

MAURO ALEXANDRE ROCHA

**A IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) NAS
PEQUENAS EMPRESAS**

**Monografia apresentada ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas
da Universidade Federal do Paraná, como requisito
para obtenção do título de Especialista em
Contabilidade e Finanças.**

Prof. Orientador: Dr. Lauro Brito de Almeida.

**CURITIBA
2008**

"O sucesso, na maioria das vezes, torna as pessoas humildes, tolerantes e gentis. O fracasso é que as faz amargas e cruéis."

William Somerset Maugham, escritor inglês.

Dedico este trabalho a Deus, em primeiro lugar, pois Dele advém todo meu conhecimento e meu viver, a minha família que muito me incentivou a concluir esta obra, ao meu orientador que me ajudou nesta elaboração e aos docentes do curso que muito contribuíram na formação deste novo saber.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
CEAGs	Centro de Apoio a Pequena Empresa
CEBRE	Centro Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa
CETEB	Centro de Ensino Tecnológico de Brasília
FUBRA	Fundação Universidade de Brasília
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas
UDE/SEBRAE	Unidade de Estratégias e Diretrizes do SEBRAE

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	Tridimensionalidade da Gestão Estratégica de Custos.....	32
Figura 02	A Importância da Contabilidade de Custos.....	35
Figura 03	ABC Versus VCB.....	38
Figura 04	Modelos de Direcionadores de Custos.....	39

ROCHA, M. A. A IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) NAS PEQUENAS EMPRESAS. 2008.

RESUMO

O trabalho proposto visa sugerir uma metodologia de implementação do custeio baseado em atividades (ABC) que permita a sua prática em empresas de pequeno porte. O desafio do trabalho incidiu em disponibilizar esta proposta dentro das possibilidades de recursos desse tipo de organização, sem que isso modifique radicalmente seu quadro funcional ou proponha a implantação de softwares ou recursos computacionais de custos elevados. Diante destas premissas, o procedimento desenvolvido junto com a extensa consulta e revisão dos modelos teóricos disponíveis, possibilitou a proposta de soluções simplificadas que permitem diminuir a demanda por recursos para a prática desse procedimento.

Palavras-chaves: custeio baseado em atividades, implantação, empresas de pequeno porte.

**ROCHA, M. A. THE IMPLANTATION OF THE EXPENDITURE BASED ON
ACTIVITIES (ABC) IN THE SMALL COMPANIES. 2008.**

ABSTRACT

The considered work aims at to suggest a methodology of implementation of the expenditure based on activities (ABC) that it allows practical it's in small business companies. The challenge of the work happened in inside available this proposal of the possibilities of resources of this type of organization, without this modifies radically its functional picture or considers the implantation of software's or computational resources of high costs. Ahead of these premises, the developed procedure together with the extensive consultation and revision of the available theoretical models, made possible the proposal of simplified solutions that allow diminishing the demand for resources for the practical one of this procedure.

Key-words: it defrays established in activities, implantation, small business companies.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1	Crítérios Para Classificação Do Porte Empresarial.....	13
2.2	Características Das Médias, Micro E Pequenas Empresas.....	16
2.3	A Força Representativa Das Médias, Micro E Pequenas Empresas No Desenvolvimento Brasileiro.....	17
2.4	A Mortalidade E O Sucesso Das Médias, Micro E Pequenas Empresas.....	19
2.4.1	A mortalidade.....	19
2.4.2	O sucesso.....	21
3	CUSTOS: DEFINIÇÕES.....	24
3.1	Custos Quanto À Unidade Do Produto.....	25
3.2	Custos Em Relação Ao Comportamento Do Volume Da Atividade.....	27
4	A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	30
5	SISTEMAS E PROCEDIMENTOS DE CUSTEIO.....	34

6	SISTEMA DE CUSTEIO ABC (ACTIVITY-BASED-COSTING): CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES.....	37
6.1	Os Elementos que Compõem o Sistema ABC.....	42
6.1.2	Atividades.....	42
6.1.3	Centro de atividades.....	43
6.1.4	Custo ou direcionador.....	44
7	FASES DE IMPLANTAÇÃO DO ABC NAS PEQUENAS EMPRESAS.....	45
7.1	Levantar E Descrever Os Recursos Consumidos Nas Atividades.....	45
7.2	Identificar Os Recursos.....	45
7.3	Rastrear os Custos.....	46
7.4	Identificar Os Norteadores De Recursos.....	47
7.5	Identificar Os Norteadores De Atividades.....	47
7.6	Alocar Os Recursos Ante As Atividades.....	48
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

1. INTRODUÇÃO

O grupo empresarial, concomitante com a sociedade, vem compartilhando da variação e evolução do mercado, e com isso sofre igualmente alterações, em virtude do progresso tecnológico e da consolidação de novos princípios em uma atmosfera complexa e turbulenta.

Dessa forma, entender o contexto de competitividade no qual as empresas estão inseridas tornou-se imperioso para se determinar o sucesso organizacional, pois com o advento da globalização diversas transformações ocorreram no mercado, dentre elas acesso a produtos de diversas partes do mundo, bem como informações mais transparentes acerca deles.

Esses fatores contribuíram para a criação de um cenário fortemente competitivo para as organizações, fazendo com que as mesmas aumentem a qualidade de seus produtos e alimente a competitividade dos preços, todas essas inovações com a finalidade de fidelizar seus clientes.

O gestor deve ter a ciência de que este é o período de maior mudança para a humanidade, já que tais transformações nunca aconteceram de modo mais célere e muitas vezes em tempo real, sendo assim engajar vantagem competitiva nunca foi tão problemático entre as instituições.

As singularidades dessas transformações mercadológicas exigiram que as empresas buscassem alternativas para se mostrarem competitivas nesse cenário, e desta forma, controlar os custos é sem dúvida, um dos diferenciais para

àquelas que querem ao menos conservar sua posição.

As transformações na representação do arranjo de custos de produção levaram os processos de assimilação dos mesmos, até então utilizados, a se tornarem insuficientes diante das novas reivindicações de um mercado de concorrência acirrada, que vê nas informações integrais um cogente elemento para a impetração da manutenção competitiva das empresas.

Quando agregados os aspectos explanados, a priori, observa-se que, mais do que a precisão, existe a obrigatoriedade das empresas, mesmo as pequenas, de criarem internamente subsídios capazes de conquistar uma fração deste mercado, e para isso devem dar importância a gestão de custos.

Assim, para uma organização ser bem sucedida, não basta ter um planejamento estratégico, ou uma acepção coesa de qual mercado ela almeja fazer parte, ou ainda, perfilhar os alentos que atuam nesse mercado, ela necessita elaborar, além do planejamento e definição de mercado, um caráter vantajoso em relação aos concorrentes, e isso reflete numa boa gerência de seus custos.

Tal posicionamento poderá ser desenvolvido por meio da análise e controle dos custos, o que geraria uma maior competitividade. Esse controle e análise dos custos podem ser fixados através das estratégias de diferenciação ou vantagem, ou seja, proporcionar ao mercado produtos e serviços ímpares ou produzi-los a menores custos dando assim maior margem a organização.

Neste sentido, o objetivo deste estudo é o delineamento de uma

proposta de metodologia para implantação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) em pequena empresa.

Para tanto o trabalho será estruturado da seguinte maneira: no capítulo II são firmadas as bases teóricas que balizam o objeto central de estudo: a classificação do porte empresarial.

O capítulo III discute as bases conceituais de custos, demonstrando que a partir desta explanação se poderá inter-relacionar sua importância com a gestão de custos.

