



Custo Baseado nas Actividades

1



Origens do CBA

- Crescente significado dos gastos gerais
 - Automação
 - Serviços
 - Qualidade
 - Gestão e organização
- Natureza dos gastos gerais
 - Não relacionados com o resultado (baseados na entrega, qualidade, diversidade e flexibilidade)
- Visibilidade reduzida dos gastos gerais
 - Ênfase no Input em vez dos processos ou do output
 - Utilização de bases de imputação dependentes do volume

2



Implantação do ABC

1. Importância relativamente grande de custos indirectos
2. Apreciável diversidade de actividades
3. Notória variedade de produtos
4. Exigência de uma organização adequada
5. Exigência de uma implementação adequada de tecnologias da informação

3



Imputação dos gastos gerais

- Os gastos gerais de produção são absorvidos pelos produtos na base de:
 - Horas de MOD trabalhadas
 - Salários de MOD pagos
 - Horas máquina trabalhadas
- Todas estas medidas estão relacionadas com:
VOLUME DE PRODUÇÃO
- Os gastos gerais não afectos à produção são tratados como um gasto do período.

4



O que ocasiona o consumo de recursos de gastos gerais

- Sistema “Tradicional”
 - Existe a ideia que o consumo de recursos de gastos gerais é devido ao volume dos produtos produzidos
(p.e. energia);
 - Não é necessário conhecer as razões do consumo de gastos gerais não produtivos uma vez que não são parte do custo de produção;

5



Gastos Gerais de Fabrico

- Alguns gastos gerais são relacionados com:
VOLUME DE PRODUÇÃO
- Os gastos gerais de produção podem ser alinhados com:
DIVERSIDADE DA PRODUÇÃO (Output)
COMPLEXIDADE DA PRODUÇÃO (Output)

6



Sistema de Custeio Baseado nas Actividades

- As actividades provocam o consumo de gastos gerais;
- O montante dos recursos consumidos depende do gerador / indutor de custo da actividade;

7



Conceito de actividade

- **Actividade** é uma missão específica a um conjunto de tarefas da mesma natureza realizadas tendo em vista a elaboração de um produto ou de um serviço
- De notar que os processos de negócio tipicamente atravessam as fronteiras funcionais
- Exemplos de actividades:
Aprovisionamento, Manipulação de M.P., Distribuição de trabalho, Afações (Set-up), Controlo de qualidade, Processamento de ordens de encomenda, Contabilidade de gestão, Manutenção, Pessoal, Controlo de produção ...

8



Lógica e Objectivos do CBA

■ Lógica do CBA

As actividades consomem recursos ao nível do processo de realização dos produtos/serviços;

Os produtos ou serviços consomem as actividades.

■ Objectivo do CBA

Obter uma avaliação mais fiável do custo dos produtos ou serviços, o que consiste na obtenção de um sistema de custeio que explique claramente a relação entre os custos e os níveis das actividades.

25-11-2008

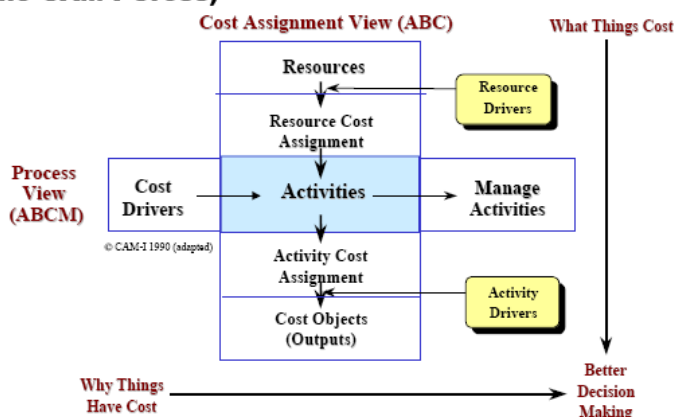
CBA

9



Esquema do Método CBA

The Activity-Based Cost Management Framework (the CAM-I Cross)



10



Confronto com os sistemas tradicionais

- ♦ Os sistemas convencionais baseiam-se no princípio de que os produtos consomem recursos.
- ♦ O CBA baseia-se no princípio de que as actividades consomem recursos e que os produtos utilizam as actividades.
- ♦ Sendo assim no sistema tradicional os custos deverão ser absorvidos pelos produtos quer estejam directamente relacionados com eles (custos directos) ou não estejam (custos indirectos).

11



Confronto com os sistemas tradicionais

- ♦ O processo tradicional ao procurar absorver os custos com os produtos não permitia a obtenção de informação sobre os elementos efectivamente geridos pelos responsáveis: as actividades.
- ♦ Desta forma não ajudava os gestores na sua tomada de decisão e na racionalização de custos.
- ♦ O CBA identifica as actividades e os seus geradores de custo e permite obter esse tipo de informação.

12



Confronto com os sistemas tradicionais

- ♦ Os sistemas tradicionais tratam de forma bastante inadequada os custos indirectos.
- ♦ Com o CBA:
 - Todos os custos são atribuídos a actividades e quando são partilhados há que quantificar os respectivos níveis de utilização
 - Perde significado a distinção entre custos fixos e variáveis
 - As actividades utilizam recursos e contribuem para a formação dos produtos e serviços.
 - O princípio da contribuição deve sobrepor-se ao da absorção

