

" O CUSTEIO ABC E SUAS APLICAÇÕES "

Carlos Eduardo Barros Leite

Mestrando em Ciências Contábeis do Programa de Mestrado da UERJ.

1. HISTÓRICO

De acordo com Johnson (1992), o método ABC originou-se da tentativa de melhorar a utilidade da informação contábil para a tomada de decisão em relação à produtividade da força de trabalho e o mix do produto. O autor relata que o conceito mais antigo nesse tema - o de análise de custo por atividade - apareceu no início dos anos 60 na General Electric, onde se procurava melhores informações para gerenciar os custos indiretos. Entretanto, ele afirma que a expressão ABC parece ter origem independente do desenvolvimento de custos de atividades da GE. O ABC, segundo o mesmo autor, surgiu do esforço de várias empresas e consultores, nos anos 70 e início dos anos 80, de melhorar a qualidade da informação sobre os custos de produtos.

Kaplan (1988 a) atribui a Robin Cooper a origem do nome ABC para os novos conceitos, que desenvolveram juntos, para coletar e calcular custos de produtos.

O ABC surgiu com o propósito de apropriar, de maneira menos arbitrária, o CIF aos produtos. Contudo, ele evoluiu e as gerações que se sucederam são demonstradas a seguir:

1ª GERAÇÃO DO ABC

Os métodos de custos tradicionais, enfatizavam o curto prazo no: planejamento e controle, tomada de decisões e custeio de produtos. As deficiências encontradas nestes, orientaram o desenvolvimento da primeira geração do ABC. Este enfatizava o custeio do produto, como pode ser observado na figura 01

Os seus direcionadores de custos foram separados entre volume e transações. Tal separação influenciou os custos dos produtos significativamente e causou mudança em várias companhias de produção variada. As análises com o ABC, mostraram que: produtos de baixo volume e com custos de transações substanciais eram anti-lucrativos.

Segundo Mecimore e Alice (1995), o foco da primeira geração do ABC foi no: custo do produto e a eliminação das atividades sem valor adicionado. Contudo, as atividades não foram ligadas e eram consideradas independentes. A atenção estava direcionada para o melhor uso dos recursos, não nos processos. Enquanto este foco se orientou para um melhor custeio do produto, fez pouco para ajudar na implementação do jit, sistema de melhoramento contínuo e outras concepções de gerenciamento corrente.

A primeira geração do ABC foi o principal avanço no pensamento básico do processo de desenvolvimento do custo do produto. Pela primeira vez, focaram atenção no gerenciamento de direcionadores de custos como um veículo para o gerenciamento de custos. Os custos dos produtos foram até o foco primário, mas o gerenciamento dos direcionadores de custo em vez de controle de custos, através da análise das variações, foi de importância superior. Este foi o principal passo para o desenvolvimento da 2ª geração do ABC.

2ª GERAÇÃO DO ABC

O foco no custo do produto não supriu as necessidades de informações para a lucratividade, a longo prazo, das companhias. Uma empresa precisa de informações sobre os seus processos, para que se possa fazer um melhoramento contínuo do custo de seus produtos.

Este processo de melhoramento contínuo inclui as despesas administrativas e de vendas. Uma análise apenas nos custos dos produtos, que geralmente inclui apenas custos de produção, não permite a uma empresa planejar e controlar procedimentos e métodos de melhoramentos contínuos. Por causa deste motivo, entre outros, a 20 geração do custeio ABC foi desenvolvida. Através da figura 02, a seguir, podemos observar esta evolução do ABC.

Nesta segunda geração, as atividades, ainda, são internas, porém o escopo destas é acrescentado.

A implementação da 20 geração do custeio ABC, requer um degrau de complexidade, que não está presente na primeira geração. Nesta, as atividades eram identificadas primeiro e os custos associados a tais atividades. Entretanto, naquela, os processos tem que ser identificados e as atividades ligadas nestes. Esta ligação não poderá ser o principal desafio para as empresas superarem já que o processo tem que ser identificado, para que a ligação ocorra.

Os processos incluem: produção, distribuição, venda, administração e outras funções da companhia. Eles são finitos em uma empresa, porém o seu reconhecimento e isolamento é bastante complexo.