No capítulo IV serão apresentados pressupostos sobre a gestão estratégica de custos e sua interferência na tomada de decisões, a seguir no capítulo V elencar-se-á brevemente alguns pressupostos acerca dos sistemas e procedimentos de custeio.

Com o esquema acima representado serão traçados, no capítulo VI, as diretrizes do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), no intuito de averiguarmos os benefícios de sua implementação nas pequenas empresas. Já o capítulo VII serão expostas as conclusões acerca da pesquisa bibliográfica realizada.

Deste modo espera-se que o conjunto de dados e reflexões aqui trazidos possa contribuir para maior visibilidade nas ações dos gestores, ao mesmo tempo em que serão ponderados os limites e desafios das práticas de seus preceitos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Critérios Para Classificação Do Porte Empresarial

Para se classificar as organizações quanto ao seu porte é necessário levar em consideração alguns parâmetros. No Brasil dois são os fundamentos para essa classificação: o número de funcionários e o faturamento da empresa.

Contudo, mesmo tais fundamentos recebem subclassificações, quando adotados os critérios de agentes como o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas) e o BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento Social), além dos inclusos na legislação, que mesmo empregando o faturamento como elemento classificatório, utiliza valores distintos para essa rotulação quanto ao porte da organização.

Observando os objetivos deste trabalho, é importante que, ao se tomar por apreciação determinadas organizações, acatando ao princípio da consistência, se reflita apenas sobre um parâmetro. É necessário salientar que não existe qualquer impedimento quanto à utilização dos dois parâmetros, podendo-se, ainda, fazer estudos que comparem ambos.

Quanto à delimitação classificatória, vale enfatizar que suas características geram elementos limitantes que, dependendo do objetivo pelo qual

se faz a classificação das organizações, fortuitamente chega-se a inviabilizar sua aplicação.

Assim, de acordo com o IBGE¹ (2003, p. 17)

Critérios como o faturamento em reais (R\$) sofre limitações da desvalorização do valor da moeda no tempo; referente ao critério de empregados tem-se, como fator limitante, o evento de que este não leva em conta as diferenças entre atividades com processos produtivos distintos, caráter intensivo de tecnologia da informação (internet, *e-commerce*, etc.) ou forte presença de mão-de-obra qualificada, podendo ocorrer, em algumas atividades, a realização de alto volume de negócios com a utilização de mão-de-obra pouco numerosa.

De acordo com o CETEB² - Centro de Ensino Tecnológico de Brasília (1995, p. 77),

A necessidade dos mercados sorverem a mão-de-obra envolvida pela II Guerra Mundial é um dos aspectos que marcam o desenvolvimento das empresas de médio, micro e pequeno porte. O auto-emprego e os pequenos negócios eram áreas naturais para o estímulo governamental, uma vez que as grandes empresas agigantavam e formavam os monopólios e posteriormente os oligopólios. Deste modo, a reconstrução dos países mais afetados pela guerra, como o Japão, a Alemanha e a Itália, também cumpriu papel importante para esse desenvolvimento, visto que as pequenas estruturas costumam ser mais ágeis e respondem às flutuações do mercado e às mudanças de hábito do consumidor com menos dificuldade.

Observa-se que nos últimos anos existiu um acréscimo do número de empregados nas empresas de médio, micro e pequeno porte em relação ao total da força de trabalho. Esse acréscimo é derivado da mudança por que passou as grandes empresas a partir dos anos 80.

¹ IBGE - Instituto Brasileiro De Geografia E Estatística. As Micro e Pequenas Empresas Comerciais e de Serviços no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

² CETEB – Centro de Ensino Tecnológico de Brasília. A Grande Dimensão da Pequena Empresa: Perspectivas de Ação. Brasília. SEBRAE, 1995.

O CETEB³ (1995, p.79) aponta que,

A mudança da demanda, o refinamento do gosto dos consumidores tanto para os produtos quanto para os serviços e a estrutura de custos das grandes empresas tornou-se demasiadamente rígida. Mesmo com este cenário, houve um elevado crescimento das empresas de micro e de pequeno porte, isso devido ao custo mais baixo da mão-de-obra e as iniciativas governamentais no campo tributário e de regulamentação. Do lado da oferta, as mudanças tecnológicas, especialmente na microeletrônica, eliminaram as desvantagens das empresas de micro e de pequeno porte em termos de custo de produção.

No Brasil, no início dos anos 1980, à sombra do movimento determinado pelo Programa Nacional de Desburocratização de 1979, o CEBRAE – Centro Brasileiro de Apoio à Pequena Empresa, e suas instituições estaduais, os CEAGs – Centros de Apoio a Pequena Empresa, foram de grande valia para sobrepujar as resistências burocráticas e criar um ambiente propício para a implantação do Estatuto da Microempresa.

Atualmente, a realidade organizacional brasileira destaca-se quando confrontada a outros países. Em uma pesquisa internacional publicada pela Revista Exame⁴ (2004, 36), chegou-se à conclusão de que “o Brasil é o país que apresenta a maior porcentagem de empreendedores, onde para cada oito brasileiros em idade adulta, um está abrindo ou pensando em abrir um negócio”. No segundo lugar estão os Estados Unidos, cujo tamanho é de dez para um.

³ Op. Cit.

⁴ REVISTA EXAME. O Brasil Empreendedor. 734 ed., p.18, fev. 2004.

2.2 Características Das Médias, Micro E Pequenas Empresas

Tais organizações possuem características próprias e exclusivas. Além da expressiva ajuda na origem do produto nacional, na assimilação de mão-de-obra, na criação de renda, elas possuem também a flexibilidade de localização e, ainda, conseguem compor seu capital de modo predominantemente nacional.

Há ainda características que afluem no sentido de confirmar o caráter econômico fundamental dessas organizações.

Em primeiro lugar, percebe-se que as organizações de menor porte mostram melhores resultados em atividades que solicitam habilidades ou serviços personalizados. Nas situações em que produtos ou serviços têm que ser lançados para acatar as particularidades almejadas pelos clientes, essas empresas acabam tendo benefícios sobre as grandes organizações. E, sobre a tecnologia de produção em massa, devido à sua menor complexidade estrutural as médias, micro e pequenas empresas podem realizar trabalhos mais personalizados, o que lhes permitem alcançar vantagens sobre instituições de grande porte.

Outro fator habita no fato de que tais organizações, várias vezes, operam em mercados de constantes transformações. As empresas grandes, antes de arriscarem investimentos, carecem, comumente, produzir quais as tendências mercadológicas e se há potencial satisfatório para determinar resultados expressivos. Em contrapeso, as empresas de médio, micro e pequeno porte normalmente entram com vantagens em mercados desconhecidos, pois são

capazes de reagir ligeiramente conforme a evolução das condições, dada sua estrutura.

As organizações de menor porte fixam-se mais proximamente de seus mercados, reagindo velozmente às mudanças que neles acontecem. Destarte, isso permite atuar com celeridade, o que não parece ser tão fácil quando se trata de empresas de grande porte.

Ainda, Gonçalves e Koprowski apud Motta⁵ (2000, p.87) afirmam que as “médias, micro e pequenas organizações são eficientes em nichos especializados, sendo flexíveis em preços e salários”.

De tal modo, se os investimentos nas grandes empresas estão amarrados nas tendências do ramo industrial e das taxas de juros no mercado, as organizações de menor porte podem investir acerca de seus interesses imediatos de capital.

