

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) COMO FERRAMENTA PARA AUXILIAR A GESTÃO DE CUSTOS NOS NEGÓCIOS

Patrícia Tavares Bertolino¹, José César de Faria²

^{1,2}Universidade do Vale do Paraíba – UNIVAP / Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas - FCSA

^{1,2}Av. Shishima Hifumi, 2911 – Urbanova - CEP 12.244-000 São José dos Campos - SP

¹patybertolino@gmail.com

²jose.faria@kodak.com

Resumo—Considerando o *ABC (Activity Based Costing)* como mais uma opção para auxiliar a empresa a alcançar a excelência empresarial pretende-se, com este trabalho, apresentar o Sistema de Custeio Baseado em Atividades como uma alternativa para o gerenciamento de custos, apontando algumas de suas vantagens e desvantagens. O trabalho foi desenvolvido de forma exploratória, utilizando a pesquisa bibliográfica como procedimento técnico. Com base na bibliografia pesquisada verifica-se que existem alguns quesitos que tornam as empresas aptas à utilização da metodologia do *ABC*. Conclui-se que o *ABC*, como ferramenta gerencial de custos, gera informações necessárias para determinar o custo do produto corretamente; melhorar o processo do negócio; eliminar desperdícios (atividades que não agregam valor); identificar os geradores de custo; planejar as operações e estabelecer estratégias que implementem a melhoria contínua e conduzam à qualidade total.

Palavras-chave: excelência, custos, gerenciamento, informações.

Área do Conhecimento: VI Ciências Sociais Aplicadas.

Introdução

A busca por diferenciais competitivos que permitam enfrentar e vencer a concorrência tem modificado o perfil das empresas nas últimas décadas. Para alcançar a tão esperada excelência as empresas optam por diversas filosofias disponíveis no mercado, destacando-se: *TQM (Total Quality Management)*, *JIT (Just in Time)*, *Kaizen (Contínuos Improvement)*, *BPR (Business Processes Re-engineering)* e *ABM (Activity Based Management)*.

Essas filosofias são, de maneira geral, harmônicas entre si, pois apresentam como base a redução de custos, a racionalização das atividades que agregam valor e a eliminação daquelas que não agregam, entre outros. Portanto, independentemente da filosofia adotada pela empresa há consenso que informações relevantes referentes aos custos são essenciais para qualquer organização que tem por objetivo manter ou melhorar a sua competitividade.

Com o decorrer do tempo, paralelamente à evolução tecnológica, houve mudanças na estrutura dos custos. Os sistemas de custeio tradicionais não acompanharam a necessidade das empresas por informações gerenciais exatas e em tempo real. O *ABC – Activity Based Costing*, ou Custeio Baseado em Atividades, vem sendo apontado como uma das melhores metodologias de custeio, pois permite rastrear os recursos consumidos nas atividades e dessas aos produtos e serviços, possibilitando o reconhecimento justo dos custos, conforme o real consumo de recursos.

Este trabalho pretende apresentar o Sistema Baseado em Atividades – *ABC* – como ferramenta gerencial de custos, apontando algumas de suas vantagens e desvantagens.

Metodologia

Este estudo foi desenvolvido de forma exploratória, utilizando como procedimento técnico a pesquisa bibliográfica.

Resultados

Os sistemas de custeio constituem poderosas ferramentas de apoio gerencial para as empresas. Ser competitivo, em um ambiente de grandes incertezas e acentuada concorrência entre organizações, é uma tarefa que exige dos tomadores de decisão, além de habilidades, ferramentas que possam auxiliá-los nesse processo.

Com base na bibliografia pesquisada verificou-se que as empresas aptas a utilizarem o método *ABC* são aquelas que:

- necessitam diminuir o desperdício e aumentar a produtividade;
- desejam se tornar mais organizadas;
- não conseguem reduzir seus custos com a queda da produção;
- desejam implantar um sistema de pagamento por desempenho; e
- tenham a intenção de elaborar um orçamento baseado no desempenho.

Em contra partida, uma organização pronta para o *ABC* pode ser identificada por estar ciente

da necessidade de adotá-lo como cultura corporativa e instrumento de mudança.

Discussão

“Conceitualmente, ABC é uma técnica de controle e alocação de custos que permite: identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade (industrial, prestadora de serviços, instituição financeira, entidade sem finalidade lucrativa, etc.); identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades; atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetro a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos”. (PEREZ JR, J.H.; OLIVEIRA, L.M. de; COSTA, R.G., 2003, p. 227).

Alguns fatores diferenciam os sistemas de custeio tradicional do custeio ABC. Cogan (1998) comenta, resumidamente, que para o sistema de custeio tradicional os produtos e serviços finais são os consumidores dos recursos da organização. No entanto, para Ching (1995), as atividades consomem recursos e não os produtos, como acontece no custeio tradicional. Os produtos surgem como consequência das atividades; busca-se verificar as atividades que realmente adicionam valor aos produtos e clientes e eliminar as que não agregam valor, otimizando, assim, os custos da empresa de forma eficiente e eficaz.