Segundo os mesmos autores, apesar da evolução ocorrida, ambas gerações, a primeira e a segunda, focavam em atividades interna, com isso, promoviam informações gerenciais limitadas, para planejamento estratégico. Um requisito, para que um plano estratégico obtenha sucesso, é informações sobre atividades externas para a unidade do negócio.

Na 30 geração do ABC, esta falha é suprida, pois esta engloba atividades interna e externas.

3ª GERAÇÃO DO ABC

A terceira geração do ABC, enfoca na unidade do negócio. Ela liga atividades para processos e depois processos para uma unidade do negócios, conforme pode ser observado na figura 03.

Segundo os autores citados, a principal questão é: como uma unidade do negócio adiciona valor para um produto ou serviço? Embora dirigida pelo mesmo tipo de base de dados da 1ª e 2ª gerações, nesta, os direcionadores de custos são usados para aumentar a competitividade, de forma estratégica, na empresa com análises em cadeia de valores diretos.

A 10 e 20 gerações do custeio ABC, aplicaram a concepção do valor adicionado x sem valor adicionado, dentro das corporações de atividades internas, para eliminar desperdícios, melhorar eficiência e reduzir custos. Os gerenciadores acreditavam que a redução dos custos era um passo necessário na redução dos custos dos produtos e aumento da competitividade. Eles apresentavam pouca atenção para atividade de suporte, que adicionam valor para um produto.

A companhia relaciona-se com várias atividades de suporte, que poderão adicionar valor para o produto ou serviço. As 1ªs e 2ªs gerações do ABC não integravam atividades de suporte explicitamente, pois estas eram rateadas para produtos ou serviços, ou poderia ser eliminada se elas fossem consideradas sem valor adicionado. A terceira geração do ABC implementa as atividades de suporte e analisa, de que forma, elas poderão ser utilizadas para uma melhor competitividade.

COMPARAÇÃO DAS TRÊS GERAÇÕES

A tabela abaixo, compara as principais características das três gerações:

COMPARAÇÃO	PRIMEIRA GERAÇÃO	SEGUNDA GERAÇÃO	TERCEIRA GERAÇÃO
Estrutura	centro de custo	centro de custo	unidade de negócio
Atividades	orientada no produto	orientada no processo	orientada na firma
Custos	manufatura		interna e externa
Foco	custeio do produto	custeio do processo	custeio encadeado no valor
Relacionamento entre atividades	não ligada	ligada	ligada
Direcionadores de custos	interna	interna	interna e externa
Planejamento	centro de custo	centro de custo	unidade de negócio
Controle	centro de custo	centro de custo	unidade de negócio
Análise de custos	tática	tática	estratégia
Hierarquia	produto	processo	firma

A primeira geração foca no custeio do produto, a segunda no custeio do processo ou avaliação da performance e a terceira no custeio do valor encadeado para ser usado na análise estratégica. Todas as três usam as mesmas atividades, como base de dados, porém as diferenças ocorrem nos tipos de ligação e extensão das atividades que serão coletadas.

Segundo Mecimore e Bell, a próxima geração, ou seja a 4a, ligará atividades a unidades dos negócios. Juntas criarão um método de custeio que providencia informações para a companhia como um todo. Esta será uma grande aproximação das primeiras três gerações.

2. FORMAS DE GERENCIAMENTO DO OVERHEAD

Segundo Sakurai (1995), podemos definir três abordagens possíveis para o gerenciamento do overhead:

- 1 - custeio variável;
- 2 - apropriação aperfeiçoada do overhead
- 3 - custeio baseado em atividades (ABC)

A abordagem pelo custeio variável é viável quando: os custos variáveis são maiores proporcionalmente do que os custos fixos de produção. Contudo, com a automação industrial, os custos fixos se elevaram e a informação do custeio variável não é mais tão útil para análises de custo, embora dê informação útil para tomada de decisão de preços de venda.

Na apropriação aperfeiçoada do overhead, pode ser utilizada diferentes critérios tais como: horas-máquinas e horas-homem. No entanto, continua sendo um método baseado no volume e não atende completamente a produção de grande variedade / baixo volume, onde as empresas incorrem em muitos custos não relacionados com o volume em operação de atividade intensiva de capital,

dedicando-se à produção em massa, de uma pequena variedade de produtos, provavelmente não teria o mesmo nível de custos não relacionados com o volume, tornando-se candidata a esse método.

