

Um estudo sobre os motivos da não implementação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) em uma indústria de café

A study on the reasons for non-implementation of Activity Based Costing (ABC) in a coffee industry

Cristina Rosa de Oliveira da Costa¹
Elvis Antonio Bim²

RESUMO

O custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* - ABC) e a gestão baseada em atividades (*Activity Based Management* - ABM) são ferramentas que contribuem para o gerenciamento das organizações. O objetivo deste trabalho foi apurar os motivos da não implementação do método de custeio ABC por uma indústria. O Custeio ABC tem por objetivo estudar as atividades da empresa como um todo, visando mostrar a realidade dos custos com clareza. A Gestão ABM, por sua vez, visualiza a empresa em dois níveis: operacional e econômico. Foram revisadas as etapas para implantação de um sistema de custeio ABC, as razões para sua implementação, bem como seus possíveis benefícios. Também foram abordados, de forma suplementar, quais os requisitos para a implementação de um sistema ABM, ressaltando-se a necessidade do ABC como ferramenta econômica e do JIT/TQM como ferramenta operacional. Após demonstrar os principais conceitos do custeio ABC, bem como suas principais vantagens, foi realizado um estudo de caso em uma indústria, cujo principal ramo de atividade é industrialização de café. Os resultados alcançados conduzem à conclusão de que, embora possa contribuir para a gestão de custos, esta contribuição sempre deve ser avaliada sob a ótica do custo-benefício, quando da implementação de um novo método de custos, ressaltando-se que os motivos que levaram a não adoção desse método de custeio pela empresa, onde foi realizado o estudo de caso, relacionaram-se diretamente com o baixo índice de custos indiretos, em relação aos custos totais, objetos de alocação de custos pela nova metodologia.

Palavras-chave: Custeio ABC. Gestão ABM. Motivos de não implementação.

ABSTRACT

The activity-based costing (*Activity Based Costing* - ABC) and activity-based management (*Activity Based Management* - ABM) are tools that contribute to the management of organizations. The objective of this study was to determine the reasons for non-implementation of the ABC costing method by an industry. The ABC Costing aims to study the activities of the company as a whole, in order to show the reality of the costs clearly. The ABM Management, in turn, view the company on two levels: operational and economic. We reviewed the steps for implementing a costing system ABC, the reasons for its implementation as well as its possible benefits. Were also addressed in supplemental form, which the requirements for the

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina – UEL; contadora; e-mail: cristinaoliveira197@yahoo.com.br

² Mestrado em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Norte do Paraná - UNOPAR (2001); Docente Titular da Universidade Estadual de Londrina; e-mail: elvis@bim.cnt.br

implementation of an ABM system, emphasizing the need for economic tool as ABC and JIT / TQM as operational tool. After demonstrating key concepts of ABC, as well as its main advantages, we conducted a case study in an industry whose primary business activity is manufacturing of coffee. The results lead to the conclusion that, although it may contribute to cost management, this contribution should always be evaluated from the perspective of cost-effectiveness when implementing a new method of costs, noting that the reasons not to adopt this method of costing the company where the study was conducted case related directly to the low level of overhead costs in relation to total costs, cost allocation objects by the new methodology.

Keywords: ABC. ABM management. Reasons for non-implementation.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo realizar um estudo sobre os motivos que levaram a não implementação do Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC ABC), em uma indústria, cujo principal ramo de atividade é a industrialização de café.

Considerando-se a literatura sobre custos, em especial sobre Custeio Baseado em Atividades (Cogan, 1994, Nakagawa, 2001, Sakurai, 1997, Borna, 2002), tem-se que a implementação de modernas ferramentas de custeio apresenta ganhos de eficácia e eficiência para as organizações, proporcionando melhorias substanciais nos processos produtivos e na forma de gestão de custos. Entretanto, há situações nas quais a implementação de um novo instrumento gerencial pode não proporcionar tais melhorias, constituindo-se em uma ferramenta não adequada àquela empresa ou a determinado segmento de atividade.

Desta forma, esta pesquisa buscou demonstrar os motivos que levaram uma determinada indústria a não implementar o processo de gestão de custos baseado em atividades, haja vista as constantes vantagens apresentadas em diversos trabalhos publicados (Beuren e Roedel, 2001, Vieira e Robles Junior, 2002, Aida, 2002, Raimundini, 2003), entre outros.

O presente trabalho está estruturado em cinco partes: esta introdução, a segunda parte apresentando a metodologia de estudo, sendo que na terceira parte foi realizada a revisão teórica a respeito dos conceitos do ABC e da ABM, com a quarta parte apresentando o estudo de caso realizado. As conclusões do estudo são realizadas na quinta e última parte.

2. Metodologia de estudo utilizada

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 68), um problema de ordem administrativa gera a necessidade de uma decisão. Sob este enfoque, a adoção de diferentes métodos de avaliação de custos pode gerar uma tomada de decisão de acordo com as informações recebidas. Uma vez que o controle de custos é considerado hoje como uma das ferramentas mais úteis para a gestão financeira, uma pesquisa que tenha por objetivo investigar os motivos que levaram à não adoção de determinado método de custeio torna-se extremamente relevante sob a ótica administrativa.