Nakagawa (2001), Ching (1995) e Martins (2000) esclarecem que no sistema ABC deve-se procurar a causa que originou a atividade, ou seja, a causa que deu início à determinada atividade, fazendo uso dos por quês (Por que essa atividade ocorre?). Pela visão do ABC, as empresas concentram esforços na busca dos fatores que geram os custos, ao invés de realizarem cortes indiscriminados como no custeio tradicional.

No contexto organizacional, a atividade pode ser entendida como uma ação desenvolvida dentro de um processo de negócio durante um determinado período de tempo e com resultado definido. Conforme o objetivo do ABC, as atividades podem ser identificadas de forma mais ou menos específicas:

1- se o objetivo for estratégico, como, por exemplo, determinar a rentabilidade das linhas de produtos ou especificar uma política de preços, não há necessidade de um nível de detalhamento muito grande, uma vez que a necessidade primária é atribuir os custos aos produtos de forma acurada;

2- se o objetivo for melhorar o desempenho organizacional, como, por exemplo, eliminar processos que não adicionam valor, as atividades deverão ser definidas minuciosamente.

Independentemente do nível de detalhamento a ser utilizado para a definição das atividades, o

procedimento para identificá-las é o mesmo, ou seja:

- mapear as funções da organização (gerenciais) e os processos de negócio;
- relacionar e descrever as atividades genéricas relacionadas a cada função e processo, verificando se o entendimento obtido é o mesmo das pessoas que as realizam; e
- elaborar o mapa de atividades.

Os mapas resultantes são instrumentos valiosos para a implantação de programas de aprimoramento. O conhecimento do fluxo dos processos de negócio e das atividades irá evidenciar:

- as relações e dependências entre as diferentes áreas da empresa;
- as atividades que estão adicionando ou não valor ao produto/serviço;
- os gargalos que limitam a produção;
- os locais e causas de duplicação de esforços ou de retrabalho; e
- onde o desperdício tem sido tolerado.

É importante ressaltar os seguintes pontos em relação à seleção das atividades a serem analisadas:

- normalmente 20% das atividades consomem 80% dos recursos; assim, deve-se priorizar na análise;
- as atividades altamente correlacionadas ou afins podem ser agregadas em apenas uma;
- cada atividade deve ter somente uma medida de saída (variável por meio da qual se pode identificar e medir os recursos utilizados na realização de uma atividade); se houver duas, significa que a atividade deverá ser desdobrada em duas; e
- os principais instrumentos utilizados para analisar as atividades são: análise documental, entrevistas e observações *in loco*.

As atividades sob análise podem ser classificadas de diversas maneiras, dependendo dos objetivos do ABC. O mais comum é classificá-las quanto:

- ao valor que agregam ao produto:
 - a) VAA (*Value Added Activity*): atividades que agregam valor;
 - b) NVA (*Non Value Added Activity*): atividades que não agregam valor. Ex.: correções, inspeções, estocagem, retrabalho, entre outras.
- a necessidade em executá-las:
 - a) necessárias;
 - b) não necessárias.

As atividades podem, ainda, ser classificadas como primárias, quando dão suporte à missão da organização, ou secundárias, quando dão suporte às atividades primárias.

Para a devida classificação das atividades deve-se coletar os custos, ou seja, determinar as despesas que a empresa tem que realizar para

executar uma determinada atividade. É importante salientar que os custos coletados não necessitam ser exatos, mas representativos e preciosos, uma vez que o ABC não tem funções contábeis.

É necessário rastrear os custos, ou seja, determinar onde estão alocados, com base nos resultados da análise das atividades e da coleta dos custos. Essa fase é de suma importância para o sucesso do custeio ABC, pois caso o rastreamento venha a ser feito de forma indevida, poderá gerar distorções no resultado levando a empresa a tomar decisões incorretas.

As informações fornecidas pelos indicadores do ABC respondem a uma série de desafios gerenciais que se modificam de empresa para empresa; no entanto, alguns desafios são comuns a todas elas. De forma sistêmica, a equipe de gerência deve analisar os custos e demais indicadores de maneira a identificar:

- oportunidades de mudança, principalmente em relação aos procedimentos, tanto durante a fase de diagnóstico operacional quanto à de coleta e análise dos custos; e
- novas oportunidades para a organização, em todos os aspectos, desconsiderando suposições prévias e quebrando paradigmas.

Portanto, para transformar indicadores em informações para tomada de decisão podem ser elencados inúmeros instrumentos, dentre os quais se destacam *Benchmarking*; análises (valor agregado, comparativa, custo x benefício, econômica, econômica funcional e de Pareto) e melhores procedimentos.

