UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIEL BENDER CALESSO

Análise de custos com foco nos métodos ABC, Variável e Absorção

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre
Junho 2010

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 4
1.1 A PROBLEMÁTICA 6
1.2 JUSTIFICATIVA 6
1.3 OBJETIVOS 7
1. 4 MÉTODO 7
2 CONSIDERAÇÕES GERAIS 9
2.1 MÉTODOS DE CUSTEIO TRADICIONAIS 10
3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO 12
3.1 VANTAGENS E DESVANTAGENS 16
4 CUSTEIO VARIÁVEL 18
4.1 VANTAGENS E DESVANTAGENS 19
5 MÉTODO DE CUSTEIO ABC 24
5.1 VANTAGENS E DESVANTAGENS 26
6 CONCLUSÃO 28
7 BIBLIOGRAFIA 30

Análise de custos com foco nos métodos ABC, Variável e Absorção

RESUMO

Nos dias atuais têm surgido vários trabalhos que versam sobre custos, tais como, artigos, livros, monografias, dissertações e teses, o que vem corroborar com os estudos e avanços neste ramo da Contabilidade. Sendo assim, este trabalho vem dar uma contribuição nas pesquisas nesta área. Para atingir o objetivo proposto de apresentar as vantagens e desvantagens do sistema de custeio ABC (Activity Based Costing), no sistema de custeio por absorção e no sistema de custeio variável. O trabalho mostra considerações gerais sobre os três sistemas de custeio e, ainda, descreve sobre os principais conceitos fazendo uma revisão bibliográfica sobre estes métodos.

Palavras-chave: Contabilidade, Custos, Sistemas de Custeio, ABC, Absorção e Variável.

1 INTRODUÇÃO

O cenário mundial tem passado por várias transformações, tanto na perspectiva político-econômica, quanto na gestão das organizações. Como conseqüência, as empresas se deparam com uma nova realidade, cujos reflexos são invocados pelo mercado e pela concorrência. As organizações não só precisam buscar a flexilbilidade em termos de estrutura organizacional, para responderem mais rapidamente às mudanças do mercado, como também deverão antecipar-se às necessidades dos consumidores, procurando surpreendê-los com soluções cada vez mais personalizadas. Desta forma, fazem-se necessários que os gestores tenham informações relevantes e pertinentes aos custos da empresa, de modo que estas se configurem em subsídios para aperfeiçoar o desempenho empresarial.

Assim a contabilidade tem como um de seus objetivos o oferecimento de informações aos gestores que possam auxiliar na tomada de decisões e que são imprescindíveis para uma boa gestão em um mundo globalizado, de forte concorrência e de necessidade elementar de redução de custos para conseqüentemente maximização do lucro, pois a conjuntura econômica faz com que as empresas tenham a necessidade de alargar seus horizontes em termos de perspectivas dos seus negócios, podendo assim posicionar-se estrategicamente e enfrentar a concorrência.

Ao longo da história da contabilidade de custos têm sido desenvolvidas muitas técnicas e procedimentos de registro dos eventos que ocorrem nas empresas.

Este trabalho terá como foco principal explanar sobre três métodos de custeio existentes, que são:

Custeio baseado em atividades ou custeio ABC (*Activity Based Costing*), que é um método de custeio baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos. Nakagawa (2001, p.42), conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Esta é uma metodologia desenvolvida pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper em meados da década de 80 (Harvard), voltada à análise de custos de atividades, seus direcionadores, objetos de custos focada para um tratamento especial de custos indiretos e sua junção com a metodologia. O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio necessário principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção.

O custeio variável ou direto, que conforme Atkinson (2000) “Custeio variável (também conhecido como custeio direto) é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos”. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis.

Para Leone (1997, p. 322),

> O critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.

E também o sistema de custeio por absorção, que é o sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção incluindo os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Para Koliver

(2000), “o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos”.

1.1 A PROBLEMÁTICA

Quais as características dos métodos ABC, Variável e Absorção?

1.2 JUSTIFICATIVA

É um tema de que trata de três métodos existentes que visam à alocação dos custos inerentes a processos produtivos da melhor maneira possível.