Neste trabalho foram aplicadas técnicas de pesquisa de natureza qualitativa, uma vez que foi realizada a revisão bibliográfica sobre o sistema de custeio baseado em atividades (ABC), definindo-os conceitualmente, realizando-se posteriormente análise documental e entrevistas com os gestores da organização, visando à compreensão das características específicas e individuais da organização.

Como característica principal, é um estudo de caso, com pesquisa de campo realizada em uma indústria de café da região Norte do Paraná. Em relação ao estudo de caso, a principal limitação existente é de que foi realizado um estudo de caso único, procurando-se investigar um problema de natureza administrativa, dificultando-se a sua generalização para outras populações ou universos (YIN, 2001).

A utilização da análise documental foi essencial, sendo que para tanto foram analisados documentos e relatórios internos, bem como arquivos de registro organizacional interno, que permitiram aos pesquisadores obter o histórico do processo analisado no presente trabalho.

A escolha da empresa objeto deste estudo de caso foi realizada de forma intencional, uma vez que a administração da empresa permitiu a realização deste trabalho de pesquisa.

3. Revisão da literatura sobre o custeio ABC e Gestão ABM

Nakagawa (2001, pág. 41) afirma que o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros mostram que ele era bastante conhecido e usado na década de 60. De Rocchi (1994) encontrou as origens do ABC nos trabalhos de Alexandre Hamilton Church, realizados nas primeiras décadas do século XX. Também se encontram citações sobre o Platzkosten, criado por Konrad Mellerowicz na década de 50, o livro *Activity Costing and input-output Accounting*, de Georg J.

Staubus, publicado em 1971, e o Transaction Based Costing, proposto por Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann em 1985 (BORNIA, 2002, p. 120)

Segundo Nakagawa (2001) o uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. Taylor, Fayol, Elton Mayo e outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho.

Para entender melhor o ABC, segundo Nakagawa (2001), é necessário ter domínio de alguns conceitos básicos tais como: competitividade, *accountability*, contabilidade, mensuração, exatidão, acurácia, rateio, rastreamento e direcionadores de custos.

A competitividade pode ser definida pela capacidade de crescer e sustentar vantagens que uma empresa possui em relação a sua concorrência, considerando tanto fatores internos, a maneira de tomar decisão estratégica em conjunto com os demais departamentos, como externos, de dominar as influências políticas e econômicas do país.

Considerando os fatores internos e externos, em relação à competitividade, é possível identificar duas abordagens: a *ex-post*, que se limita à análise estática da competitividade, através de indicadores como volume de exportações e participação no mercado, procura também avaliar a competitividade a partir de seus efeitos e resultados e a *ex-ante*, que se refere à competitividade como a capacidade de longo prazo para competir, exigindo uma análise mais profunda dos fatores determinantes, procurando identificar as vantagens competitivas e sua capacidade de manter e se renovar. A principal diferença entre as duas é que a primeira utiliza indicadores que podem ser ultrapassados por mudanças no padrão de competitividade e a outra enfatiza fatores para a avaliação da competitividade, buscando investigar suas causas.

A *Accountability* é quando a pessoa principal delega responsabilidade a outrem, e este tem que prestar contas dos desempenhos e resultados, ou seja, uma dupla responsabilidade.

Já o conceito de mensuração está ligado ao fato de desenhar um Sistema Relacional Numérico (SRN) partindo de eventos e objetos e transações observadas em um Sistema Relacionado Empírico (SRE), ou seja, demonstrar as atividades operacionais da empresa em termos econômicos. A exatidão, por sua vez, é a eficiência do processo

decisório e a acurácia é a eficácia do processo decisório através dos números obtidos na mensuração.

Dois conceitos que, embora parecidos, possuem uma diferença básica, são os conceitos de rateio e rastreamento. O rateio de custos é a alocação dos custos indiretos de fabricação (CIF) aos produtos. Já o rastreamento busca identificar os custos para cada atividade. O rastreamento é realizado mediante a utilização dos direcionadores de custos. Os direcionadores de custos (ou *cost drivers*) são as transações que determinam a quantidade de trabalho e, através dela, o custo de uma atividade.

Considerando-se os conceitos anteriormente definidos, o ABC tem se tornado cada vez mais utilizado devido a diversos fatores. Ele não é apenas um sistema de acumulação de custos para fins contábeis. As aplicações práticas mostram que o ABC introduz, em relação ao VBC (*Volume Based Costing*, ou custeio baseado em volume, nos quais estão amparados os métodos tradicionais de custeio, como o de absorção e o de variável) algumas mudanças fundamentais. O ABC é um método de custeio baseado em atividades, que pode contribuir tanto para o sistema de informação como para o de gestão econômica das empresas, respondendo assim as perguntas: quando? Como? Para quê? Por quê? (NAKAGAWA, 2001, p. 39).