2.3 A Força Representativa Das Médias, Micro E Pequenas Empresas No Desenvolvimento Brasileiro

Uma grande contribuição das médias, micro e pequenas empresas no desenvolvimento do Brasil são de servirem como um “colchão amortecedor” do desemprego (IBGE⁶, 2003). É provável averiguar que tais organizações constituem-

⁵ MOTTA, Flávia Gutierrez. Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas: Estudo Multicasos em Empresas do Setor Metal-Mecânico de São Carlos. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) São Carlos: USP, 2000.

⁶ Op. Cit.

se como uma opção de ocupação para uma parcela da população que tem condições de desenvolver seu próprio negócio, e em uma opção de emprego formal ou informal para uma grande parcela da força de trabalho excedente, geralmente com pouca qualificação, que não encontra colocação nas empresas de maior porte.

Segundo informações retiradas do IBGE⁷ (2003) e analisando, as contribuições da Unidade de Estratégias e Diretrizes do Sebrae Nacional (UED/Sebrae), nota-se que os anos abarcados entre o final dos anos 90 até a atualidade vem sendo assinalados pela instabilidade na economia brasileira e por baixas taxas de crescimento econômico.

Conforme Mendes⁸ (2004, p.167),

O PIB brasileiro – à exceção do ano 2000, que apresentou taxa de crescimento de 4,4% – obteve, em todos os demais anos, a partir de 1998, crescimento inferior a 2% (1999 = 0,8%, 2001 = 1,5%, 2002 = 2,0%), culminando, em 2003, com o crescimento negativo de -0,2%. Os índices de desemprego, por sua vez, passaram de 14%, em 1995/1996, para 18,3% em 2001/2002 e 19,9% em 2003.

Portanto, frente à situação de dúvidas sobre a retomada dos investimentos, e com a demanda diminuída em consequência do baixo consumo global familiar, que rotacionou baixo crescimento no período além da circunstância de juros altos no mercado financeiro, as organizações, sobretudo as de maior porte, adotaram atitudes conservadoras em suas políticas empregatícias.

Tais medidas evitaram a ampliação de seus quadros funcionais e recorreram a várias outras atitudes para o atendimento de elevações efêmeras na

⁷ Idem.

⁸ MENDES, Judas Tadeu Grassi. Economia: Fundamentos e Aplicações. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

demanda, como o emprego de horas extras, terceirização, inovação tecnológica, dentre outras iniciativas, para a economia de mão-de-obra.

Com essa diminuição da capacidade empregatícia das grandes organizações, além da forte redução dos níveis de investimentos do setor público, responsável, no passado por uma grande origem de empregos ou pela inferência de ocupações no setor privado outras maneiras de geração de empregos passam a ser ressaltadas na economia brasileira (MENDES⁹, 2004).

Em geral, de um lado observa-se a ampliação da capacidade empregatícia das atividades terciárias, abarcando organizações de todos os portes, especialmente em ramos de serviços que receberam investida nos últimos anos (telecomunicações, turismo, informática, transportes, dentre outros) e, de outro, o aumento das atividades dos pequenos negócios, em sentido vasto, incluindo tanto ações formais quanto informais.

2.4 A Mortalidade E O Sucesso Das Médias, Micro E Pequenas Empresas

2.4.1 A mortalidade

Uma vez entendida a importância social, econômica e política das médias, micro e pequenas empresas para o mundo, cabe enfatizar a necessidade de se conhecer, do mesmo modo, o fracasso, ou indicador de mortalidade, nesse

⁹ Idem.

tipo de organizações. É de ciência comum que todo organismo vivo (as organizações) é passível de mortalidade.

Contudo, referindo-se as organizações, há que se analisar o princípio contábil da continuidade, que objetiva, em seu cerne, a conservação da perpetuidade das organizações, a despeito das substituições inoportunas dos indivíduos que as dirigem.

Em se tratando das empresas brasileiras, muito já se falou e se fala sobre a alta taxa de mortalidade das empresas de menor porte. Entretanto, o mais recente estudo do Sebrae¹⁰ (2005), em sociedade com a Fundação Universidade de Brasília (Fubra), mostra os mais novos dados sobre a temática, e uma realidade, ainda que inquietante não tão pessimista.

Eis os dados:

As taxas de mortalidade verificadas para o Brasil e as regiões são de 49,4% para as empresas com até 2 anos de existência (2002); 56,4% para as empresas com até 3 anos de existência (2001); e 59,9% para as empresas com até 4 anos de existência (2000), o que contraria as colocações de muitos “gurus” estudiosos do assunto, que “plantam” taxas altíssimas para os dois primeiros anos de existência, chegando a até 80%, conforme já mencionado. Por sua vez, estes percentuais, consolidados em nível de Brasil, podem ser analisados em termos regionais.

O fechamento antecipado de organizações no Brasil tem sido uma das preocupações de toda a coletividade. Assim, é de essencial importância alcançar elementos que possibilitem identificar os agentes das elevadas taxas de

¹⁰ SEBRAE - Serviço Brasileiro De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas. Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil. Brasília: Sebrae, 2005.

mortalidade das organizações, objetivando a atuação ordenada e efetiva dos órgãos públicos e privados em benefício da permanência das empresas de menor porte, evitando o seu encerramento antecipado.

Os resultados do estudo do Sebrae/Fubra apurados são importantes para auxiliar e estimular outros estudos que apontam para à melhoria das condições de gestão das médias, micro e pequenas empresas, intuindo sua conservação no grupo das empresas de sucesso, bem como à constituição de políticas públicas para um melhor planejamento de obras e programas de apoio a essas organizações, notadamente levando-se em consideração o grande desenvolvimento de tal categoria no país.

2.4.2 O sucesso

Meditando sobre o estudo desenvolvido pelo Sebrae e pela Fubra, além dos elementos de mortalidade que rodeiam as médias, micro e pequenas empresas, ainda foram levantados os aspectos que aclaram o sucesso nos negócios dessas organizações, pois nem todas acabam. O estudo averiguou, então, as categorias que, estando presentes na direção da iniciativa, colaboram para amortizar o índice de fracasso dessas instituições.

Os elementos de sucesso assinalados pelos empresários de acordo com o estudo do Sebrae/Fubra¹¹ (2005) constituem-se em três características

¹¹ Op. Cit.

comuns, a saber: habilidades gerenciais, capacidade empreendedora e logística operacional.

O conhecimento profundo do mercado onde se atua e a estratégia de vendas unificam as denominadas habilidades gerenciais, que conjeturam a elaboração do empresário para interatuar com o mercado e a aptidão para bem administrar o seu negócio.

No mesmo estudo as condições acima foram tidas como as mais relevantes entre todas as recomendações dos gestores sobre as ferramentas de sucesso nos negócios, alcançando 49% e 48% de respostas, respectivamente.

O segundo conjunto de condições representa um enorme condicionante do sucesso da empresa que remete a capacidade empreendedora. O sucesso, aí, diz respeito à acomodação e à capacidade empresarial para chefiar o empreendimento, admitindo, através de habilidades naturais, descobrirem as melhores ocasiões de negócios, assumindo os riscos envolvidos no investimento e conduzindo os negócios em meio a desventuras e dificuldades que aparecem no cotidiano empresarial.

Ainda que as habilidades atinentes à capacidade empreendedora não possam ser apanhadas, é crível, no entanto, seu refinamento através de novos conhecimentos e técnicas de liderança e gestão, abarcando-se aqui a obrigação de conhecimento e domínio da contabilidade como ferramenta de gestão, dada as altas proporções de informações que esta possibilita ao administrador.

Dentre as características que conduzem à capacidade empreendedora é possível destacar:

- Aproveitamento das oportunidades de negócios;
- Perseverança;
- Capacidade de liderança.