No custeio tradicional, com rateio baseado em volume, os procedimentos contábeis se concentram nos produtos e não na atividade. Cooper e Kaplan (precursores do ABC na década de 80), salientaram a necessidade de mudar o método de apropriar overhead, em situações em que o volume não é o fator mais importante para a apropriação do custo.

No custeio ABC, a atividade se torna o fulcro do processo de custo. Os custos são levados de uma atividade aos produtos, determinando-se a parcela de atividade dedicada a cada produto. Desta forma, a base de apropriação do custeio ABC é uma medida da atividade desempenhada.

3. QUANDO É O MOMENTO DE USAR O ABC

O uso dos métodos tradicionais de controle gerencial, através de análises de variações de preços, eficiência, gastos e volume, têm sido prejudicial devido às grandes distorções de custos, quando estes são calculados pelo VBC, comparados com os calculados pelo ABC, cujas principais causas são as seguintes:

- diversidade nos volumes de produção;
- diversidade nos tamanhos, cores e outras especificações dos produtos;
- diversidade na complexidade dos produtos;
- diversidade nos materiais utilizados e número de componentes dos produtos;
- diversidade nos tempos e formas de setup.

Estas diversidades contribuem para que os custos dos produtos, calculados pelo ABC, geralmente, sejam diferentes dos calculados pelo VBC.

Em geral, constata-se que nas empresas que usam o VBC, o custo de mensuração é relativamente baixo, por diversas razões, mas, em contrapartida, os custos com erros de decisões são consideravelmente muito alto e, o que é pior, eles continuam ocultos, atrás dos números que se aceita como exatos e corretos. À medida que se aperfeiçoa o sistema de mensuração existente para se obterem informações mais acuradas sobre custos, este se torna mais complexo e caro.

PERIODICIDADE NO USO DO ABC

Segundo NAKAGAWA (1994), poucas empresas usam o ABC para gerar demonstrações para fins de publicação mensal ou relatórios gerenciais de análises de variações. A maioria delas usa o ABC por: trimestre, semestre ou ano para custear os produtos ou introduzir aperfeiçoamento em produtos e processos, desde que condições normais de negócios e operações de produtos. Entretanto, a frequência, no uso do ABC, aumenta à medida que o mix de atividades, sua natureza e conteúdo passam a mudar rapidamente, como vem acontecendo mais recentemente, em função da maior competitividade no mercado global.

4. A ALOCAÇÃO DOS CUSTOS AO ABC

As atividades consomem recursos de diversas maneiras. Alguns recursos, como matéria - prima e mão-de-obra direta, são naturais e diretamente identificáveis com atividades e produtos; outros podem ter sua identificação direta pesquisada através do ABC (rastreamento) e, uns poucos, são de difíceis identificações (rateio), como pode ser observado na figura 04.

5. AVALIAÇÃO CRÍTICA DO ABC

São feitas várias críticas com relação ao ABC x os métodos tradicionais.

Uma das críticas é o fato de ser o ABC um método que elimina alocações de custo. Piper e Walley(1991) e Kingcott (1991), acreditam que o ABC apenas tenta refinar uma técnica antiga de custeamento por absorção. Baseiam-se neste ponto na questão de direcionadores de custo serem apenas fatores de rateio mais sofisticados.

Uma outra crítica freqüente é o fato de o ABC ser superior a outras metodologias, como o custeio variável, conforme mencionado por Dugdale (1990) e Piper e Walley (1991), na opinião dos autores, não há sentido no trabalho de modelagem dos custos indiretos, sendo mais importante a avaliação do impacto de cada decisão no negócio, contemplando as despesas variáveis com a decisão.

Essa crítica tem sido respondida com a argumentação da perspectiva de curto prazo desse tipo de análise de decisões isoladas, via de regra, várias decisões estão sendo tomadas, simultaneamente, em uma organização e não é possível avaliar o impacto de uma decisão separado das outras.

O método ABC pretende dar suporte a avaliações do negócio com uma perspectiva de médio e longo prazo, onde os impactos de todas as decisões estariam contemplados.