De acordo com Cogan (1994), os sistemas tradicionais de custos medem com precisão os recursos que são consumidos proporcionalmente ao número de componentes produzidos dos produtos industriais. Esses recursos incluem a mão de obra direta, o material direto, as horas máquinas e energia. Contudo, existem na organização muitos outros recursos que ocorrem, todavia, em atividades que não se relacionam diretamente com o volume físico das unidades produzidas, causando assim distorções. O ABC, contudo, determina que atividades consomem os recursos da companhia, agregando-as em centros de acumulação de custos por atividades.

De modo geral, há três categorias, ou abordagens, do ABC, conforme Sakurai (1997, pág. 95):

a) *Contabilidade por atividade*, proposta por CAM – I (Berliner e Brimson, 1988) e James A. Brimson (1991).

b) *Custeio baseado em atividades* (ABC), proposto por Cooper, Kaplan e seus seguidores, desde os últimos anos da década de 80.

c) *Gerenciamento baseado em atividades* (ABM), proposto por Kaplan, Peter Turney e outros.

A idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando base que representem as relações entre os produtos e essas atividades (BORNIA, 2002, p. 121). Para Martins (2003), o ABC é um sistema que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. Ele pode ser aplicado, também, aos custos diretos, e é recomendável que o seja, mas neste caso não haverá diferenças significativas em relação aos VBC.

Para implementação de um sistema de custeio baseado em atividades, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los, como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes (NAKAGAWA, 2001, pág. 39).

Neste trabalho, será adotada a definição de Maher (2001), em conjunto com a de Garrison e Noreen (2001), que consideram o custeio por atividades uma atribuição dos custos dos recursos às atividades, para posteriormente alocá-los aos serviços prestados. Este método tem como objetivo fim estabelecer a relação entre o consumo de recursos e as atividades, analisando-os de forma conjunta para decisões de natureza estratégica.

Segundo Nakagawa, (2001), atividade pode ser definida como um processo que, de forma adequada, combina: pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Ela não se refere apenas a processos de manufatura, mas também produção de projetos, serviços e etc. O conceito de atividades constitui o cerne do método ABC e a sua principal função é a de converter insumos em produtos (BRIMSON, 1996, p. 63).

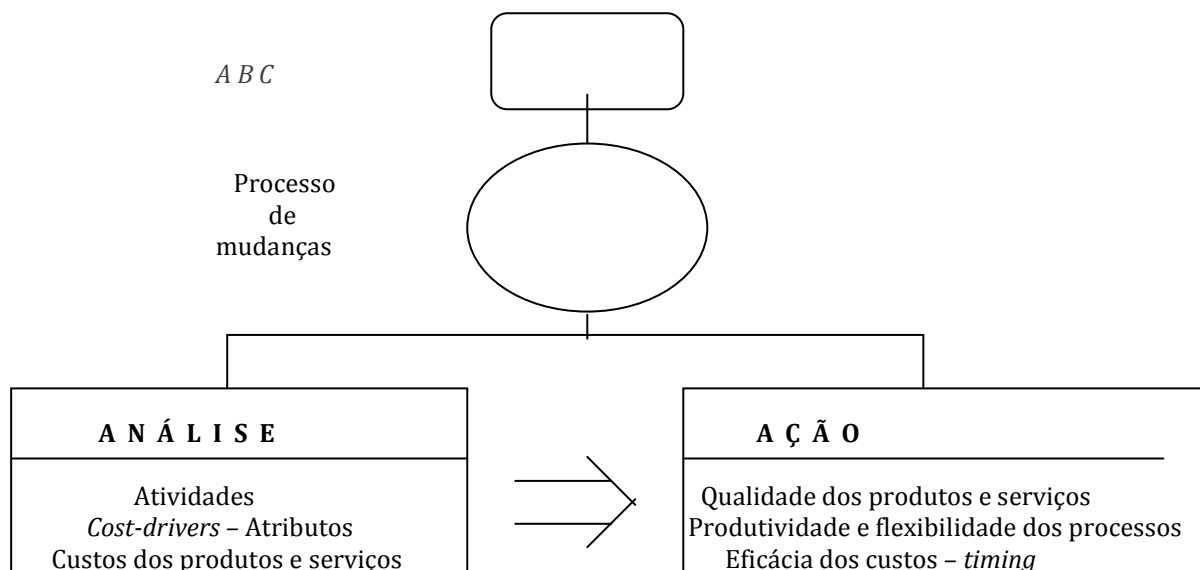
Para Hansen e Mowen (2001, p. 392), um sistema de custeio baseado em atividades, também conhecido por ABC, primeiramente, rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo, tendo como suposição subjacente que as atividades consomem recursos e que os produtos e outros objetos de custo consomem atividades. Desta forma, quando não estiver sendo desenvolvida nenhuma atividade, como na ocorrência de capacidade ociosa, estes custos não podem ser agregados aos produtos, pois não produzem valor agregado ao cliente.