O terceiro conjunto de condições para o sucesso está unido à logística operacional do gestor, equipando as bases para a concepção, sustentação e desenvolvimento da atividade empresarial.

Os pontos lembrados representam à capacidade do empresário de empregar de modo competente alguns dos mais respeitáveis fatores de produção utilizados na atividade empresarial, a saber, o capital, o trabalho especializado e os subsídios tecnológicos disponíveis, reunindo-os na atividade produtiva ou comercial da organização para a aquisição dos melhores resultados.

Segundo os resultados do estudo do Sebrae/Fubra, o percentual de gestores que consideraram os fatores relacionados à logística operacional como sendo relevantes para o sucesso dos negócios encontra-se pouco abaixo dos que enfatizam a importância da capacidade empreendedora.

Finalmente, o estudo finaliza que, ordinalmente, os fatores relativos às competências gerenciais ocupam lugar de proeminência entre os condicionantes

do sucesso empresarial, escoltados a seguir pela capacidade empreendedora e logística operacional.

3. CUSTOS: DEFINIÇÕES

De acordo com Martins¹² (2000, p. 43) “custo é o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Outra definição de custo foi adotada por Mendes¹³ (2002, p. 63) “custo é todo aquele gasto ou aplicação de origem que tem como contrapartida uma receita que produza um valor residual ao qual damos o nome de lucro”.

Deste modo, pode-se concluir que custos são todos os gastos acometidos no procedimento de industrialização de certo produto, sendo que os basais custos que constituem o processo de produção são: a matéria-prima, a mão-de-obra, as ferramentas aplicadas ao processo produtivo (energia elétrica, água dentre outras), além da depreciação dos maquinários empregados na linha de produção.

É imperativo ressaltar novamente que custos e despesas não são unívocos, já que os custos estão diametralmente arrolados ao processo de produção de bens ou serviços e as despesas são inerentes à administração, com vendas e

¹² MARTINS, Contabilidade De Custos. São Paulo: Atlas, 2000.

¹³ MENDES, Ivaniilo Guimarães. Controladoria Estratégica. Revista FAE BUSINESS, n.4, dez. 2002 Disponível em: <<http://www.cde.br/pdf/revistafaebusiness/n4dezembro2002/>> Acesso em 25 mai. 2008.

ainda às despesas financeiras, além disso, possuem natureza não manufatureira, associando a demonstração de resultado do estágio do período em que incidem (HORNGREN¹⁴ et al, 1997).

Os gastos com a fabricação de produtos não comercializados ficam em estoque, são deste modo acionados, não constituindo o resultado do período, apenas passando a fazer parte do resultado (lucro ou prejuízo) depois de sua venda (JOHSON & KAPLAN¹⁵, 1996).

Por conseguinte, os gastos incididos inclusive no período que o produto está aprontado para a venda são os custos, a partir daí, qualquer gasto não banca mais custo, e são cognominados de despesas (JOHSON & KAPLAN¹⁶, 1996).

3.1 Custos Quanto À Unidade Do Produto

Para Galoro¹⁷ (1992, p. 78) os custos podem ainda ser classificados em diretos e indiretos, primários e de transformação segundo sua forma de classificação e assimilação aos produtos. São eles:

- Custos Diretos: são gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação sobrepostos inteiramente ao produto. São igualmente cognominados, pois seus valores e quantidades em

¹⁴ HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

¹⁵ JOHSON & KAPLAN. A Relevância da Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

¹⁶ Idem.

¹⁷ GALLORO, L. R. R. S. Custos da Qualidade e da Não-Qualidade. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. Custo como Ferramenta Gerencial. São Paulo: Atlas, 1992.

relação ao produto são de fácil visualização. Definindo-o de uma outra maneira, é o julgamento da contabilização dos custos fabris, segundo o qual apenas os custos que foram decorrência da produção devem ser calculados nos custos unitários. Portanto são diretos todos os gastos com insumos materiais e energéticos; embalagens; salários da mão de obra direta; comissões sobre as vendas; tributação (ICMS, IPI, COFINS), dentre outros.

- **Custos Indiretos:** são gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação apostos indiretamente no produto. É desta forma chamada por ser difícil uma segura visualização de seus valores e quantidades em relação ao produto. São gastos gerais referentes a atividades auxiliares, equivalentes ou correlatas às atividades produtivas e assim, não relacionados a nenhum produto em particular. São ainda indiretos, os gastos administrativos, financeiros, gastos com o processo de produção não associados à unidade produzida tais como, a depreciação dos maquinários e equipamentos, dentre outros.
- **Custos Primários:** é material e a mão-de-obra. É a somatória do material direto e da mão-de-obra direta.
- **Custos de Transformação:** é o esforço despendido pela organização para se obter o produto industrializado. São todos os custos de produção, afora as matérias-primas, os elementos adquiridos já prontos e os recipientes comprados. Logo, abarcam a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Ainda acerca dos custos diretos e indiretos Horngreen¹⁸ (2003, p.19)

completa que:

O grande tema com relação a custos é saber quando ele tem uma relação direta ou indireta com determinado objeto de custo. Os custos diretos são os que determinam objeto de custo e que podem ser coligados com este de maneira economicamente viável, já os indiretos são os que são atinentes a um determinado componente de custo, mas que não possam ser identificados com este de maneira economicamente viável. Os custos indiretos são alocados ao objeto através de métodos de rateio.

Conforme Megliorini¹⁹ (2001, p. 39), as mesmas contas rotuladas como custos diretos e indiretos são também elencadas em custos fixos e custos variáveis. Tal classificação acontece em virtude do desempenho dos subsídios de

¹⁸ Op. Cit.

¹⁹ MEGLIORINI, Evandir. Custos. São Paulo: Makron Books, 2001.

custos referentes às alterações que possam incidir no volume de produção. O conceito do autor é: “a certo nível de produção incorre-se em um montante de custos. Se este nível de produção variar, o consumo de alguns elementos de custos acompanhará esta oscilação para mais ou para menos, e outros não”.

3.2 Custos Em Relação Ao Comportamento Do Volume Da Atividade

Os custos relacionados ao volume da atividade são classificados em fixo, semi-fixos, semi-variáveis e variáveis, de acordo com as variações nos níveis de produção e de vendas.

Os custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume e produção da empresa. Por exemplo, uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor do aluguel do imóvel. Os custos fixos são aqueles que se conservam estáveis não importando o nível de produção.

Matz²⁰ et al (1987, p.623) cita que:

Os custos variáveis e fixos colaboram com a gestão no planejamento e na avaliação do lucro resultante de uma modificação do volume de uma mudança na combinação de vendas, na construção ou na compra de locais e na aquisição de novo equipamento.

São divididos em Custo Fixo de Capacidade, o qual se refere às instalações da organização (depreciação, amortização, etc.) e Custos Fixo

²⁰ MATZ, et al. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1987.

Operacional, que são inerentes as realizações das instalações da organização (seguro, IPTU, etc.).

São características dos custos fixos:

- São quantias fixas dentro de limites de produção, ou até a capacidade máxima;
- São fixos em seu total, mas diminuem proporcionalmente ao número de unidades à medida que a produção aumente;
- O controle de sua ocorrência depende da alta administração e não dos supervisores dos departamentos (PRADO²¹, 2002).

Os custos variáveis são aqueles cujos valores se deformam em função do volume de produção da entidade (matéria-prima consumida). O volume de produção influencia diretamente o seu valor total. O valor por unidade produzida conserva-se constante em relação à quantidade produzida.