Há vários casos de implantação do método ABC. Cooper (1990), em repostas às críticas recebidas de Piper e Walley, destaca os vários casos da Harvard Business School sobre sucessos de aplicações do ABC. Mabberley (1992), em trabalho sobre a aplicação do ABC para instituições financeiras descreve alguns casos, com sucesso, de utilização do ABC em bancos e seguradoras. Em um artigo da Revista Exame de setembro de 1993, quatro empresas relatam o sucesso da implantação do ABC no Brasil. São elas: a Lorenz, de Santa Catarina, a ICI, de São Paulo, a Refripar e a Proex, do Paraná. Nos Estados Unidos, sabe-se que empresas como a IBM, Unron Carbide, Hewlett-Packard e Chrysler estão entre as que adotaram o novo método.

6. CUSTEIO ABC EM DOIS ESTÁGIOS

O custeio ABC, de acordo com Cooper e Kaplan (1991 c), começam por assumir que recursos de suporte e indiretos fornecem capacidades para o desempenho de atividades, ao contrário da concepção tradicional de que geram custos para serem alocados.

O primeiro estágio do custeio ABC, segundo os autores, designa despesas de suporte às atividades desempenhadas com o uso desses recursos. Desta forma, este método parte do pressuposto de que atividades causam custos.

O segundo pressuposto do método ABC, ainda segundo os autores, é que produtos e clientes criam

demanda por atividades. Dessa forma, no segundo estágio do método, os custos das atividades são designados aos produtos e clientes baseados no consumo individual de cada um, ou seja, na demanda por cada atividade.

Para Brimson(1991), um direcionador de custo é um fator que cria ou influencia custo. Ele relata que a análise por direcionadores de custo identifica a causa do custo.

Os direcionadores de custo de primeiro estágio, atribuem os custos indiretos às atividades, ou seja, representam o consumo de recursos indiretos pelas atividades. Os direcionadores do segundo estágio atribuem custos acumulados nas atividades aos objetos de custos, ou seja, medem quanto de cada atividade é consumido por cada objeto.

Cooper e Kaplan (1989 a) sugere que três fatores sejam considerados na escolha dos direcionadores:

1. a facilidade de obtenção dos dados requeridos (custo de medida);
2. a correlação entre o consumo da atividade atribuído, através do direcionador, e o consumo levantado por regressão (grau de correlação);
3. e o comportamento induzido pelo direcionador (efeitos comportamentais).

Cooper e Kaplan (1991 c) representam esquematicamente a diferença dos métodos tradicionais e o ABC, através da figura 05:

Os métodos tradicionais tratam dos custos pela sua natureza e as alocam aos produtos, através dos centros de custos. O método ABC se baseia no entendimento das causas de custos que são as atividades para, a partir destas, fazer a associação aos objetos.

Brimson (1991) define atividade como uma combinação de pessoas, tecnologia, matéria-prima, métodos e ambientes para produzir um dado produto ou serviço.

De acordo com Horngren e Foster (1991 d), a agregação de custos por atividades ou áreas de atividades, fornece informações que podem ajudar gerentes a um melhor planejamento e controle de custos, através da cadeia de funções do negócio.

7. SISTEMA ABC PARA SERVIÇOS

O ABC pode ser aplicado a empresas de serviços, da mesma forma, como tem sido utilizado nas indústrias. Não há diferença essencial entre analisar as despesas operacionais de departamento de suporte à fabricação e analisar as unidades operacionais de organização de serviço. A análise compreende o exame da estrutura de custos de cada departamento e determinação dos fatores que criam demandas pelas funções realizadas.

Cooper e Kaplan (1991 e) mencionam que, para a fabricação, as demandas por recursos de suporte são oriundas do mix e volume de produtos. Para instituições financeiras, como bancos, muitas das despesas são também causada por produtos como contas correntes, contas de poupança, empréstimos comerciais, hipotecas etc. Entretanto, os autores destacam que muitos custos de serviços são causados principalmente pelas diferentes demandas impostas por clientes individuais e não por produtos. Grandes variações são decorrentes das demandas que diferentes clientes fazem, mesmo quando utilizando o mesmo produto. Os autores concluem que uma das diferenças qualitativas entre métodos de custos para fabricação e para serviços, esta na necessidade de modelar o comportamento do cliente. O resultado desta análise deve incluir relatórios baseados em clientes e

não só em produtos.

Cooper e Kaplan estendem sua discussão e abordam funções de marketing, vendas e distribuição, cujas atividades podem estar sendo direcionadas por clientes, canais, linhas de produtos e regiões. O modelo sugerido pelos autores propõe, nesse caso, a obtenção do resultado de uma venda individual para ser analisado por várias vertentes para se chegar a um resultado final. No exemplo, a análise é dividida em três ramos: rentabilidade por linha de produto, rentabilidade por canal e rentabilidade por região. O modelo está esquematicamente mostrado na figura 07, na página 14.