O evento, neste contexto, é uma consequência ou o resultado de uma ação externa a uma atividade, estes dão início a uma atividade. As transações são materializadas através de documentos e procuram reproduzir o mais fielmente possível os eventos e as

atividades. As atividades podem ser em sua natureza: primária e secundária. Segundo vários autores (Atkinson et al, 2000; Hansen, Mowen, 2001; Maher, 2001), as atividades primárias são aquelas consumidas por um objeto final de custo, tal como um produto ou um cliente. As atividades secundárias, por sua vez, são aquelas consumidas pelos objetos intermediários de custos, como as atividades primárias, os materiais ou outras atividades secundárias.

Nakagawa (2001, p. 41) conceitua o sistema ABC como sendo “[...] uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. Graficamente, o sistema ABC está representado na **figura 1**, em relação ao processo de mudanças no meio ambiente organizacional:

Figura 1: O sistema ABC e o processo de mudanças.



Fonte: Nakagawa, (2001, p. 41)

Em um ambiente de negócios que sofre constantes transformações, as informações oriundas de um sistema de controle de custeio ABC proporcionam ao administrador uma ferramenta mais adequada para o controle e a mensuração dos custos da empresa em certas circunstâncias. Nos sistemas de custeio por absorção, que são os mais utilizados, as taxas de mão de obra direta são utilizadas para o rateio dos custos indiretos de fabricação, provocando, por meio deste procedimento, a alocação dos custos de capacidade instalada e não utilizada, resultando em um custo maior do que o efetivamente consumido pelo produto.

Como se pode inferir a partir das observações relacionadas, a adoção do sistema ABC pode proporcionar às organizações um ganho na qualidade das informações recebidas, provocando a oportunidade de melhorar a base fundamental para o processo de tomada decisão por parte dos gestores.

Uma observação pertinente sobre a opção da empresa de adotar o custeio baseado em atividades diz respeito ao valor a ser gasto na sua implantação. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece uma precisão maior ao custeio do produto, mas a um custo crescente. A justificativa em se adotar uma abordagem de custeio baseado em atividades deve repousar nos benefícios das decisões melhoradas resultantes dos custos, materialmente diferentes dos produtos (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 385).

De forma complementar, Brimson (1996, p. 93) afirma que o nível das informações fornecidas pela contabilidade por atividades auxilia os gerentes em diversas decisões, citando como exemplo a determinação do *mix* da linha de produção e preço, o desenvolvimento de uma estratégia de fabricar/comprar e a avaliação de novas tecnologias.

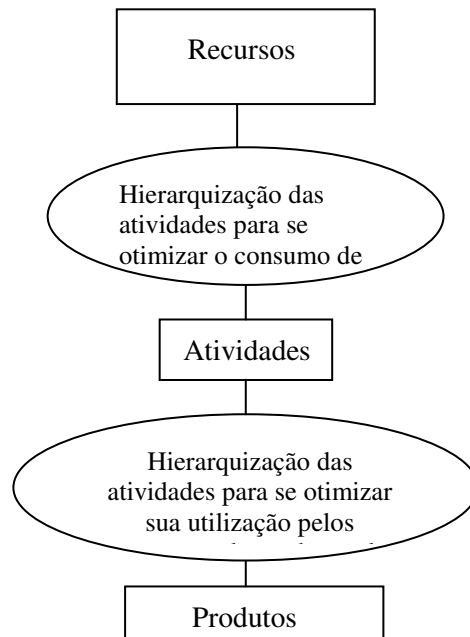
Entretanto, torna-se necessário avaliar o grau de correlação entre os custos indiretos e os direcionadores de atividade. Caso haja dificuldades em se determinar os custos indiretos e os direcionadores que provocarão a sua alocação aos produtos ou serviços ou, ainda, no caso de estes custos indiretos não representarem um volume de recursos relevantes, as informações geradas podem ser de pouca importância ou distorcidas, o que pode ser considerado como uma limitação deste sistema.

Nakagawa (2001) diz que o principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos em produtos ou serviços. A questão da hierarquia das atividades pode ser vista sob as formas de como elas são agregadas em termos de:

- a) Consumo de recursos pelas atividades;
- b) Alocação dos custos das atividades aos produtos.

Conforme pode ser observado na **figura 2**, os recursos são consumidos pelas atividades e as atividades são alocadas aos produtos.

Figura 2: Hierarquia das atividades



Fonte: Nakagawa,2001

Os custos deveriam ser diretamente identificáveis com as atividades e ou objetos de custeio, mas à medida que aumentam as inovações tecnológicas, os custos vão se tornando cada vez mais indiretos. Ao se usar o ABC para pesquisar a identificação dos custos, constata-se desde logo que o foco central é a análise de atividades e esta inicia-se com a elaboração de uma matriz de atividades e registro de seus respectivos tempos. A habilidade de usar ABC com inteligência, portanto, dependerá sempre do treinamento e da experiência do usuário. Não haverá substituto para o que se aprende fazendo na prática do dia-a-dia (Nakagawa, 2001).