São Características dos custos variáveis:

- Altera-se no total em proporção direta ao volume de atividades continuem relativamente constantes do ponto de vista unitário, mesmo que varie o volume de atividades;
- Podem ser apropriados, com certa precisão, aos departamentos;

²¹ PRADO, Lauro Jorge. Guia de Custos. Revista LJP e-Zine. Disponível em:< <http://www.pessoal.sercomtel.com.br/carneiro/GuiadeCustos.htm>> Acesso em: 10 jun. 2008.

- O controle de sua provável ocorrência e consumo são de responsabilidade dos supervisores dos departamentos (PRADO²², 2005).

Quanto aos custos semifixos podem variar de acordo com um período como um reajuste contratual e os custos semivariáveis, são custos que não acompanham a variação da produção são compostos de uma parcela fixa e uma variável (custo de manutenção).

²² Op. Cit.

4. A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

O vocábulo gestão denota o gerenciar de algo, tendo como princípio decisões fundamentadas em preceitos e procedimentos que objetivam o abarcamento daquilo que encontrar-se conexo a missão pré-estabelecida pelos proprietários de uma organização.

Conforme Chiavenato²³ (1993), gestão é a prática do gerir, gerenciar ou conduzir uma organização com a finalidade de alcançar efeitos positivos, auxiliados por indivíduos que, em conjunto, se esforçarão para que isto ocorra.

Todo esse processo de gerir implica numa concentração de esforços para que se abarque o maior número de indivíduos dentro da empresa, no intuito de aperfeiçoar e otimizar o desempenho organizacional, abolindo desperdícios de tempo e de materiais.

Deste modo, é seguro afirmar que toda instituição, mesmo as pequenas empresas, faz uso da gestão, mesmo que o modelo utilizado seja simples ou complexo, com suas peculiaridades minutadas ou não, embasadas pela ciência ou pelo empirismo, objetivando a colaboração entre a administração e a empresa em si (CHIAVENATO²⁴, 1993).

²³ CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à Teoria Geral da Administração. São Paulo: Atlas, 1993.

²⁴ Idem.

Ainda conforme o autor supracitado é correto explicar que um modelo de gestão envolve um conjugado de preceitos e de princípios, cujo escopo é nortear o processo administrativo organizacional para que ela apreenda seus objetivos.

Referindo-se ao vocábulo estratégia, Oliveira²⁵ (1983, p. 147) a conceitua como o "conjunto de decisões elaboradas, com o intuito de nortear o posicionamento da empresa no ambiente".

Assim, para se elaborar uma gestão de custos estratégica faz-se cogente envolver os aspectos de cada uma das cátedras da empresa, isto é: a partir dessa análise deve-se avaliar o desenvolvimento e dissolução de problemas, bem como procurar meios para ultrapassar as contingências.

Elaborar estratégias, por conseguinte, implicam na existência de metas, recursos disponíveis e condições de prática, para tanto, partindo de alternativas que propendam para o reforço da competitividade.

Chiavenatto²⁶ (2000, p. 97) depreende estratégia como "um conjunto de políticas capazes de orientarem e guiarem o comportamento da empresa a longo prazo".

Logo, quando se explana sobre gestão estratégica de custos, é necessário abordá-la sob uma visão tridimensional que considere aspectos operacionais, os aspectos econômicos e aspectos financeiros, só desta forma a

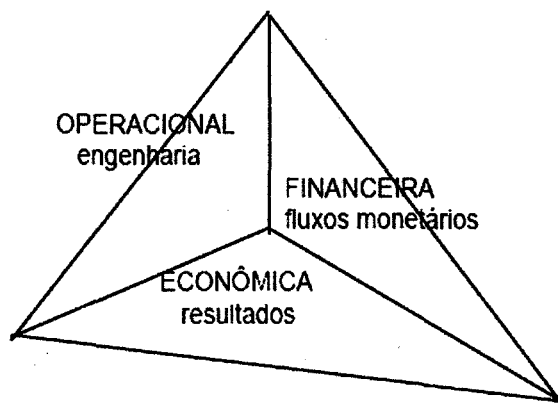
²⁵ OLIVEIRA, Djalma de P.R. Planejamento Estratégico. São Paulo: Atlas, 1983.

²⁶ CHIAVENATO, Idalberto. Administração: Teoria, Processo e Prática. São Paulo: Makron, 2000.

gestão estratégica poderá impetrar resultados positivos para a empresa, e mais, na gestão de custos esse aspecto delata uma abordagem que dá relevância às informações como fator necessário para a elaboração dessa estratégia.

A figura a seguir demonstra a tridimensionalidade da gestão estratégica de custos.

Figura 01 - Tridimensionalidade da Gestão Estratégica de Custos



Fonte: (Araújo, 2003)

Destarte, pelo cenário mundial de constantes transformações econômicas que se estabelece por meio da globalização e alta competitividade, a organização para se manter no mercado, necessita substancialmente de uma gestão estratégica de custos com competência para alvitrar bons resultados, e a empresa só conseguirá alcançar esse objetivo, por meio de medidas estratégicas que facilite a tomada de decisões, ou seja, informações que possibilitem aos administradores maior dinamicidade de ações e uma inferência concreta que tenha por finalidade tornarem mínimas perdas da produção.

Para tanto a contabilidade deve ser vista como um sistema de orientação, que permita conduzir a gestão no sentido de se conseguir a melhor qualificação dos produtos e maior eficácia dos processos.

Neste sentido elucida Leone²⁷ (1996, p.18):

A Contabilidade de Custos refere-se atualmente às atividades de coleta e abastecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os níveis, desde as alistadas com operações repetitivas até mesmo as de natureza estratégica, não recursivas, e, também, auxilia na formulação das fundamentais políticas das organizações.

A relevância de um sistema contábil com estas peculiaridades torna-se uma cobrança do mercado atual, onde a celeridade na tomada de decisões é tão respeitável quanto à competência de movimentar-se para a excelência e propriedade que se difundiu e distribuiu-se por todo o mundo moderno.

Berliner & Brimsom²⁸ (1992, p. 11) explanam que:

Os objetivos de um sistema de gerenciamento de custos é adequar informações que colaborem com as empresas a utilizar seus recursos com objetivo de produzir serviços e/ou produtos competitivos em relação aos de custos, qualidade, funcionalidade e prazos, no mercado mundial.

Portanto, enfatizar a necessidade e até mesmo a obrigação organizacional de fixar um sistema de gerenciamento estratégico de custo torna-se imprescindível para alcançar a competitividade e proferir maiores resultados frente ao novo paradigma mercadológico.

²⁷ LEONE, George S. G. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 1996.

²⁸ BERLINER, C. & BRIMSOM, J. A. Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas. São Paulo: T.A. Queiroz, 1992.

5. SISTEMAS E PROCEDIMENTOS DE CUSTEIO

Segundo Kaplan & Cooper²⁹ (2000, p.18):

Certos administradores financeiros incomodam-se com a existência de vários sistemas de custeio na organização. Finalmente, se a instalação e a manutenção de um sistema já são caras, como se justificam três sistemas.

Para esses autores o gerenciamento fundamentado em atividades, complementa outros empreendimentos de aperfeiçoamento organizacional. Igualmente descrevem como os gestores podem alcançar os benefícios tanto dos aumentos atuais na teoria de gerenciamento de custos quanto da instalação de novos preceitos de planejamento de recursos.

A inicial função do Sistema de Custos é a consideração do que está acontecendo na empresa. E essa primeira classificação já começa a trazer diversos problemas de natureza comportamental dentro de qualquer instituição. Mesmo quando ele é arraigado não com a finalidade de controlar, ainda acaba por acender reações.