No ABC, A importância que se dá à utilização do sistema de custeio é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades. Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade. Martins (2003, p. 87), informa que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Conforme Eller (2000, p.82), “o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades”.

Assim como o ABC o custeio variável também possui características próprias. Ele trata de eliminar problemas existentes com distorções provindas de rateios, pois os custos fixos são tratados como despesas. Segundo Megliorini (2001) "enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente as despesas".

O custeio por absorção é aquele que debita ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Conforme Megliorini (2001), "o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos."

1.3 OBJETIVOS

Descrever as principais características dos métodos ABC, Variável e Absorção, explicando no que consiste cada um deles exaltando seus pontos fortes e fracos.

1. 4 MÉTODO

Será utilizado o método de pesquisa exploratória de revisão bibliográfica que segundo Lakatos e Marconi (1987, p. 66),

> A pesquisa bibliográfica trata-se do levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia já publicada sobre o assunto que está

sendo pesquisado, em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, material cartográfico, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo o material já escrito sobre o mesmo.

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS

De acordo com Bornia (2002, p.35) a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas indústrias (revolução industrial), tendo por objetivo calcular os custos dos produtos fabricados. Assim surgia um novo instrumento para acrescentar valor na mensuração dos produtos. Pois, naquela época praticamente só existia atividade comercial, aplicando-se para realização desta a contabilidade financeira, somente para avaliação de patrimônio e controle de resultado do período.

Ainda segundo o autor, os sistemas de custos devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda a cadeia produtiva, como base para tomada de decisões estratégicas e operacionais. É relevante mencionar que os princípios de custeio devem ser corretamente compreendidos e aplicados, para que haja o retorno esperado no setor empresarial.

Segundo Iudicíbus (2000, p. 181), a contabilidade de custos está preocupada com apuração do resultado, ou seja, identificar o lucro de forma mais adequada. Além de se preocupar também com as tomadas de decisões, a necessidade de estoque mínimo a produzir para não ter prejuízo, estabelecendo um patamar de equilíbrio, e também, qual produto está com tendência positiva em vendas.

Para Bornia (2002, p.7), os sistemas de custos devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda cadeia produtiva, como base para a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

A competitividade do mercado tem criado necessidades de flexibilização por parte das empresas. Assim, uma corporação deve conhecer profundamente seus processos internos e entender como e onde incorrem seus gastos, a fim de eliminar perdas e atividades as quais não agreguem valor ao cliente. Os sistemas

de custeio despontam, nesse contexto, como boas alternativas para mensuração dos custos.

2.1 MÉTODOS DE CUSTEIO TRADICIONAIS

Métodos de custeio são formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Segundo Eller (2000, p. 79), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”.

Vários são os métodos existentes, mas não pode se afirmar que um seja melhor ou que substitua o outro, pois são aplicáveis conforme as características das entidades, como ramo de atividade, porte, grau de detalhamento desejado dos valores de custos, objetivos gerenciais etc.

Ao escolher um sistema de custeio os analistas de custos devem posicionar-se em buscar um conjunto de preceitos, coordenados entre si, que atenda a empresa, seja funcional e que respeite o princípio da relação custo-benefício, ou seja, de nada adianta implantar um sistema de custeio muito detalhado em que as informações geradas não justificam os valores gastos para produzi-las.

Por outro lado, o sistema, não pode ser tão sucinto que não gere as informações necessárias para a tomada de decisão.

Os três principais métodos de custeio abordados pela bibliografia de custos no Brasil referem-se ao custeio por absorção, ao custeio variável e ao custeio ABC.

Não se pode afirmar que um sistema seja melhor que outro, visto que cada um atende a determinadas empresas, distintamente, dependendo da atividade desempenhada, da formatação das informações requeridas e dos objetivos definidos pelos gestores.

Antecedendo a abordagem sobre os métodos de custeio, faz-se necessário que fiquem claros alguns conceitos para melhor compreensão do assunto, quais sejam:

Quadro 1 - Conceitos

Custos Fixos	Para Koliver (2003, p.30), “custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade”.
Custos Variáveis	Para Dutra (1995, p. 37) “Define-se custos variáveis como os custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período”.
Custos Diretos	Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 20) “Custos diretos são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável”.
Custos Indiretos	Para Martins (2003, p. 49) custos que “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (...). São os Custos Indiretos com relação aos produtos”.