Segundo Nakagawa (2001), o usuário experiente e bem treinado poderá se favorecer de duas técnicas que o ajudará a obter um melhor uso do ABC, adicionando o que é chamado de atributos às atividades analisadas.

Conforme Cogan (1994, págs. 7 e 8), um dos benefícios obtidos com o ABC é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”, permitindo assim a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

O ABC permite ainda que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos. Ele facilita, ainda, a determinação dos custos relevantes. No sistema tradicional, a ênfase na redução de custos se concentra tão somente nos

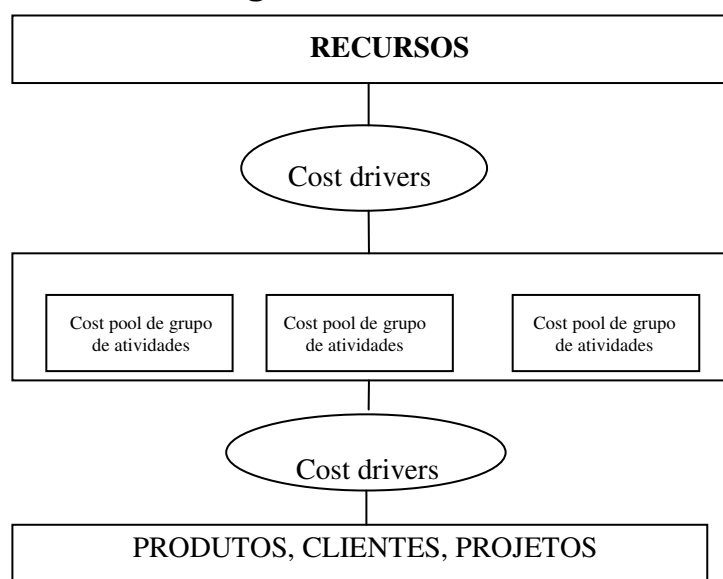
custos diretos, os demais ficam ocultos. Contudo, em sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz condições que permite a análise desses custos indiretos.

Em sua forma mais detalhada, pode ser que até mesmo não seja aplicável, na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício.

De acordo com Cogan (1994, p.67), todas as empresas precisam conhecer com adequada precisão seus custos. Engana-se quem pensa que o ABC é privilégio tão somente das grandes empresas pelo fato de exigir que a companhia possua uma estrutura suporte para apuração dos custos de cada atividade que seria então alocada a cada um de seus produtos. O ABC em sua versão mais completa pode ser inviável de adoção na prática, pois uma empresa pode inclusive ter mais de cem atividades custeáveis. Contudo, simplificações são viáveis e reconhecidas mesmo quando se utiliza uma metodologia baseada no sistema ABC.

Há, basicamente, duas versões para o modelo conceitual do ABC. A primeira delas foi desenvolvida no final dos anos 80, com objetivos estratégicos, como ferramenta para melhorar a acurácia do custeio de produtos e serviços e, através desta, a determinação do melhor *mix* e preços de produtos. Nesta primeira versão do ABC, cada grupo de atividades pertencia a um centro de custos (*cost pools*) (NAGAGAWA, 2001). Este modelo está apresentado na **figura 3**.

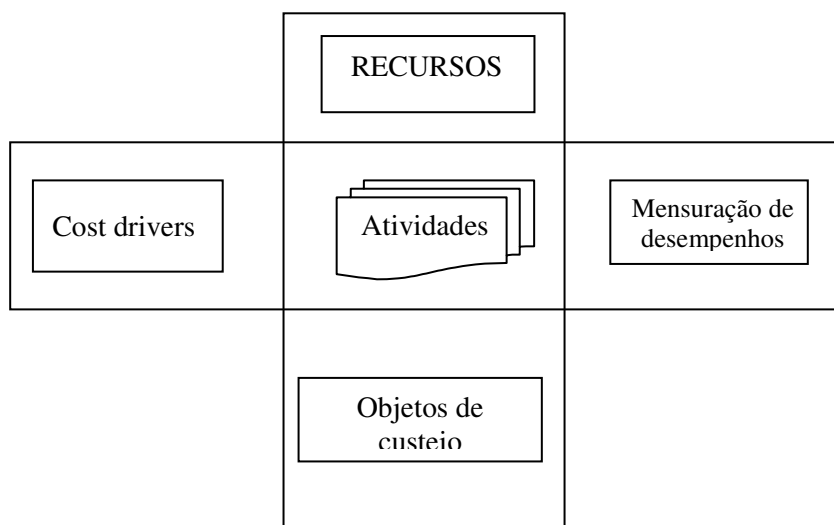
Figura 3: Modelo 1 do ABC



Fonte: Nakagawa, 2001

A **figura 4**, por sua vez, traz o segundo modelo conceitual para implementação de um custeio baseado em atividades:

Figura 4: Modelo 2 do ABC



Fonte: Nakagawa,2001

Sakurai (1997,pág.106) afirma que existem duas alternativas para implantação de um sistema ABC: a primeira é por intermédio da reforma o sistema de contabilidade de custo em uso e a segunda através do desenvolvimento de um sistema inteiramente novo.