Segundo Nakagawa (2001), *cost driver* é um evento ou fator casual que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Assim, pode-se entender que todo fator que venha alterar o custo de uma atividade pode ser considerado um *cost driver*. Nakagawa (2001) considera, ainda, três os fatores mais importantes que devem ser observados na escolha do *cost driver*:

- facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos *cost drivers*, porque os custos de mensuração, juntamente com os custos associados aos erros de decisão, determinam o sistema de custeio no ABC;
- grau de correlação com o consumo de recursos, o qual, em termos estatísticos, deve aproximar-se a um. Ex.: no número de pedidos atendidos (*cost driver*) deve ser proporcional ao montante de recursos consumidos para atendê-los; e
- efeitos comportamentais, que é o critério que oferece maior grau de risco na escolha de *cost driver*, porque serão utilizados na avaliação do desempenho de atividades. Ex.: Se os custos indiretos da empresa são apropriados à área de vendas com base no número de clientes atendidos (*cost driver*), é provável que

procurem atender preferencialmente só os grandes clientes, devido ao valor maior de cada pedido, prejudicando a qualidade de atendimento aos clientes com menos potencial de compras.

Segundo Brimson (1996), a excelência empresarial é a integração eficaz do custo das atividades de todas as unidades de uma empresa para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam ao cliente. Por meio da contabilidade por atividades a empresa é dividida em atividades para o gerenciamento de custos. Dessa forma, ela pode fornecer fundamentos tanto para alcançar a eliminação de distorções e subsídios cruzados causados pelas alocações de custo tradicionais, como oferecer base para melhorar o custo e o desempenho. O potencial de redução de custos torna-se visível pela análise dos custos que não agregam valor e das melhores práticas.

Entre as vantagens da utilização do ABC como ferramenta gerencial de custos, destacam-se:

- melhora as decisões de comprar ou fabricar, estima e define preços com base no custo do produto que reflete o processo de produção;
- facilita a eliminação de desperdício, propiciando visibilidade das atividades que não agregam valor;
- indica as origens dos custos por meio dos *cost drivers*;
- liga a estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais, conseqüentemente possibilita o gerenciamento das atividades que capitalizam a empresa, bem como reestrutura as atividades que não contribuem para alcançar os objetivos do negócio;
- propicia *feedback* quanto à obtenção dos resultados esperados em relação às estratégias que permitam que ações corretivas possam ser iniciadas;
- assegura que tempo, qualidade, flexibilidade e conformidade às metas programadas sejam atingidas;
- encoraja a melhoria contínua e o controle da qualidade total;
- melhora a eficiência do orçamento pela identificação da relação Custo x Desempenho;
- melhora a rentabilidade pelo completo monitoramento do custo do ciclo de vida e desempenho;
- propicia a visão, de maneira geral, dos elementos que mais rápido crescem e que possuem menor visibilidade, componentes dos custos indiretos;
- assegura o cumprimento dos planos de investimento pelo acompanhamento do sistema de contabilidade por atividades que possibilita iniciar ações corretivas quando forem localizados desvios;

- avalia continuamente a eficácia das atividades para identificar oportunidades potenciais de investimentos;
- incorpora objetivos de desempenho externo, metas de custo e estabelece metas específicas em termos de atividades; e
- elimina e soluciona os problemas em lugar de tratá-los como sintomas.

A desvantagem do ABC, em relação ao método tradicional, é que sua aplicação se restringe ao aspecto gerencial, enquanto que o Custeio por Absorção, que adota a premissa de que os produtos absorvem todos os custos de fabricação (fixos ou variáveis), é um método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos e é o adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

Conclusão

Os gerentes necessitam de informações para ajudá-los a alcançar a excelência empresarial. O custeio baseado em atividades muda a forma de as empresas administrarem os custos. Quando uma empresa compreende o que é feito, quanto é bem feito e a contribuição para os objetivos do negócio, aumenta a sua rentabilidade e desempenho.

O ABC, como ferramenta gerencial de custos, gera informações necessárias para determinar um custo de produto correto, melhora o processo do negócio, elimina desperdícios (atividades que não agregam valor), identifica os geradores de custo, planeja as operações e estabelece estratégias que implementam a melhoria contínua e conduzem à qualidade total. Enfim, é uma ferramenta de uso comum por parte de quase todos os sistemas gerenciais atualmente em uso nas organizações, uma vez que gera informações tanto para a gestão do dia-a-dia quanto para o planejamento estratégico.

É importante salientar que o sistema de gerenciamento de custos não propiciará nada além de identificar onde os problemas potenciais são localizados. O que os gestores farão com as informações é que irá determinar o sucesso da utilização do método.

Referências

- BRINSON, J.A. Contabilidade por Atividades. 1. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1996.

- CHING, H.Y. Gestão Baseada em Custeio por Atividade. Ed. Atlas: São Paulo, 1995.

- CHING, H.Y; MARQUES, F; PRADO, L. Contabilidade e finanças para não especialista. 1. ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2003.

- COGAN, S. Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Qualitymark: Rio de Janeiro, 1998.

- MARTINS, E. Contabilidade de Custos. Ed. Atlas: São Paulo, 2000.

- NAKAGAWA, M. ABC Custeio Baseado em Atividades. Ed. Atlas: São Paulo, 2001.

- PADOVEZE, C.L. Contabilidade Gerencial – Um enfoque em sistema de informação contábil. Ed. Atlas: São Paulo, 1997.

- PEREZ JR, J.H.; OLIVEIRA, L.M. de; COSTA, R.G. Gestão estratégica de custos. 3. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.