FONTE: ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhard; SOUSA, Cleber Batista de. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf>. Acesso em 10 abr. 2010.

3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Custeio por Absorção (também chamado “custeio integral”) é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW *(Reichskuratorium für Wirtschaftlichtkeit)*

O sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

Para Crepaldi (2002) “o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”.

Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada a confrontação entre receita e despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

Megliorini (2001, p. 3), ensina que custeio por absorção,

> É o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Para Koliver (2000), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Noutras palavras, resulta na apropriação de todos os custos das funções de

fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) custeio por absorção “é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação”. Lopes de Sá (1990, p.109) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

O sistema de custeio por absorção pode ser com ou sem departamentalização conforme a figura abaixo:

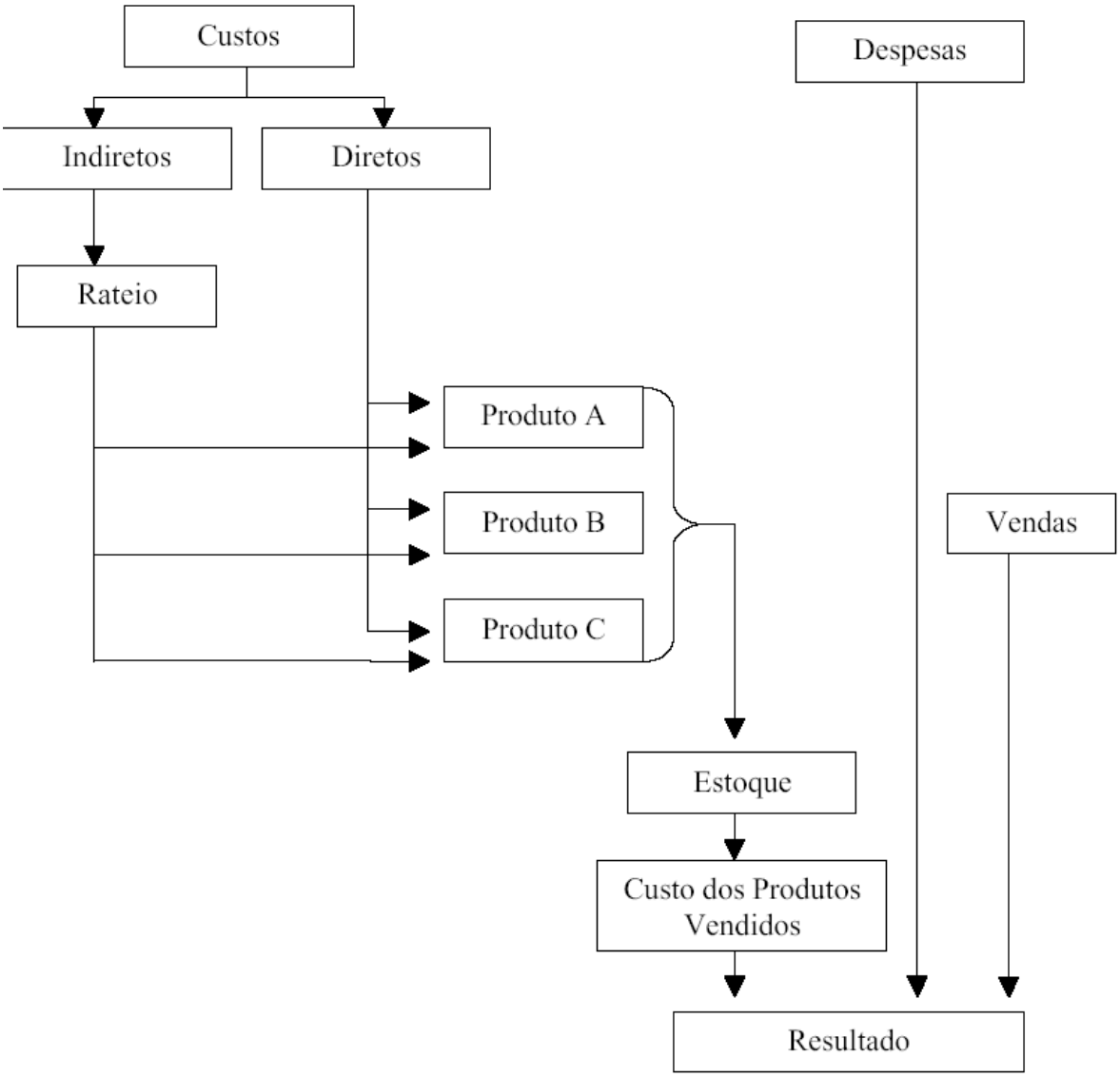

Figura 1: Esquema de Custeio por Absorção sem departamentalização. Fonte: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, São Paulo. Atlas: 2000. (2000:62).

No exemplo acima, podemos perceber que este esquema de custeio sem departamentalização passa por três passos básicos que são: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos e apropriação dos custos indiretos.

Como o critério de rateio por absorção sem departamentalização, propicia valores de custos diferentes e custos totais diferentes para cada produto, passa então a ser utilizado, quase que como obrigatoriamente, a departamentalização que, conforme Martins (2000, p.83), propicia uma distribuição mais racional dos custos indiretos. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre os Departamentos de Produção, atuando assim sobre os produtos e apropriando custos a eles, e os Departamentos de Serviços não tem seus custos apropriados aos produtos.