Bornia (2002, p. 124) diz que é possível simplificar em quatro etapas:

- 1º - Mapeamento das atividades;
- 2º - Alocação dos custos às atividades;
- 3º - Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
- 4º - Cálculo dos custos dos produtos.

Complementando essa visão, com o objetivo de se obter o sucesso do desenho e da implementação do ABC, são necessários os seguintes fatores (NAKAGAWA, 2001, p. 89):

- a) Os relatórios gerados pelo ABC devem ser úteis;
- b) O modelo ABC da empresa deve ser sempre atualizado;
- c) Cada gerente deve ter o ABC que atenda a suas necessidades específicas;
- d) Os usuários devem receber educação continuada em ABC.

Conforme Nakagawa (2001):

[...] até 1970 era usada somente à gestão baseada em números (MBN), em que o executivo só discutia negócios com os relatórios em mãos. Na suposição de que os mesmos representavam com exatidão os eventos, objetos e transações da empresa.

Conforme Ching (1997):

O controle de custos, concentra-se nos custos resultantes, aqueles que aparecem nas demonstrações financeiras, e não nos fatores que originam os custos. Os custos não são meramente incorridos (espontâneos), eles são causados! E é nos fatos geradores de custos que os administradores deveriam concentrar suas atenções [...] (Hong Yuh Ching pág.29).

Os motivos do surgimento do ABM, descritos pelo Nakagawa (2001), são:

- a) descobriu-se que somente os relatórios não mostravam a realidade dos esforços que os vários produtos e complexos processos requeriam da empresa;
- b) percebeu-se que faltava aos números dos relatórios financeiros uma certa exatidão;
- c) sentiu-se que a MBN favorecia a explicação das variações de eficiência e de gastos no processo produtivo ao invés de motivar mudanças de atitudes das pessoas e eliminação de desperdícios.

Desta forma, a Gestão Baseada em Atividades é um método que busca a exatidão dos números contidos nos relatórios, facilitando assim a visibilidade do processo de produção e permitindo aos gestores uma visão simultânea dos problemas que ocorrem no nível operacional e econômico (NAKAGAWA, 2001).

De acordo com Perez Jr. *et all* (2001, p.220), no ABM são utilizadas três ferramentas, divididas em dois níveis: operacional - *Total Quality Management* (TQM), *Just in time* (JIT) e econômico, com base no Custeio baseado em Atividades (ABC).

Para compreender melhor o Custeio Baseado em Atividade (ABC) e Gestão Baseada em Atividade (ABM), é necessário o entendimento da teoria *versus* prática. A implantação do método ABC, por si só, abrange diversos procedimentos operacionais dentro de uma organização. Contudo, a simples implantação, sem que esse método sirva como ferramenta de gestão, não traz a maximização das informações obtidas.

Ao considerar-se Gestão Baseada na Atividade (ABM) é preciso que, primeiramente, a atividade seja amplamente conhecida pelo contador que implantará o ABC, para não incorrer em procedimentos que distorça o resultado obtido pelo sistema de informação que será implantado.

O T.Q.M. está estruturado, basicamente, por três questões. Primeiro, consiste em uma estratégia de Administração orientada a criar consciência de qualidade em todos os processos organizacionais. O TQM tem sido amplamente utilizado em indústrias. Em segundo lugar, seu objetivo é a implicação não só da empresa inteira, mas, também, a organização estendida: fornecedores, distribuidores e demais parceiros de negócios.

Para finalizar, na estruturação de um T.Q.M., deve-se ter em mente de que ele é composto de estágios: planejamento, organização, controle e liderança. Tanto qualidade quanto manutenção são qualificadas de total porque cada empregado que participa é diretamente responsável pela realização dos objetivos da empresa.

O *Just in Time* (JIT), por sua vez, é considerado um componente importantíssimo para excelência empresarial, tendo como objetivo a eliminação ou redução dos estoques tanto da empresa como dos fornecedores (Perez Jr. *et all*, 2001).

Conforme os mesmos autores citados acima, no desenvolvimento desta ferramenta há alguns estágios:

1º estágio – os fornecedores pensam que JIT significa apenas entregar pequenas quantidades;

2º estágio– os gerentes visualizam o JIT como um simples programa de redução de estoques;

3º estágio – o JIT passa a ser um processo contínuo com o objetivo de melhorar a qualidade;

4º estágio– o JIT é visto como uma estratégia de produção;

5º estágio– o JIT é assumida pela empresa como um todo e não somente pela produção.

Outra definição para JIT dada por Player, Keys e Lacerda (1997, p. 215) é:

Uma abordagem de treinamento no qual indivíduos são treinados para desempenhar as tarefas requeridas em momento imediatamente anterior à sua necessidade efetiva. Esta abordagem eleva a probabilidade de retenção (do treinamento), devido à aplicação imediata das tarefas ensinadas.