O modelo proposto por Cooper e Kaplan para análises de organizações de serviços, avaliando os reais consumidores de recursos para diferentes tipos de atividades, traduz a grande diferença do ABC para os métodos tradicionais. No ABC não é necessário que todos os custos sejam associadas a um só tipo de objeto. A essência está em se encontrar os direcionadores de atividades para relacioná-las com as suas causas.

Mabberley (1992) apresenta trabalho sustentado em alguns estudos de caso de aplicação de ABC para instituições financeiras (bancos e seguradoras). Relata que as pressões por rentabilidade em um ambiente de competição crescente, nesse setor, têm feito muitas instituições procurarem a diferenciação competitiva, através do gerenciamento de custos ao invés de aumentos arbitrários de preços. O ABC tem permitido, segundo o autor, a obtenção de informações úteis para basear decisões de preço, promoção de produtos, rentabilidade de clientes, gerenciamento, desempenho e uso de canais de distribuição. Esses tipos de decisões estão exemplificada na figura 08, na página 15.

RENTABILIDADE ABC POR RAMO MODELO DE COOPER E KAPLAN (extraída de Cooper e Kaplan (1991 e)

Em serviços, muitos direcionadores de custos vão estar relacionados aos tempos de dedicação de funcionários às diversas atividade. A forma de acompanhamento destes tempos tem sido feita de algumas formas diferentes mas todas acabam envolvendo um certo grau de subjetividade. As formas comumente citadas são: acompanhamento por tabelas ao longo de um período de tempo, observação aleatória, estimativa do passado, comparação entre atividades por atribuição de pesos, associação de tempo a algum elemento do trabalho ou combinação dessas. O uso de uma forma ou outra pode variar dentro da mesma empresa, dependendo da características de cada atividade, quanto à complexidade e relevância. A capacidade ociosa de tempo é sempre difícil de ser medida. A melhor maneira de se fazer avaliações de atividades é comparar custos de direcionadores para diferentes períodos.

Onde é possível encontrar fatores diferente de dedicação para mensurar atividades, torna-se mais fácil o acompanhamento. Em geral, isso acontece quando a atividade gera algum documento ou relatório rotineiro ou quando está associado ao volume de venda.

8. FINALIDADE DO GERENCIAMENTO DE CUSTO BASEADO EM ATIVIDADES

Segundo Develin (1994), o gerenciamento de custo deve ter a seguinte finalidade:

- deve estar apto a gerar custos de produtos que reflitam, mais acuradamente, todos os fatores que os dirigem, tais como: variedade, complexidade, escopo e mudança, e não apenas volume;
- deve estar apto a atribuir os custos de elementos diferentes de serviço para clientes individuais, de modo a estabelecer a lucratividade dos clientes;

- deve estar apto a medir o custo da falha por toda a organização, especialmente nas funções superiores, de modo a concentrar a - atenção da gerência - nas principais oportunidades de melhoria;
- deve ser capaz de identificar os fatores que dirigem os custos, para que os gerentes possam ser guiados para onde e quando possam direcionar melhor seus empenhos visando controlar os custos;
- deve reconhecer e refletir a importância crucial de processos organizacionais - chave.

9. APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC

A principal aplicação deste método é a possibilidade de um gerenciamento de custos consistente, tanto operacional como estratégico, apoiando a tomada de decisão. Maberley (1992) cita que o ABC pode ser usado através de várias formas e destaca: o gerenciamento estratégico de custos, custeamento de produtos, rentabilidade de clientes e gerenciamento de custos operacionais. Kaplan (1991 c) classifica os benefícios decorrentes da utilização do ABC em três grupos: melhoria de decisões, contínua melhoria de atividades para reduzir custos de overhead e facilidade de determinação de custos relevantes.

Atualmente, discute-se o ABM (Activity Based Management). Turney (1992 b) ressalta que o ABC fornece a informação e o ABM usa essa informação nas várias análises projetadas para produzir melhoria contínua. Sakurai (1995) diz que o ABM é o uso do ABC para ajudar a organização a aumentar o valor dos seus produtos e serviços, incluindo análise de direcionadores de custo, análise de atividades e redução de custo.