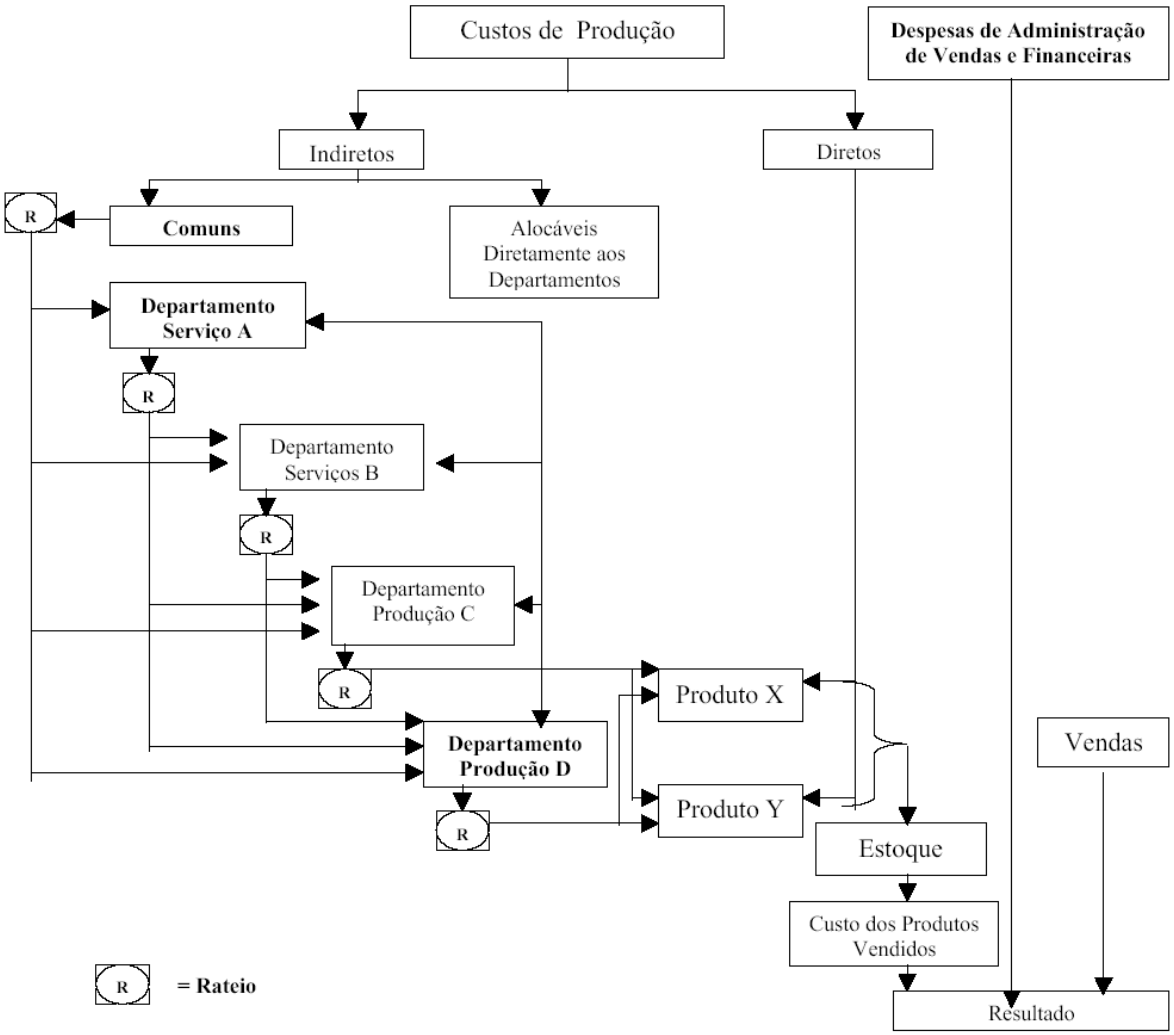

Figura 2: Esquema de Custeio por Absorção com departamentalização. Fonte: MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, São Paulo. Atlas: 2000. (2000:80).

Conforme observado, o esquema de custeio por absorção com departamentalização possui seis passos básicos que são: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente ao produto; apropriação dos custos indiretos aos departamentos; rateio dos custos indiretos comuns e da Administração Geral da produção aos departamentos; escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos e atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.

O sistema de custeio por absorção, logo serve para avaliar os estoques das empresas e ajudar nas decisões de preço para os produtos e serviços, pode auxiliar empresas que conseguem facilmente alocar seus custos aos produtos, devido a uma pequena parcela para rateio, porém para a tomada de decisão de nível gerencial, necessita de informações complementares, que poderão ser encontradas no Sistema de Custeio ABC, claro que, de acordo com cada ramo de atividade empresarial.

3.1 VANTAGENS E DESVANTAGENS

Uma das vantagens do custeio por absorção é que o mesmo atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que tange ao Princípio da Competência. Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada a confrontação da receita com a despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

Para Leone (1997, p. 341), as principais vantagens estão no fato de os resultados pelo custeio por absorção serem aceitos para a preparação de

demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde, normalmente, as informações do custeio por absorção são recomendadas. Como desvantagem, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisão.