Há vários ramos de uso para o ABM, mas os principais de acordo com Hong Yuh Ching (1997, p. 61):

a) custeio de produto – análise de rentabilidade de produto/linha de produtos, racionalização de linha de produtos, precificação;

b) custeio de clientes – análise de rentabilidade do cliente, estabelecimento de níveis de serviço ao cliente;

c) gastos de capital – decisão de fazer ou comprar, justificativa de investimento;

d) gerenciamento de processos – análise do valor do processo, melhoria do tempo de ciclo operacional, redução de desperdícios e duplicatas;

e) redução de custos – minimização ou eliminação de atividades que não agregam valor, foco nos fatores geradores de custos;

Hong Yuh Ching (1997, p. 50) cita como principais benefícios do ABM o fato de que ela é uma ferramenta que fornece entendimento fundamental da base de custos da empresa e, dessa forma, possibilita melhor qualidade na toma de decisão, possibilitando uma melhoria de custos e realocação de recursos através de eliminação/redução e/ou racionalização de atividades.

4. Estudo de Caso em uma Indústria de Café

O estudo de caso, objeto deste trabalho, foi realizado em uma indústria que tentou implantar o ABC, mas, ao final de um processo de adaptação e análise, optou por não implantá-lo. A princípio os objetivos do ABC para esta empresa foram:

Tabela 1: Objetivos do ABC na empresa estudada

	Situação atual	Transição	Meta
Controle de custos	Contabilidade e Orçamento	Custo das atividades e processo	Gerenciamento por atividades
Gerenciamento de recursos	Gastos não identificados com a capacidade	Identificação de capacidade ociosa	Gerenciamento da capacidade ociosa
Suporte às decisões	Valores reais por centros de custo	Integração de dados entre a contabilidade, custos e operações	Informações em tempo
Informações gerenciais	Contabilidade fiscal	Custo das atividades	Rentabilidade dos objetos de custos
Formas de informações	Balancetes mensais	Indicadores financeiros e quantitativos	Fatores críticos de sucesso por processo e indicadores-chave de desempenho

Fonte: Minuta elaborada pela empresa de consultoria.

Um dos motivos que levaram a empresa a decidir pela tentativa de implantação do método de custeio ABC foi o de obter um melhor sistema de custeio para empresa, pois havia uma insatisfação em relação ao método de custeio anteriormente utilizado.

A empresa estudada, antes de implantar o ABC, seguiu algumas etapas. Inicialmente, foi contratada uma empresa de consultoria, que elaborou os estudos iniciais necessários ao processo de mudança de apuração dos custos. Na sequência, foi realizado o levantamento dos dados de custos e custeio total da empresa, para posterior apresentação do levantamento efetuado pela consultoria através de uma minuta de proposta de mudança. Neste ponto, foi efetivada uma reunião dos gestores para análise

e tomada de decisão a respeito do trabalho, que decidiu pela não implementação da metodologia de custeio ABC.

Na fase de apresentação, a consultoria apresentou uma minuta que continha os seguintes dados: história, conceitos fundamentais, modelo conceitual, procedimentos para apuração de custos, necessidades de controles e plano de ação. Após a apresentação da minuta, foi efetuada a análise pelos gestores e foram apresentados os seguintes dados, que serviram de base para tomada de decisão:

- fluxograma do processo produtivo e dos custos unitários de cada fase, divididos entre custos variáveis e custos fixos diretos;
- Foram depuradas as composições dos custos fase a fase, para cada tipo de produto comercializado pela empresa;
- E, por fim, foi apresentado um breve resumo dos custos totais de produção do ano divididos em custos variáveis (80,61% do custo total), custos fixos diretos (10,86% do custo total) e custos fixos indiretos (8,53% do custo total).

O alvo, para a implementação do ABC, seria toda a empresa, sendo identificadas as seguintes atividades dentro do processo produtivo da empresa:

Tabela 2: Centrais de atividades

Centrais de atividades	Nível
Processo de alimentação	Processo
Processo de torrefação	Processo
Processo de granulação	Processo
Processo de tratamento de extrato	Processo
Processo de secagem	Processo
Processo de embalagem	Processo
Garantia de qualidade	Suporte
Engenharia industrial	Suporte
Manutenção civil	Suporte
Manutenção mecânica	Suporte
Manutenção elétrica/instrumentação	Suporte
Utilidades	Suporte
Logística	Suporte
Gestão de recursos humanos	Empresa
Gestão administrativa	Empresa
Gestão comercial	Empresa

Fonte: Minuta feita pela empresa de consultoria, dezembro de 1997

Considerando-se que, de acordo com a literatura sobre o custeio ABC, o ponto chave deste sistema de custeio é uma correta alocação dos custos indiretos, chegou-se à

conclusão de que, no caso da empresa analisada, o total de custos fixos indiretos representariam apenas 8,53% dos custos totais, em relação às fases de produção. Neste caso, em primeira análise, foi constatado pelos gestores da organização um grande esforço para uma parcela pequena dos custos totais da empresa. Devido a este motivo, o custo da implementação de um custeio ABC suplantaria em muito os benefícios por ele gerados, sendo que devido, ao grande volume de produção, a distribuição dos custos não resultaria em benefício no custeio dos produtos.