Assim Martins³⁰ (2000, p.350) explica que:

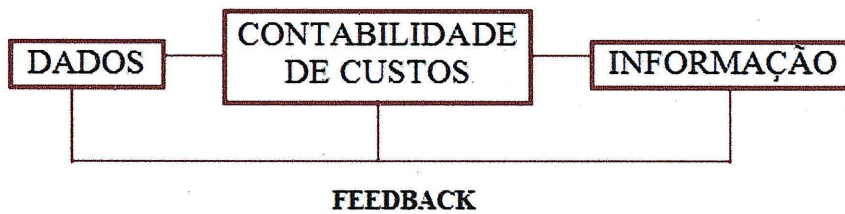
O uso indistinto de “pacotes” de Sistemas, já pré-moldados e delineados, pode, na maior parte das vezes, atentarmos extraordinários insucessos. O que um vizinho necessita em termos de informações não é essencialmente o que o outro precisa, e o que um funcionou bem quem sabe não seja um bom remédio para o outro.

²⁹ KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e Desempenho: Administre seus Custos para ser mais Competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

³⁰Op. Cit.

Martins³¹ (2000) enfatiza a utilização da Contabilidade de Custos para o papel de controles relacionados ao cumprimento de padrões, orçamentos e outros modos de previsão, em vistas ao ulterior acompanhamento e análise.

Figura 02 – A Importância da Contabilidade de Custos



Fonte: (LEONE, 1996)

Kaplan e Cooper³² (2000, p.177) relatam que:

As deformidades suscitadas pelos sistemas de custeio tradicionais, em particular os que se baseavam na mão-de-obra direta para alocar custos indiretos e de apoio aos produtos, levaram várias empresas no início e meados da década de 80 a utilizar o custeio baseado na atividade para atribuir com maior exatidão seus custos de despesas administrativas aos produtos.

Tais doutrinadores também abordam em sua obra como o gerenciamento de custos contemporâneo pode e deve ser difundido tanto na indústria quanto em organizações que prestam serviços, e desta forma abarcar todas as atividades da empresa.

³¹ Op. Cit.

³² Op. Cit.

Tung³³ (1994) relata a implantação de estimativas nas empresas mostrando de maneira integrada os diferentes elementos que constituem o orçamento. Descreve ainda sobre como organizar o orçamento e apresentar métodos de previsão empresariais mais utilizados.

Finney³⁴ (2000) igualmente propicia um exemplo de incremento de orçamento enfocando o orçamento do aspecto do trabalho dos gerentes e seu pessoal, para auxiliar os administradores a terem uma melhor ação gerencial.

Assim, com o intuito de oferecer os principais julgamentos em que se baseiam os métodos de custeio dos produtos e as teorias para a constituição de preço de venda, se fez breve comentário das definições comumente empregadas por alguns autores, avaliadas como importantes para a análise e tomada de decisões.

³³ TUNG, Nguyen H. Orçamento Empresarial e Custo-Padrão. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.

³⁴ FINNEY, Robert G. Como Elaborar e Administrar Orçamentos. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

6. SISTEMA DE CUSTEIO ABC (ACTIVITY-BASED-COSTING): CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Diversas são as propostas para a gestão de custos, sendo que o método ABC foi a princípio elaborado para resolver as dificuldades advindas da grande competição que abrange as organizações no mundo globalizado.

Seus idealizadores foram Robin Cooper e Robert Kaplan ambos docentes da Universidade de Harvard.

Kaplan e Cooper³⁵ (2000, p. 329) ressaltaram três elementos autônomos, porém que em conjunto afluem para a indigência do emprego do ABC:

- 1) A estrutura de custos das empresas modificou-se completamente. No início do século XX, o trabalho direto representava cerca de 50% dos custos totais de produção, com as matérias primas representando 35% e o "overhead" 15%. Atualmente, o "overhead" ronda 60% dos custos de produção, os custos das matérias primas cerca de 30% e o trabalho direto 10%. É obvio que na atual estrutura de custos das empresas, a utilização do trabalho diretamente à produção como base de repartição já não faz sentido.
- 2) O nível de concorrência que as empresas enfrentam cresceu substancialmente. Conhecer quais são os reais custos de produção é um fator chave da sobrevivência empresarial.
- 3) O custo da medição das atividades decresceu substancialmente com o desenvolvimento dos sistemas e tecnologias de informação.

Khoury & Ancelevicz³⁶ (2000, p.62), destacam que:

Custeio ABC é uma tentativa de aperfeiçoamento do sistema tradicional de custos, principalmente quanto ao objetivo de tomada de decisões administrativas, tais como apreçamento, introdução e eliminação de produtos e/ou serviços e, quanta às filosofias recentes

³⁵ Op. Cit.

³⁶ KHOURY, Carlos Yorghi & ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsias do Sistema de Custos Abc. In Revista de Administração de Empresas - RAE, v 40, nº. 1, São Paulo: FGV, 2000.

de administração da produção voltadas à qualidade e à competitividade, em função de sua maior acurácia.

Kaplan e Cooper³⁷ (2000, p.347) enfatizam que:

Os sistemas são integrados de tal modo que tanto o sistema de melhoria operacional quanto o Sistema ABC forneçam as informações necessárias aos relatórios financeiros periódicos externos. Além disso, o sistema de melhoria operacional atualiza índices geradores do custo da atividade do sistema ABC com base em mudanças sustentáveis na eficiência e na capacidade da atividade. O sistema ABC, por sua vez, é usado para o orçamento baseado na atividade, em que os recursos a serem fornecidos a todos os departamentos e processos de negócios da empresa são determinados pelas demandas previstas desses recursos de produtos, serviços e clientes. Usando os recursos de simulação no sistema ABC, os gerentes podem considerar as implicações de importantes mudanças no projeto de produto, mix de produtos e relacionamentos com fornecedores e clientes, e as informações do sistema ABC podem ser usadas para a definição do preço de transferência, a fim de informar aos departamentos operacionais e às unidades de marketing e de vendas sobre a economia das decisões de vendas ao cliente e ao produto.

O sistema ABC apresenta uma maior identificação dos recursos aos elementos geradores dos custos consumidos por produto, ou por outros componentes de custos, através de direcionadores de recursos e atividades, dentro do método produtivo.

Figura 03 - ABC Versus VCB

	ABC*	VBC**
Escopo	Eficácia dos custos	custos para controle
Objetivos	competitividade das empresas	elaboração de relatórios financeiros
Gestão	Visão <i>ex-ante</i>	visão <i>ex-post</i>
Análise	Visão tridimensional	visão bidimensional
Mensuração	Acurácia	Exatidão

Fonte: (NAKAGAWA, 1994)

³⁷ Op. Cit.

Nesse modo de custeio, são colocados recursos às atividades por meio de direcionadores de custos, sem empecilhos dos centros de custos, abrangendo todo o processo de produção. A maneira de custeio é efetuada com o subsídio de direcionadores de recursos e direcionadores de atividades como mostra a figura abaixo.

Figura 04 – Modelos de Direcionadores de Custos

Elementos de custos (recursos)	Direcionadores de recursos
Pessoal (salários, encargos, provisões para Férias e 13º salário)	Tempo
Instalações (seguro, aluguel, impostos)	Área ocupada
Material de uso e consumo da administração	Número de requisições de material Valor requisitado
Depreciação	Valor das máquinas, equipamentos e instalações utilizadas pela atividade
Manutenção	Número de manutenções Tempo de manutenção

Fonte: (VILELA, 2000)

Segundo Boisvert³⁸ (1999, p.69), os direcionadores de recursos mensuram o emprego dos recursos pelas atividades, produzindo o custo das atividades consumistas de recursos, o autor ressalta que “na visão de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas, o ABC procura custear processos”.

