisão. O Activity Based Costing (ABC) surgiu como alternativa aos meios tradicionais de custeio e tentativa de solucionar ou minimizar o problema de atribuição dos custos indiretos, alocando os custos dos produtos ou serviços às atividades realizadas na produção. Dessa forma, o presente trabalho expõe o conceito do ABC, a dificuldade da separação entre custos e despesas, etapa essa muito importante em qualquer método de custeio, e também o funcionamento da sistemática do ABC.

Palavras chave: Custeio Baseado em Atividades. Custeio ABC. Gestão de Custos.

INTRODUÇÃO

Em um cenário de atual instabilidade financeira, a correta gestão de uma empresa define se a mesma terá continuidade no segmento em que atua. Controlar custos é de extrema importância para manter o bom funcionamento de uma entidade e também obter resultados satisfatórios. Para isso, a apuração correta dos custos é imprescindível em todos os tipos de negócios: indústrias, prestadoras de serviços, comércio e etc.

O controle de custos tem duas funções muito importantes: auxiliar no controle e na tomada de decisões. No que tange ao controle, seu papel é fornecer as informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão. E em relação à decisão, sua missão consiste em trazer informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte, introdução ou alteração de produtos e processos, gerenciamento de preços de vendas, opção de compras e entre outros.

JUSTIFICATIVA

O controle interno das organizações é de suma importância, pois os gestores precisam de ferramentas que permitam analisar os processos desenvolvidos e identificar os pontos que devem ser melhorados, a fim de aumentar sua eficiência e lucratividade.

Novembro / Dezembro de 2017 - Informativo do Curso de Ciências Contábeis da – UNG – Univeritas - Unidade Centro.

Responsabilidade técnica: coordenação do curso de Ciências Contábeis da UNG – Guarulhos – Centro.

<http://blogs.ung.br/conteudo/guarulhos/ciencias-contabeis>

Essas ferramentas devem ser capazes de trazer informações que correspondam à realidade da empresa, o custeio ABC é reconhecido por minimizar as arbitrariedades existentes na alocação dos custos indiretos. Tal assunto será abordado neste artigo sem a intenção de ser esgotado. Contudo, poderá servir de base para outros estudos que seguirão.

OBJETIVO

O objetivo deste artigo é informar o leitor sobre a importância do método de custeio ABC no processo de gestão empresarial, uma vez que os métodos tradicionais não trazem informações condizentes com a realidade dos negócios.

METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste trabalho, foi realizada uma pesquisa bibliográfica específica e consulta à sites da internet além de vivência prática por meio do estágio.

DESENVOLVIMENTO

Após a Revolução industrial, por volta do século XVIII, houve a necessidade de avaliar os estoques nas indústrias e a contabilidade de custos surgiu para resolver esse problema, assim na apuração do resultado de cada período, era feito o levantamento dos estoques físicos, visto que sua medida em valores era muito simples. Neste contexto, encontrar o custo da mercadoria, numa empresa cuja atividade fim era apenas comercializar, era muito fácil, pois era só somar o preço pago com tributos, fretes e seguros. Porém, no caso das indústrias, a maneira de encontrar o custo da mercadoria era um pouco mais complexa, pois no processo de fabricação envolve-se a compra de matéria prima, o custo com mão de obra, energia, água, tempo e outros fatores. Neste cenário, a contabilidade de custos foi sendo adaptada para ser utilizada como ferramenta para tomada de decisão dentro das empresas e com isso, vários métodos de custeio foram se desenvolvendo: custeio por absorção, custeio variável, custo padrão, RKW e o ABC, que será tratado neste artigo.

Contudo, são necessárias algumas conceituações que ajudarão a compreender os termos utilizados neste documento:

Gastos - Para Martins (2010,p. 24) gasto é a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade”, ou seja, é o esforço financeiro feito pela empresa, é o momento em que a empresa utiliza recursos financeiros e assume uma dívida.

Wernke, diz ainda:

Definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço. É um conceito abrangente e pode englobar os demais itens. Por exemplo: um gasto poder ser relacionado a algum investimento (caso em que será contabilizado no ativo da empresa) ou a alguma forma de consumo (como custo ou despesa, quando será registrado em conta de resultado).
(WERNKE: 2004, p. 11 e 12).