Por outro lado, podem-se mencionar dois fatores que se apresentam como desvantagem do sistema de custeio por absorção. Primeiro, o fato do mesmo apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais, pois serve basicamente à valoração dos estoques e das despesas com produtos ou serviços vendidos. Em segundo lugar, como este sistema considera a alocação de todos os custos aos bens, mercadorias ou serviços, há a necessidade de rateio dos custos indiretos, o que torna as informações de custos frágeis, visto que os rateios estão sujeitos ao subjetivismo da ação do homem.

Segundo Megliorini (2001, p.62),

> A dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propões.

Nesse sentido, o gestor do custeio por absorção tem um desafio no momento de definir qual a base será utilizada para o rateio em execução.

4 CUSTEIO VARIÁVEL

O sistema de custeio variável procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. No custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos e/ou serviços enquanto que no custeio variável estes custos são tratados como despesas, e vão direto para o resultado.

Abordando comentários acerca dos custos fixos, Megliorini (2001, p.137) afirma que “enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente às despesas”.

A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável, são alocados aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos, os custos variáveis também são diretos, expurgam-se assim os rateios dos custos indiretos.

Para Koliver (2000), o custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), custeio variável,

> É o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.

Lopes de Sá (1990, p. 108) diz que o custeio variável é “o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos”. Para Leone (1997, p. 322),

> O critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em

> processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.

No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos.