O método ABC é ainda um sistema que tende considerar as atividades desempenhadas por uma organização, valendo-se de vetores para prenotar as despesas de modo realista.

³⁸ BOISVERT, Hugues. Contabilidade por Atividades: Contabilidade de Gestão – Práticas Avançadas. Tradução: Antonio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

O preceito basilar do ABC é que as atividades são agentes dos custos, e os produtos incidem nestes mesmos custos por meio das atividades que eles determinam (MATTOS³⁹, 2002).

O ABC, assim, muni os administradores de informações indispensáveis para tornarem modificáveis quase todos os gastos administrativos; todavia, eles só podem contrair, ministrar e nutrir os recursos cogentes para abastecer demandas características no anos subseqüentes.

O sistema ABC é o que melhor acolhe as necessidades administrativas de identificar a atuação das atividades, os custos dos processos capitais e os custos das atividades que não acrescentam valor, além disso, possibilita levantar o balanço da qualidade e da produtividade e determinar o custo-meta da organização.

Padoveze⁴⁰ (1997, p.251) traz à baila que:

O custo ABC é definido comumente como um método de custeamento que atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades de cada produto. O custeamento baseado em atividades é fundamentado no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

O sistema de custeio baseado em atividades impede ao máximo a alocação dos custos fundamentado em critérios de rateios, porquanto o mesmo tem

³⁹MATTOS, José Geraldo. Sistema de Custeio. Disponível em: <<http://www.gea.org.br>>. Acesso em 01 jun. 2008.

⁴⁰ PADOVEZE, Clóvis L. Contabilidade Gerencial: um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

como uma de suas singularidades o rastreamento dos custos para atribuí-los com rigorosidade a cada elemento de custeio.

Segundo Sakamoto⁴¹ (1999, p.81)

O custeio baseado em atividades não deve ser pensado apenas como um sistema contábil histórico, que fornece informações de custos já incorridos na empresa. O ideal é que o ABC seja usado de forma ativa para estimar os custos de atividades que serão executadas no período corrente e em períodos futuros.

Portanto, além de cominar melhor os custos anteriores, tal sistema possibilita medir com maior exatidão a quantidade de recursos providos nas atividades para tomadas de decisões que podem inferir nos custos futuros.

Martins⁴² (2000, p.346) menciona que:

Qualquer que seja o Sistema a ser adotado, qualquer que seja o número de detalhes necessários à sua alimentação e qualquer que seja a finalidade da sua implantação, sempre existirão problemas com a resistência do pessoal da produção, principalmente quando pela primeira vez são solicitados diversos dados dela.

E ainda Nakagawa⁴³ (1993, p.38) relata que:

As atividades são desempenhadas em resposta à necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir os produtos de acordo com a real demanda dos clientes e são elas que devem fazer parte os objetivos de observação, coleta registro e análise de um sistema de custeio.

Dessa forma, cada categoria organizacional banca um centro de custos responsável pelos motes referentes à identificação, alocação e divisão dos

⁴¹ SAKAMOTO, Frederico T.C. Proposta de um Sistema de Informações para a Indústria Avícola Consistente Com os Conceitos de Excelência Produtiva. Florianópolis: UFSC, 1999.

⁴²Op. Cit.

⁴³ NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas, 1993.

custos, responsáveis pela identificação de norteadores de recursos das atividades consumidoras de custos.

6.1 Os Elementos que Compõem o Sistema ABC

6.1.2 Atividades

Amplamente as atividades podem ser entendidas como as ações pelas quais é elaborado todo o processo de criação de bens ou serviços que as organizações produzem, tais ações são formadas pelo seguinte conjunto: indivíduos, tecnologia, procedimentos e ambiente, que quando empregados de modo simultâneo são capazes de gera a produção.

Neste sentido Nakagawa⁴⁴ (2001, p. 43) ensina que:

A atividade acontece a partir do processo de um ajuste deflagrado por um fato, que é consequência ou resultado de uma ação externa. São as atividades que consomem recursos, denominados de fatores de produção, que podem ser adquiridos interna ou externamente. O direcionador ou vetor de custo definido adiante, é quem determina ou influencia o consumo dos recursos pelas atividades e a partir dessas para os serviços.

E Ching⁴⁵ (2001, p.49) relata que “atividades são caracterizadas como o nível em que as ações são tomadas. Atividades são o que as empresas fazem”. O autor ainda afirma que toda e qualquer alteração almejada tem que advir naquilo que as organizações e, conseqüentemente, no que os indivíduos fazem, portanto, toda e qualquer transformação deve acontecer nas atividades.

⁴⁴ NAKAGAWA, Masayuki. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

⁴⁵ CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

Deste modo, pode-se assegurar que as atividades são fundamentos para a gestão de custos, e, ao considerar uma organização por meio de suas atividades, é crível abordar um nível no qual se podem tomar ações que garantam a consistência dos objetivos.

6.1.3 Centro de atividades

Centros de Atividades são agrupamentos de atividades que tem um desígnio comum ou que tenham custos se comportem de modo análogo, capaz de provocar com facilidade relatórios de dados com centros de amontoamento de atividades alistadas (CHING⁴⁶, 2001).

Para Cogan⁴⁷ (1998) o destaque deve ser dado na reestruturação de informações advindas da contabilidade tradicional, tornando os centros de custos em centros de atividades.

Assim, olham-se os custos sob o prisma de atividade que será composta pela soma dos recursos que consome de cada um dos domínios que precisam agir para que a atividade seja efetuada.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ COGAN, Samuel. Modelos ABC / ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

6.1.4 Custo ou direcionador

Ching⁴⁸ (2001) designa o vetor de custo como responsável pela origem do custo e observa a relação de causa-efeito-custo, alocando ainda que este possa ser considerado como um elemento positivo ou negativo.

Os fatores positivos são os que dão origem a atividades que acrescentam valores aos serviços e que devem ser analisados com o objetivo de serem melhorados.

Já os negativos devem ser abolidos, pois causam atividades que não acumulam valores aos serviços e são obra de problemas que apenas esgotam recursos ou de falhas de qualidade.

⁴⁸ Op. Cit.

7. FASES DE IMPLANTAÇÃO DO ABC NAS PEQUENAS EMPRESAS

7.1 Levantar E Descrever Os Recursos Consumidos Nas Atividades

Fazer um levantamento e uma descrição de todos os custos abarcados no processo, classificando as atividades referentes a ele, bem como determinar os custos de cada atividade, torna-se imprescindível para o bom desempenho do ABC.

Conseqüentemente, para se balizar o custo de uma atividade, devem-se localizar todos os gastos executados nas várias etapas do processo, particularizando-os pelas atividades que foram elaboradas ao longo do processo.

7.2 Identificar Os Recursos

Nessa etapa, buscar-se-á identificar e mensurar os recursos consumidos pelas várias atividades inculdas no processo.

Com relação à aquisição dos valores dos recursos, é cogente examinar qual item de recursos consumidos pela organização foi aplicado ao campo onde se almeja trabalhar para porvindoura atribuição às atividades.

7.3 Rastrear os Custos

Para se impetrar subsídios sobre os custos referentes à pessoal enredado e outros recursos empregados, procurar-se-ão dados nas atividades cumpridas pelos funcionários; nos custos de pessoal implexo em cada atividade e nos custos referentes a outros recursos utilizados.

Primeiramente, angariam-se essas informações pelas contas de razão da empresa, congregando-se essas contas conforme as atividades desempenhadas. Em seguida, calcula-se o número de funcionários abarcados nas atividades, bem como o tempo consumido no seu cumprimento.