A ANÁLISE FUNCIONAL

Há, basicamente, três abordagens que já vêm sendo bastante utilizada para controlar e reduzir custos através do ABC:

1 - A ANÁLISE DO VALOR ADICIONADO

Segundo Nakagawa (1994), o que se busca, através desta análise, é identificar se uma atividade adiciona (VAA - Value Added Activity) ou não valor (NVA - Non Value Activity) ao produto sob a óptica dos clientes. O que interessa fundamentalmente, nesta análise, entretanto, é a identificação de atividades que não adicionam valor, ou seja, aquelas que podem ser melhoradas, reorganizadas ou que não são essenciais em relação ao valor do produto. Tais atividades acabam tornando-se os objetivos prioritários de redução ou eliminação de custos. desde que não prejudiquem o valor do produto para o cliente.

2 - CATEGORIZAÇÃO DE UMA ATIVIDADE: PRINCIPAL, DE APOIO E DE DESVIO

Segundo Develin (1994), atividades principais são aquelas para as quais os grupos existem. Eles usam suas especialidades específicas, agregam valor à empresa e, portanto, fornecem um serviço para clientes internos e externos. As atividades de apoio, são aquelas pelas quais, tornam possíveis a existência das atividades principais. As atividades de desvio, são causadas pelas inadequações, em algum lugar, dentro da empresa.

3 - MAPEAMENTO DE PROCESSOS DE NEGÓCIOS

Segundo Nakagawa (1994), este mapeamento contém a descrição e o tempo gasto em cada uma das

atividades dos departamentos e processos em que a empresa pretende aplicar o kaizen e buscar a redução de custos, através da eliminação de desperdícios, na qual, permitirá identificar o que ocorre em cada uma das áreas de custos indiretos, como: atividades realizadas em duplicidade, atividades desnecessárias e todas as formas de desperdícios.

ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO ABC

O processo de implantação do ABC pode sofrer variações dependendo das finalidades do método e das facilidades encontradas para o seu desenvolvimento. Contudo, de uma forma geral, pode-se definir as seguintes etapas para a sua implantação:

1ª ETAPA - DEFINIÇÃO DA FINALIDADE E DAS PREMISSAS DO SISTEMA

A primeira fase deve contemplar a definição do objetivo do trabalho. Todo método de custo deve ser projetado de acordo com a sua aplicação. Aqui será estabelecido o escopo do trabalho, seu alcance, seu nível de detalhe e o tipo de resultado esperado de acordo com o tipo de decisão aos quais o método deverá dar suporte.

2ª ETAPA - DEFINIÇÃO DE ATIVIDADES

A definição de atividades está intimamente relacionada com as definições da primeira etapa. Esta deve ser baseada em entrevistas com funcionários devidamente qualificados. O projetista do método deve fazer as diversas ligações entre atividades, desenhando processos e definindo atividades comuns.

3ª ETAPA - DEFINIÇÃO DE DIRECIONADORES DE CUSTO

Durante a definição de atividades devem ser averiguados os fatores que as influenciam, para dar suporte à escolha de direcionadores de custo. Estes devem ser escolhidos, de acordo, tanto com o grau de correlação com a atividade, como também, com a facilidade e o custo de obtenção. Os métodos de teste de correlação podem variar desde simples observações até estudos de regressão, dependendo do tempo disponível e da dificuldade de definição dos direcionadores.

4ª ETAPA - DEFINIÇÃO DOS POSSÍVEIS OBJETOS DE CUSTO

As causas das atividades devem ser mapeadas para que seja possível a construção do modelo geral de análise. Nesta etapa, devem ser visualizados os vários ramos de avaliação de resultados, conforme proposto por Cooper e Kaplan.

5ª ETAPA - CUSTEAMENTO DE ATIVIDADES

O custeamento de atividades deve ser feito com base na metodologia escolhida para atribuições de custos, ou seja, custos passados, custo padrão, custo desejados e etc.. A forma de associação de custos as atividades passa pela definição da regra de consumo de recursos levantada quando da definição de atividades.

6ª ETAPA - MEDIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTO

Nesta etapa devem ser levantados os dados necessários e calculados os direcionadores de custo de cada atividade.