Atividade - processo que combina, de forma adequada, todos os fatores de produção, matéria-prima, pessoas, equipamentos e tecnologias com o objetivo de produzir produtos e serviços (Nakagawa, 1995). Não são apenas os processos de manufatura, mas também a produção de projetos e serviços, como também as ações de suporte a esses processos.

Direcionador de custos de recursos - Martins (2003) define direcionadores de custos de recursos como o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Ele identifica a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

Direcionador de atividades - Segundo Martins (2003), identifica a maneira como os produtos/serviços consomem atividades e servem para custear os objetos de custos, ou seja, indica a relação entre a atividade e os objetos de custos. A quantidade ou percentual de cada direcionador de atividade é denominado fator de consumo de atividade.

Despesas - Martins (2010, p. 25) define despesa como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. As despesas reduzem o Patrimônio Líquido e representam sacrifícios no processo de obtenção de receitas. É um sacrifício financeiro que não está relacionado à produção.

Novembro / Dezembro de 2017 - Informativo do Curso de Ciências Contábeis da – UNG – Univeritas - Unidade Centro.

Responsabilidade técnica: coordenação do curso de Ciências Contábeis da UNG – Guarulhos – Centro.

<http://blogs.ung.br/conteudo/guarulhos/ciencias-contabeis>

Custos - gasto relacionado à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é um gasto utilizado no processo de fabricação de bens ou na prestação de serviços. Por exemplo: compra de matéria prima; de material de embalagem; contratação de mão de obra e etc.

Wernke, define custos como sendo,

Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo. (WERNKE: 2004, p. 11 e 12).

Deste modo, um gasto pode passar de investimento para custos, como é o caso da matéria-prima, ou ser diretamente classificado como custos.

Os custos são classificados como sendo diretos, indiretos, variáveis e fixos.

Custos Diretos – são aqueles que são facilmente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até mesmo a quantidade de força consumida).

Certos custos como energia elétrica, podem ser relevantes, mas não tratados como diretos, já que para isso seria necessária a existência de um sistema de mensuração do quanto é aplicado a cada produto. Por ser caro esse sistema ou por não ser muito diferente o valor obtido, prefere-se fazer a apropriação de forma indireta. (MARTINS, 2010, p. 49).

Custos Indiretos – são aqueles que não oferecem condições de medida objetiva e qualquer tipo de alocação deve ser feita de maneira estimada (como o aluguel, a supervisão, as chefias e etc.). “[...] cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição indireta, fica o custo incluído como indireto.” (MARTINS, 2010, p. 49)

Custos Variáveis – Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro de uma unidade de tempo, o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção, logo, materiais diretos são custos variáveis.

Custos Fixos – Outros custos são contratados por mês, independente de aumentos ou diminuições na produção. Como por exemplo, o valor do aluguel do imóvel em que ocorre a produção. Assim, custos fixos são aqueles cujo valor não se altera em relação à quantidade produzida.

Desta forma, a classificação em custos fixos ou variáveis é feita mediante o volume de atividade e o tempo em que ela ocorre. Se os custos permanecem sem alteração, independentemente da quantidade produzida, eles serão classificados como FIXOS, isto é, existem mesmo que não haja produção e sofrem alteração em algum momento, mas não estão relacionados à produção. Já os custos VARIÁVEIS, sofrem alteração mediante a quantidade de produtos fabricados, pois variam na mesma medida que a quantidade produzida.

Em tese, a identificação de custos e despesas é fácil já que os gastos relativos à produção são custos e os gastos relacionados à administração são despesas. No entanto, existem vários problemas na prática, já que nem sempre é possível fazer uma separação clara e objetiva, visto que muitas vezes acontece de um departamento realizar atividades de outros, como por exemplo: departamento de compras efetua aquisições tanto para a área de produção quanto para a área administrativa, de vendas e assim por diante. Ou o departamento de recursos humanos, cuida tanto dos funcionários da fábrica, quanto dos funcionários da administração. Ou ainda o almoxarifado, que presta serviços à fábrica e a outros setores da empresa.