Proventos e custos referentes à pessoal são cominados às atividades pela alíquota de tempo gasto no desenvolvimento de uma atividade, tendo por embasamento uma taxa horária alcançada pela divisão do salário pela quantidade de horas trabalhadas.

A seguir, identificam-se os outros recursos que foram empregados na efetivação da atividade, deliberando-se um critério de alocação desses custos às atividades elaboradas.

Localizados os custos com pessoal e de outros recursos usados no desenvolvimento das atividades, a utilização do fator tempo de execução será o componente basilar para o cálculo de desempenho dos serviços prestados em escritórios contábeis.

7.4 Identificar Os Norteadores De Recursos

Como os norteadores de recursos são elementos que podem desvirtuar o custo de uma atividade, é necessário ter um critério definitivo na escolha dos mesmos, pois uma opção mal feita implicará em deformidades nas estimativas, deste modo, aconselha-se obter tais informações diretamente com os funcionários envolvidos nas atividades, já que eles possuem informação minudenciada de como essas atividades adolecem e de como os recursos são por elas consumidos.

A metodologia para o bom emprego do ABC envolve um rol de recursos, atividades e objetos de custos; os recursos são delineados pelos custos que inferem no cotidiano da organização, como por exemplo: materiais, mão-de-obra e manutenção. Esses recursos são reservados às atividades, por meio dos norteadores de recursos e desses, aos artificios de custo pelos norteadores de atividades.

7.5 Identificar Os Norteadores De Atividades

Os norteadores de atividades advertem os gestores no sentido de como os produtos ou serviços consomem atividades. Servem para pagar os produtos ou serviços, corroborando com a ligação entre as atividades e os produtos ou serviços. Esses norteadores mensuram a assiduidade e a veemência das demandas alocadas sobre as atividades pelos objetos de custo.

Exemplo: como o processo “corte de tecido” consome a atividade “cortar o tecido”, ou seja, qual o tempo despendido para calcular o corte.

7.6 Alocar Os Recursos Ante As Atividades

O custo de uma atividade abrange todos os recursos necessários para executá-la. As alocações devem garantir que as disposições de custos compreendam todos os custos da organização, tais como proventos, encargos sociais, materiais, depreciação, energia, instalações dentre outros, para que o método de custeio reflita sua eficácia.

Quando os custos não podem ser colocados inteiramente a produtos ou serviços, gera-se um embasamento para colocar cada um deles às atividades, denominada de geradores de custos. Depois de achados os geradores, deve-se procurar subsídios que aconselham a melhor abundância de geradores que está agregada a cada atividade base do custeio.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objeto de pesquisa da presente monografia se refere a implementação do custeio baseado em atividades nas empresas de pequeno porte, tendo como prerrogativa assegurar melhores condições para a sobrevivência de organizações de tal área, enfatizando que dispor de ferramentas que facilitem sua administração propiciam cada vez mais a perpetuação de sua competitividade.

Desta forma, o emprego de subterfúgios elencados nesta monografia necessita ser incentivado para que sirvam de exemplo no desenvolvimento de estudos para outros vertentes, criando assim uma fundamentação concreta para o aumento da competitividade das organizações e não obstante, para a economia do país.

Implementações como estas é que rompem os limites que encurtam o desenvolvimento das pequenas empresas no país. Igualmente, é cogente ainda salientar que, não basta instituir somente políticas de crédito e benefícios fiscais para o segmento, tais subsídios devem ser acompanhados de um maior apoio gerencial às empresas.

A maneira como as pequenas empresas estão estruturadas, no que se refere à organização, constitui-se ainda num elemento que favorecerá ou dificultará a influência mútua do setor contábil, cogitando no sucesso ou ineficiência do sistema organizacional.

Destarte, o conhecimento abarcado por este estudo deve, como em todo trabalho de caráter científico, trazer progresso e acréscimos para o ramo a qual é destinado.

Considerar os resultados deste trabalho abrange mais do que elementos técnicos, abrange ainda fatores sociais, indivíduos que por opção ou pela falta dela, seguem seus ideais para cultivarem uma organização para novos itinerários, e que carecem descobrir no cerne acadêmico embasamentos que lhes possibilitem cunhar caminhos duráveis e seguros.

Ao mostrar esses elementos como fonte para o desenvolvimento contínuo das pequenas empresas, esta monografia visa estabelecer o que toda e qualquer pesquisa deve procurar: o progresso do indivíduo e do seu espaço, obrigação esta que deve direcionar todos os que se destinam a suscitar melhores condições de incremento para a sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERLINER, C. & BRIMSOM, J. A. Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas. São Paulo: T.A.Queiroz, 1992.

BOISVERT, Hugues. Contabilidade por Atividades: Contabilidade de Gestão – Práticas Avançadas. Tradução: Antonio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

CETEB, Centro de Ensino Tecnológico de Brasília. A Grande Dimensão da Pequena Empresa: Perspectivas de Ação. Brasília. SEBRAE, 1995.

CHIAVENATO, Idalberto. Administração: Teoria, Processo e Prática. São Paulo: Makron, 2000.

_____, Idalberto. Introdução à Teoria Geral da Administração. São Paulo: Atlas, 1993.

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

COGAN, Samuel. Modelos ABC / ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

FINNEY, Robert G. Como Elaborar e Administrar Orçamentos. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GALLORO, L. R. R. S. Custos da Qualidade e da Não-Qualidade. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. Custo como Ferramenta Gerencial. São Paulo: Atlas, 1992.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

IBGE, Instituto Brasileiro De Geografia E Estatística. As Micro e Pequenas Empresas Comerciais e de Serviços no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

JOHSON & KAPLAN. A Relevância da Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e Desempenho: Administre seus Custos para ser mais Competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

KHOURY, Carlos Yorghy & ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsias do Sistema de Custos Abc. In Revista de Administração de Empresas - RAE, v 40, nº. 1, São Paulo: FGV, 2000.

LEONE, George S. G. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Contabilidade De Custos. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTOS, José Geraldo. Sistema de Custeio. Disponível em: <<http://www.gea.org.br>>. Acesso em 01 jun. 2008.

MATZ, et al. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1987.

MEGLIORINI, Evandir. Custos. São Paulo: Makron Books, 2001.

MENDES, Judas Tadeu Grassi. Economia: Fundamentos e Aplicações. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MENDES, Ivanildo Guimarães. Controladoria Estratégica. Revista FAE BUSINESS, n.4, dez. 2002 Disponível em: <<http://www.cde.br/pdf>> Acesso em 25 mai. 2008.

MOTTA, Flávia Gutierrez. Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas: Estudo Multicasos em Empresas do Setor Metal-Mecânico de São Carlos. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) São Carlos: USP, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

_____, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Djalma de P.R. Planejamento Estratégico. São Paulo: Atlas, 1983.

PADOVEZE, Clóvis L. Contabilidade Gerencial: um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PRADO, Lauro Jorge. Guia de Custos. Revista LJP e-Zine. Disponível em:< <http://www.pessoal.sercomtel.com.br> > Acesso em: 10 jun. 2008.

REVISTA EXAME. O Brasil Empreendedor. 734 ed., p.18, fev. 2004.

SAKAMOTO, Frederico T.C. Proposta de um Sistema de Informações para a Indústria Avícola Consistente Com os Conceitos de Excelência Produtiva. Florianópolis: UFSC, 1999.

SEBRAE, Serviço Brasileiro De Apoio Às Micro E Pequenas Empresas. Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil. Brasília: Sebrae, 2005.

TUNG, Nguyen H. Orçamento Empresarial e Custo-Padrão. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.