7ª ETAPA - CUSTEAMENTO DE OBJETOS

De posse de atividades, já quantificadas, e de valores dos direcionadores calculados é possível construir tabela de associação de atividades a objetos de custo. É válido lembrar, que nem sempre 100% das atividades é associável aos objetos, podendo existir capacidade ociosa e atividades de suporte.

8ª ETAPA - ANÁLISE DO RESULTADOS

Nesta etapa é feita a reavaliação do trabalho elaborado e com a compreensão das diversas formas de cálculos os resultados devem ser analisados. Dois tipos básicos de avaliações podem ser efetuados, dentre as muitas possibilidades de análises possíveis com a quantidade de informações levantadas. A primeira refere-se às atividades sem impacto no negócio, seu valor agregado e suas possíveis alternativas. A segunda trata da análise dos objetos de custo, podendo ser calculados resultados, através das várias vertentes encontradas.

10. CONCLUSÃO

Com relação ao ABC, pode-se concluir que ele tem duas metas principais. Uma é aumentar o valor daquilo que é recebido pelo cliente. A outra é aumentar o lucro ao proporcionar este valor.

Para que se possa obter êxito na implantação do ABC, deve-se efetuar os seguintes procedimentos:

- identificar as atividades não essenciais ou que não adicionam valor ao produto;
- analisar as atividades significativas para a adição de valor;
- comparar as atividades com as melhores práticas;
- examinar as ligações entre as atividades.

Após estes procedimentos, deve-se efetuar uma análise dos fatores geradores de custos e dos direcionadores, para reduzir custo. A melhor maneira de reduzir custo, segundo Sakurai (1995), é mudar a forma como as atividades são desempenhadas, e redistribuir os recursos liberados por essa mudança. Desta forma, são sugeridos cinco pontos para isto:

- 1- reduzir tempo e esforço;
- 2- eliminar atividades desnecessárias;
- 3- selecionar atividades de baixo custo;
- 4- compartilhar atividades sempre que possível;
- 5- redistribuir recursos ociosos.

Há várias críticas a respeito da eficácia do ABC, quanto sistema de custeio, entretanto, deve-se observar, conforme descrito neste trabalho, que antes de aplicá-lo em uma instituição, deve-se fazer um estudo prévio, com relação a sua utilidade, haja vista, que cada entidade tem suas particularidades e o que pode ser vantajoso para uma, em se tratando de custo/benefício, pode não ser para outra.

11. BIBLIOGRAFIA

1. BRIMSON, J. A. Activity accounting: na activity-based costing approach. New York: John Wiley & Sons, 1991.
2. COOPER, R; KAPLAN, R.S. Activity-based cost systems for manufacturing expenses. In: The design of cost management systems: text, cases, and readings. New Jersey: Prentice-Hall International Editions, 1991 c.
3. COOPER, R. The rise of activity-based costing: part three: how many cost drivers do you need, and how do you select them ? Journal of cost management, New York, Winter 1989.
4. COOPER, R. Explicating the logic of ABC. Management Accounting. New York, nov. 1990.
5. COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Activity-based systems in service organizations and service functions, In: The design of cost management systems: text, cases, and readings. New Jersey: Prentice-Hall International Editions, 1991c.
6. DEVELIN, N. Gerenciamento de custo baseado em atividade. São Paulo: Imam, 1994.
7. DUGDALE, D. The uses of activity: based costing. Management Accounting, New York, oct 1990.
8. HORNGREN, C. T. ; FOSTER, G. Cost allocation: I. In: Cost accounting: a managenal emphasis. 7 ed. New Jersey: Prentice Hall International, 1991 d
9. JOHNSON, H. T. It's time to stop overselling activity-based concept. Management Accounting, New York, sept. 1992.
10. KINGCOTT, T. Opportunity based accounting: better than ABC ? Management Accounting, New York, oct. 1991.
11. MABBERLEY, J. Activity based costing in financial instrutions. London: Pitman Publishing, 1992.
12. MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2000.
13. NAKAGAWA, M. Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
14. PIPER, J.A.; WALLEY, P. ABC relevance not found. Management accounting, New York, mar. 1991.
15. SAKURAI, M. Gerenciamento integrado de Custo. São Paulo: Atlas, 1995.
16. SANTOS, E. S. ABC: méritos, limites, superações. Contab. Vista & Rev.. São Paulo, mar. 1998.
17. TURNEY, P.B.B. Activity-based management. Management accounting. New York, p. 20-25, jan 1992.