4.1 VANTAGENS E DESVANTAGENS

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais para o gestor. Conforme Megliorini (2001, p.137) “este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões”. Pois, quando expurga os custos indiretos da composição dos custos unitários de cada produto e/ou serviço e o leva direto ao resultado, permite-se demonstrar quanto cada produto e/ou serviço contribuiu para o resultado final da entidade por meio da margem de contribuição de cada produto. Nesse contexto se permite avaliar, individualmente o resultado de cada unidade sobre o todo.

Como desvantagem apresenta-se a não obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado. Outro ponto de vista é que comparado com o custeio por absorção, o custeio variável tem sua utilização nas empresas de forma mais tímida por se tratar de um método mais sofisticado.

Outros pontos sobre o custeio variável podem ser destacados através de Padoveze (2000, p. 48) que, de um painel das vantagens e desvantagens, elaborado por Moore e Jaedicke e Garriso, ambos baseado na sumarização feita pela National Associations of Accountants (Associação Nacional de Contadores –

USA) no relatório Research Series Nº. 23, “Direct Costing”, New York, 1953, destacou:

> a) o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
>
> b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários;
>
> c) os dados necessários para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
>
> d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
>
> e) o custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
>
> f) o custeamento variável constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
>
> g) o custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

Outras vantagens são citadas por Leone (1997, p. 341), entre elas:

> a) o custeamento variável apresenta de imediato a margem de contribuição;

b) a geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos de despesas;

c) os custos periódicos não se “escondem” nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias;

d) os custos fixos, periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios;

e) é facilmente acoplado aos demais sistemas de custos;

f) como produto paralelo que se destaca no emprego do custeio variável estão os orçamentos flexíveis.

As vantagens proporcionadas pelo custeio variável são basicamente com relação à produção de informações para a tomada de decisão.

Do custeio variável extrai-se a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto. Essa margem é utilizada para responder a vários questionamentos importantes dentro do processo decisório, tais como:

- Qual a margem de contribuição de determinado produto?

- Fabricar ou comprar?
- Aceitar ou não uma encomenda especial?
- Deixar ou não de produzir uma linha de produto?
- Qual a melhor forma de maximizar o lucro diante de um fator limitante?
- Qual o ponto de equilíbrio? A Margem de Segurança? E a Alavancagem Operacional?

Entre as desvantagens, Padoveze (2000, p. 49), também extraído de Moore e Jaedicke e Garriso, cita:

> a) a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
>
> b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
>
> c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Para Leone (1997, p. 341) as desvantagens são as seguintes:

> a) as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas;

b) o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios;

c) os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

5 MÉTODO DE CUSTEIO ABC

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC – Activity Based Costin) procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários ao sistemas tratados anteriormente, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção. Poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas já discutidos, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção.

Martins (2003, p. 87), informa que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causação, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor.

A idéia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Conforme Eller (2000, p.82), “o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades”.

Segundo Martins (2003, p.96) “para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores”.

Martins (2003, p.96) ensina ainda que “há que se distinguir dois tipos de direcionador: ... **direcionador de custos de recursos**, e os ...**direcionadores de custos de atividades**”.

O citado autor continua afirmando que “o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades”. Afirma ainda que “o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos”.

Nakagawa (2001, p.42), conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas.

Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

5.1 VANTAGENS E DESVANTAGENS

Como vantagens podemos ressaltar:

- Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- Adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);
- Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- Pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos);
- Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- Pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição;
- Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens:

- Gastos elevados para implantação;
- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Necessidade de revisão constante;
- Leva em consideração muitos dados;
- Informações de difícil extração;
- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- Necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

6 CONCLUSÃO

Após o desenvolvimento deste trabalho, analisou-se que o custo é uma ferramenta importante da gestão estratégica. Verificou-se que para a escolha de um adequado método de custeio, é necessário conhecer os existentes e analisar qual irá se adequar melhor à metodologia da empresa.

Conclui-se que em um ambiente de extrema competição em que empresas buscam diferenciais competitivos sob a forma de reduções de custos e diferenciações em produtos e serviços, torna-se primordial a adoção de sistemas de custeio que melhor retratem a realidade da empresa estudada.