[...] é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à produção, surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário [...] normalmente, a divisão é feita em função da proporcionalidade entre número de pessoas na fábrica e fora dela [...] (MARTINS, 2010, p.40)

Para tentar solucionar esse dilema da separação entre custos e despesas, Martins (2010, p. 40 e 41) estabelece algumas regras a serem seguidas:

a) Valores irrelevantes dentro dos gastos totais da empresa não devem ser rateados. Considerando o princípio de Conservadorismo e Materialidade se por exemplo, os gastos com o departamento de pessoal forem de 0,4% do total dos gastos totais, devem ser considerados como despesa integralmente, sem rateio para a fábrica.

b) Os valores relevantes, mas repetitivos a cada período, e que tenham sua parte maior considerada como despesa, não devem ser rateados, tornando-se assim, despesa por seu montante integral, princípio do Conservadorismo. Exemplificando: Em uma empresa cuja administração é centralizada, a produção representa 67% dos gastos da empresa, em uma eventual distribuição, 2/3 destes gastos são despesas. Deste modo, o melhor a se fazer é considerar totalmente como despesas.

c) Valores dos quais o rateio é extremamente arbitrário, devem ser evitados para apropriação aos custos. Por exemplo, a apropriação dos honorários da diretoria só seria possível se houvesse um apontamento do tempo e esforço que cada diretor dedicou ao processo de administração, vendas, produção e etc.. Como isso é extremamente arbitrário em qualquer critério de rateio, o mais adequado é considerar esses honorários como sendo despesas no período em que foram incorridos.

Novembro / Dezembro de 2017 - Informativo do Curso de Ciências Contábeis da – UNG – Univeritas - Unidade Centro.
 Responsabilidade técnica: coordenação do curso de Ciências Contábeis da UNG – Guarulhos – Centro.
<http://blogs.ung.br/conteudo/guarulhos/ciencias-contabeis>

Em resumo, só devem ser rateados os valores relevantes, e que por critérios não excessivamente arbitrários, possam ser divididos nos dois grupos.



Quadro Comparativo: Custos x Despesas

Custos	Despesas
Gastos de produção Vinculados diretamente aos Produtos/Serviços	Gastos administrativos e de vendas Não se identificam diretamente à produção
Gastos com o objeto de exploração da empresa (atividade-fim)	Gastos outras atividades não exploradas pela empresa (atividade-meio)

Quadro 1: Comparação entre custos e despesas.
 Fonte: Portal de Contabilidade (2017).

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido também como ABC (Activity-Based Costing) é um método cujo objetivo é reduzir as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

No que se refere ao surgimento do ABC, Kaplan e Cooper (1998, p. 15) sustentam que os sistemas de custeio baseados em atividades apareceram na década de oitenta, tendo por objetivo suprir a necessidade de informações mais precisas sobre o custo de cada atividade envolvida nos processos produtivos e na geração de serviços.

O ABC proporciona uma visão mais estratégica, pois avalia com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, seja ela prestadora de serviços, industrial ou comercial. O método ABC é baseado nas atividades, cabe “primeiramente identificar os custos e as despesas por atividades e depois alocar as atividades aos produtos que são seus portadores finais. Com isso se diz que os custos dos produtos ficam mais exatos” (Leone, 2000, p. 37).

Dentre as várias descrições do conceito do método ABC, pode-se dizer que é uma atribuição de custos diretos e indiretos nas atividades realizadas pela empresa para fabricar produtos e serviços, essa metodologia parte do princípio de que todos os custos cometidos na empresa são originados na realização das atividades.



Figura 1: Diferenças entre o sistema tradicional e o ABC.
 Fonte: CHING (1997, p. 54).

O Custo de atividade é estabelecido pelo acompanhamento, análise e avaliação de cada departamento para se identificar seus objetivos de negócios, os processos individuais de trabalho e os recursos que foram disponibilizados para a execução dessa atividade (Brimson, 1994).

A identificação dos custos das atividades aos objetos de custo (bens e serviços) não depende do volume produzido e sim de uma relação de causa e efeito, ou seja, os recursos consumidos pela atividade são alocados, levando em consideração a sua necessidade e o valor que ela agregou. Uma atividade que não agrega valor é aquela que não é percebida pelo cliente, diferente da que adiciona valor que é percebida pelo cliente, pois se for eliminada afeta o produto final, resultado que será entregue ao cliente.