Como a implementação do sistema de Custeio ABC não foi realizada, o projeto posterior, de realizar uma Gestão Baseada em Atividades, não obteve êxito uma vez que a metodologia de custeio ABC consiste no alicerce sobre o qual será executado um processo de gestão baseado em atividades.

De forma geral, o trabalho executado pela consultoria externa, com a colaboração de gestores da empresa, trouxe grandes avanços para o sistema de custeio da empresa, pois foram identificados muitos itens de custos fixos diretos que estavam sendo considerados como custos fixos indiretos, prejudicando o custeamento dos produtos em virtude dos rateios. Após a realização do trabalho, estes custos passaram a ser alocados diretamente às fases/produtos, melhorando significativamente o custeio.

Entretanto, constatou-se que, embora a literatura apresente diversas vantagens de utilização de novas metodologias de custeio, devem-se levar em consideração as características individuais de cada organização. A implementação do custeio ABC importa em mudanças estruturais nos processos de apuração de custos da empresa, que visarão controlar e apropriar os referidos custos indiretos por intermédio dos direcionadores de custos. Atividades com elevada participação dos custeios indiretos no custo total, como as atividades de prestação de serviço, apresentam uma relação satisfatória de custo-benefício, como apresentado nos trabalhos de Pattio (2001), Martins (2002) e Raimundini (2003). No entanto, caso a empresa possua baixa participação relativa dos custos indiretos na composição do custo total dos produtos, como no caso da indústria analisada no presente estudo de caso, os benefícios oriundos de um processo de mudança no sistema de apuração de custos não suplantará os custos deste processo.

5. Conclusões

Os métodos de custeio vão desde os mais tradicionais aos mais elaborados, em virtude da necessidade de alocação dos custos fixos indiretos. Estes custos (supervisão, apoio, áreas de suporte) desempenham papel chave na formação do custo dos produtos dentro das empresas, esta alocação enfrenta muitas críticas devido aos critérios utilizados em virtude de conterem maior ou menor grau de subjetividade, levando a incerteza da exatidão das alocações.

O custeio ABC se propõe através de sua metodologia tratar a alocação dos custos fixos indiretos de forma que minimizem a subjetividade ao máximo. Esta abordagem demanda um grande esforço para apontamento das métricas (direcionadores de custos) que serão utilizadas para distribuição dos custos (tabela de tempo, apontamentos no processo de produção, utilização de tempo de máquinas etc.).

Nota-se, através do estudo de caso, que é necessário que haja uma grande parcela de custos fixos indiretos para haver a necessidade/viabilidade de implantação de um sistema de custeio ABC. E mesmo assim, antes de qualquer coisa, devemos efetuar um levantamento de custos para identificar se há custos fixos que possam ser identificados como o produto ou seu processo produtivo, que muitas vezes estão “escondidos” dentro dos custos fixos indiretos.

Conclui-se que o custeio baseado em atividades é um grande instrumento de gerenciamento e que o ABM é um complemento e necessita do ABC, porém há a necessidade de um estudo mais aprofundado na empresa de seus custos, sistema de custeio, métricas utilizadas para alocação dos custos indiretos, visando levantar eventuais correções que possam ser identificadas para determinar a necessidade ou não de sua implementação no todo ou em parte.

6. Referências

AIDA, Marcelo. Análise do ABC do custo meta sob uma abordagem teórica. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 26, 2002, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2002.

ATKINSON, Anthoy A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria e ROEDEL, Ari. Utilização do custeio baseado em atividades - ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Contabilidade Finanças** - USP, São Paulo, v.13, n. 30, p. 7-18, set./dez. 2002.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996. 229 p.

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

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**: ABM – Activity Based Management. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. **Activity-Based Costing (ABC) - A Poderosa Estratégia Empresarial**. São Paulo: ABDR, 1994.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREEN, Charles T. et al. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996. 239 p.

JUNIOR, José Hernandez P; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**: inclui o ABC. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Vidigal Fernandes. **Desenvolvimento de um modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços**. 2002. 117f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PATTIO, Maria Luiza Pimenta. **O impacto do sistema ABC no controle organizacional da Casa de Saúde Santa Maria**. 2001. 95 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

PLAYER, Steve; KEYS, David; LACERDA, Roberto. **ABM Lições do Campo de Batalha**. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1997.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

RAIMUNDINI, Simone L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos**. 2003. 200 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2003.

VIEIRA, João M. ROBLES JUNIOR, Antonio. O Custeio baseado em Atividades (ABC) e a Gestão por Atividades (ABM) no Ambiente das Empresas de Autopeças do Estado de São Paulo. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 26, 2002, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

Recebido em: 30/11/2011
Aprovado em: 07/01/2012