Assim, novos métodos de produção surgem com acirrada competição, e a ênfase na automação, e o peso relativo do componente indireto aos custos, pela maior incidência dos mesmos, fazem com que as empresas busquem estratégias de sobrevivência e competitividade. Para o desenvolvimento dessas estratégias é necessário que conheçam os custos e despesas minuciosamente, bem como os fatores que realmente causam suas variações.

Mas, os métodos de custeio tradicionais, baseado no custeio por absorção, por exemplo, vem sendo criticados, principalmente quanto ao cálculo dos custos indiretos e alocação dos mesmos aos produtos devido à arbitrariedade na escolha das bases de rateio. Essas bases são escolhidas com certa subjetividade levando ao supercusteamento ou subcusteamento de alguns produtos ou serviços.

Logo, métodos alternativos estão sendo desenvolvidos para apurar e calcular os custos, tais como, o Custeamento Marginal e o Custeamento Baseado em Atividades, uma vez que aquele visa controlar os custos variáveis dos produtos, contribuindo para a tomada de decisões de curto prazo tais como: quanto produzir e vender; retirada de produtos de linha; efeitos na variação do preço; efeito no lucro dada uma variação na receita de vendas; análise da relação

custo-volume-lucro e cálculo do ponto de equilíbrio. Porém este método é criticado em virtude, principalmente, de não exercer o controle sobre os custos fixos.

Enquanto que o Custeamento ABC identifica os custos das atividades e dos processos e permite uma visão mais adequada para a análise da relação custo/benefício de cada uma dessas atividades e dos processos. Nesse sentido, permite o levantamento do quanto se gasta em determinadas atividades, tarefas e processos que não agregam valor ao produto ou serviço. Essa metodologia deve levar em consideração os custos de implantação e de coleta de informações.

Desse modo, percebe-se que todos os sistemas possuem pontos positivos e negativos, e, ainda, que nenhum deles seja completo o suficiente para fornecer todas as informações necessárias para a tomada de decisão, ficando difícil definir o melhor sistema de custeamento. Tudo depende do tipo de informação necessária e da circunstância, pois de nada adiantaria uma gama de informações se o tomador de decisões não souber interpretá-las. O fundamental seria que as empresas tivessem sempre um sistema de custeamento flexível suficiente que propiciasse todas as informações necessárias tais como: margem de contribuição de cada produto e total pelo custeio variável; custo de produção de cada produto pelo custeio por absorção, de preferência com o rateio dos custos indiretos de fabricação pelo ABC, e soma de custo global (custos e despesas) de cada produto pelo sistema ABC.

7 BIBLIOGRAFIA

LEONE, George S.G. Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: 2 ed; Atlas, 1996

LOPES DE SÁ, A. Dicionário de Contabilidade. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MEGLIORINI, Evandir. Custos. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ELLER, R. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. Revista Brasileira de contabilidade, n. 126, nov./dez. 2000. p. 79-86.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custeio baseado em atividades. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE. G.G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.

ATKINSON, Anthony A.; [et al.]. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

DUTRA, René Gomes. Custos: uma abordagem prática. 4ª . ed. São Paulo, Atlas, 1995.

KOLIVER, Olívio. Tópicos especiais de custos. Belo Horizonte: Fundação Visconde de Cairu, 2003. Apostila Didática.

MEGLIORINI, Evandir. Custos. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

NAGAGAWA, Masayuki. ABC Custeio baseado em atividades. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. Contabilidade de Custos. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LEONE. G.G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo:

Atlas, 1997.

PADOVEZE, C. L. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção. Revista CRC-SP, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

KOLIVER, O. Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de

Custeio. [S. I.: s.n.], 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso Básico de Contabilidade de Custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORNIA, Antonio Cezar. Análise Gerencial de Custos. Porto Alegre: Bookman, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. Curso de Contabilidade Para não

Contadores. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, São Paulo. Atlas: 2000.

ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhard; SOUSA, Cleber Batista de. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC. Disponível em:
<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf>. Acesso em 10 abr. 2010.

LAKATOS, Eva M. e MARCONI, M. de Andrade. Metodologia do trabalho científico. São Paulo, Atlas, 1987.