Novembro / Dezembro de 2017 - Informativo do Curso de Ciências Contábeis da – UNG – Univeritas - Unidade Centro.
 Responsabilidade técnica: coordenação do curso de Ciências Contábeis da UNG – Guarulhos – Centro.
<http://blogs.ung.br/conteudo/guarulhos/ciencias-contabeis>

A figura a seguir, mostra como funciona a sistemática do método ABC, é um exemplo fictício aplicado a um setor de expedição de uma indústria que fabrica perfumes.

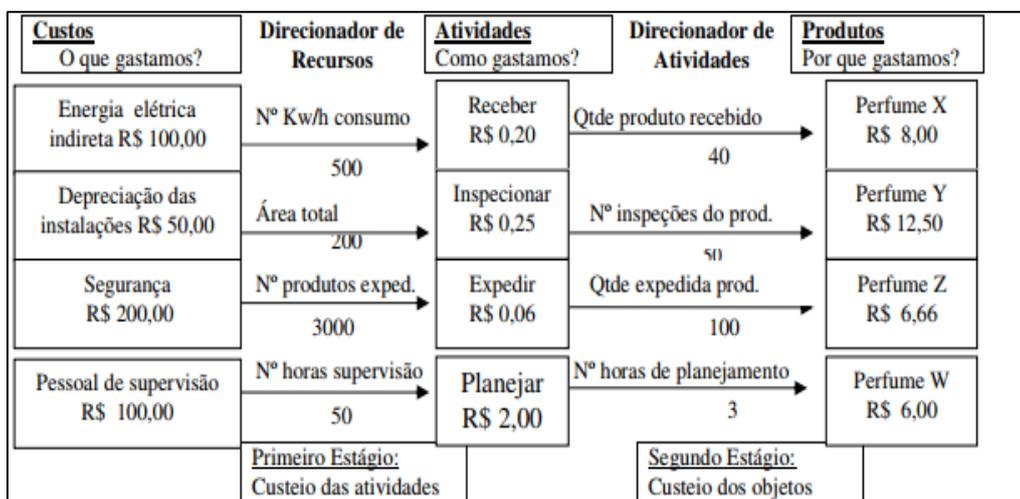


Figura 2: Esquema básico do ABC
 Fonte: Mauad e Pamplona (2003).

Mauad e Pamplona (2003) esclarecem que no primeiro estágio, a atribuição dos custos às atividades, é feita através dos direcionadores de custos de recursos da seguinte forma:

- especificação das atividades;
- rastreamento dos custos;
- identificação e seleção dos direcionadores de recursos;
- atribuição dos custos às atividades.

No segundo estágio, os autores afirmam que é feito o custeio dos objetos de custos de acordo com seu consumo das atividades, através dos direcionadores de atividades:

- definindo os objetos de custos;
- formando grupos de custos de atividades;
- selecionando os direcionadores de atividades;
- calculando os custos dos objetos de custos.

Em outras palavras, os cálculos apresentados na figura 2, demonstram que o valor dos custos indiretos é dividido pela quantidade dos direcionadores de custos, que resulta no custo das atividades, que multiplicado pela quantidade apurada no direcionador de atividades, obtém-se a proporção de valor consumido por aquele produto ou serviço que está sendo custeado.

Para implantação do ABC a empresa deve elaborar um projeto, definindo seu escopo e objetivos, conforme as etapas a seguir:

1ª etapa – Identificar e definir as atividades realizadas por seus recursos indiretos e de apoio, isto é, estabelecer uma definição comum das atividades para toda a organização.

2ª etapa – Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades. Aqui, a organização define os montantes que cada atividade está gastando, sendo definida a sua hierarquia, o que possibilita que todas as despesas sejam mapeadas em nível hierárquico.

3ª etapa – Identificar produtos, serviços e clientes da organização. Perguntas como: quem são nossos clientes, produtos e serviços, além de saber se a organização recebe remuneração adequada para execução das atividades devem ser feitas e respondidas.

4ª etapa – Selecionar geradores de custo da atividade que associem os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes, geradores de custos são medidas quantitativas do resultado de uma atividade. Deve-se escolher entre três tipos de geradores de custo, optando por aquele que melhor convier à organização, são eles:

- A – geradores de transação: avaliam a frequência com que uma atividade é executada, devendo ser usados apenas quando as atividades gerarem as mesmas exigências. Porém, por entenderem que a mesma quantidade de recursos é empregada em uma determinada atividade, poderão levar a conclusões erradas;
- B – geradores de duração: representam o tempo necessário para executar uma atividade, incluindo horas de preparação, inspeção e mão-de-obra direta;
- C – geradores de intensidade: de todos os geradores esses são os mais precisos, devendo ser usados quando os recursos associados à execução da atividade são caros e variam a cada execução da atividade.

Novembro / Dezembro de 2017 - Informativo do Curso de Ciências Contábeis da – UNG – Univeritas - Unidade Centro.

Responsabilidade técnica: coordenação do curso de Ciências Contábeis da UNG – Guarulhos – Centro.

<http://blogs.ung.br/conteudo/guarulhos/ciencias-contabeis>

No método ABC os custos são alocados de forma mais coerente com o processo produtivo, o que permite aos gestores obter informações mais precisas sobre os diversos aspectos das operações industriais facilitando assim a tomada de decisão. Este método gera informações importantes ao processo de gestão, pois torna visível aspectos fundamentais do processo produtivo.

6

CONCLUSÃO

Pelo estudo realizado, percebe-se que o principal objetivo do método de custeio ABC é gerar informação para a gestão empresarial, e com isso aumentar a competitividade das empresas e melhorar suas ações a longo prazo.

O ABC proporciona uma visão mais estratégica, pois avalia com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, seja ela prestadora de serviços, industrial ou comercial, partindo do princípio de que o que consome recursos na empresa são as atividades. Deste modo, o custeio é feito em dois estágios, no primeiro, os custos são atribuídos às atividades através de direcionadores de custos de recursos, no qual acontece a especificação das atividades, rastreamento dos custos, identificação e seleção de direcionadores e atribuição dos custos às atividades. E no segundo estágio, é feito o custeio dos objetos de custos, de acordo com seu consumo das atividades, através de direcionadores de atividades, neste é definido os objetos de custos, são formados os grupos de custos de atividades, seleção dos direcionadores de atividades e por fim o cálculo dos custos dos objetos de atividades, com isso, diminui-se a necessidade de rateios arbitrários, visto que os custos indiretos são alocados aos objetos aonde foram consumidos, de fato.

Este método mostra-se capaz de gerar informações relevantes ao processo de decisão, não apenas no que tange a apurar os custos, mas também à revisão dos processos produtivos, dando uma ampla visão dos pontos que devem ser melhorados dentro do processo, possibilitando a correção de erros e falhas e a atribuição de melhorias para a máxima eficiência da empresa. Desta forma, o ABC é uma forte ferramenta para o gerenciamento das organizações, pois permite que os gestores tenham domínio sobre os custos.

As empresas que desejam implantar este método devem elaborar um projeto para implantação e definir o escopo, o ABC não supera todas as limitações dos sistemas de custeio tradicionais, mas é uma evolução dos outros. Vale ressaltar que de nada serve um sistema de custeio completo e bem elaborado se as informações fornecidas não forem utilizadas, portanto, se os gestores tomarem as suas decisões baseadas nas informações do sistema implantado, tornarão suas organizações competitivas e conseguirão alcançar seus objetivos.

VASCONCELOS, Bárbara J.P. Aluna concluinte do curso de Ciências Contábeis na UNG, unidade Guarulhos Centro em 2017.2. Contato: barbara.vasconcelos@outlook.com.br

MILANI, Anselmo. Prof. Coordenador do curso de Ciências Contábeis na UNG, unidade Guarulhos Centro. Contato: prof.anselmo.mil@gmail.com

REFERÊNCIAS

- BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHING, H. Y.. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LEONE, George S. G. **Contabilidade de Custos**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E.. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E.. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson de O. **ABC/ABM e BSC - Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas**. VII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguay, nov., 2003.
- MILANI, Anselmo; ARRUDA, Regina Oliveira Moraes. Artigo científico sobre considerações sobre artigo científico. Disponível em: <http://revistas.ung.br/index.php/educacao/article/view/2062/1570> acesso em 18 setembro de 2017.
- NAKAGAWA, M.. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Editora Atlas, 1994.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ZANLUCA, Jonatan de Sousa. **Custo ou Despesa?** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custo-ou-despesa.htm>>. Acesso em 17 mai. 2017.

Responsável técnico: *Prof. Me. **Anselmo Milani**, contador, consultor, autor e coordenador e professor no curso de **Ciências Contábeis**, na **UNG-SER**, na unidade Guarulhos – Centro. Mestre em Gestão Educacional.