13

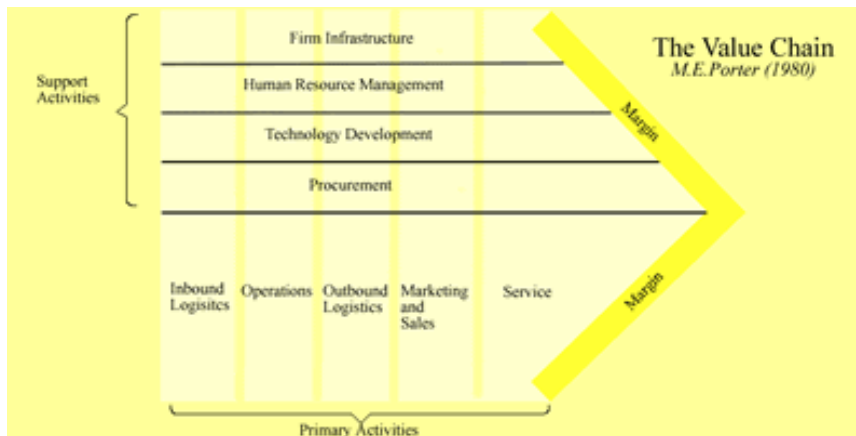


Confronto com os sistemas tradicionais

- ♦ O CBA garante a ligação entre a análise e a estratégia da empresa. Algumas actividades são estrategicamente relevantes e outras representam apenas desperdício de recursos.
- ♦ É possível identificar as actividades principais e as actividades de suporte – as primeiras estão directamente relacionadas com a missão da empresa – são fundamentais para o seu negócio; enquanto as segundas apoiam a realização dos processos de negócio da empresa.

14

Cadeia de valor e análise estratégica



15

Confronto com os sistemas tradicionais



- ♦ Os sistemas tradicionais preocupam-se apenas com a medida financeira dos custos.
- ♦ O CBA para além do aspecto monetário defende que as actividades devem ser medidas, também pelos factores tempo e qualidade. Considera ainda o conceito de ciclo de vida ou tempo de realização.

16



Confronto com os sistemas tradicionais

- O CBA tem uma perspectiva inter funcional contrariamente aos sistemas tradicionais que privilegiam o apuramento dos custos numa lógica funcional.
- A aplicação do CBA tem de ser realizada por equipas multifuncionais contrariamente aos modelos tradicionais que eram concebidos por “especialistas”.
- A implementação do CBA pode originar fortes mexidas na organização.

17



Custo dos produtos e decisões de gestão

	Características da informação de custos históricos	Estimativas de custo	Impacto nas decisões de gestão
Custeio Tradicional	• Custos de produtos imprecisos • Segmentação Fixo/variável baseada no volume de produção • Custos dos produtos precisos	• Incorpora a imprecisão dos custos dos produtos • Limitada por estimativas baseadas na mudança de volumes • Baseada em custos precisos	• Alto potencial de informação inadequada • Apropriada para decisões de curto prazo • Baixo potencial para a inadequação da informação
Sistema ABC	• A segmentação de custos relaciona os custos aos seus determinantes: i. Custos relacionados com o volume ii. Custos induzidos pelas actividades	• Baseada em mudanças projectadas numa gama de determinantes dos custos	• A informação sobre o custo dos produtos é virada para a análise estratégica • Medidas de performance não financeiras permitem melhorar o processo de controlo no curto e longo prazo.

18



Implementação do CBA

- A sua implementação implica:
 - Identificar as razões da sua adopção. Quais são os problemas da empresa? O que se espera ou pretende obter da adopção do CBA?
 - Está a empresa preparada para a sua utilização? Tem recursos para isso?
 - Foi ponderado o possível impacto sobre a estrutura e os processos de gestão?

19



Método - passos de implementação

- Identificação das actividades que consomem recursos, e atribuição de custos a essas actividades;
- Cálculo de uma taxa de custo por unidade de indutor de custo;
- Atribuição de custos aos produtos pela multiplicação do taxa do indutor de custo pelo volume de indutor consumido pelo produto.



Classificação de Actividades

21

Classificação das actividades



- É usual classificar as actividades em relação com os seguintes aspectos:
 - Sua actuação com respeito aos produtos
 - Sua frequência no processo de execução
 - Sua capacidade de acrescentar valor ao produto

22



Sua actuação com respeito ao produto

- Actividades a nível da unidade de produto
 - Actividades a nível de lote
 - Actividades a nível de linha
 - Actividades a nível de empresa
- } Actividades primárias
(custo dos produtos)
- } Actividades secundárias
(custos do período)

23



Actividades a nível da unidade do produto

- São as que se executam necessariamente cada vez que se produz uma unidade de um produto
- Os consumos de recursos estão directamente relacionados com o número de unidades produzidas
- Os seus custos imputam-se facilmente aos produtos:
 - Ou de um forma directa – MP ou MOD
 - Ou utilizando uma base de imputação representativa do volume tratado (Hmáquina)

24



Actividades a nível de lote

- São as actividades que se realizam cada vez que se fabrica um lote de determinado produto
- Os custos ou recursos consumidos por estas actividades variam em função do número de lotes produzidos

25



Actividades a nível de linha

- São as actividades executadas para tornar possível o bom funcionamento de qualquer linha do processo produtivo, tais como as executadas para organizar mais racionalmente a mão de obra, para introduzir modificações nos desenhos do equipamento ou dos produtos

26



Actividades a nível da empresa

- São aquelas que actuam como suporte geral da organização
- Atendendo a que estas actividades são comuns para todos os produtos a utilização de qualquer base de imputação destinada a repercutir os seus custos sobre os produtos comporta um elevado grau de subjectividade

27



Actividades quanto à frequência

- Actividades repetitivas – realizam-se de uma forma sistemática e continuada com um consumo pré-fixado de recursos e um objectivo concreto (actividades de nível unitário, de lote ou de empresa)
- Actividades não repetitivas – efectuadas com carácter esporádico e ocasional

28



Actividades quanto ao valor

- Atendendo à sua capacidade para acrescentar valor
 - Numa perspectiva interna – actividades estritamente necessárias para fabricar adequadamente o produto. As que se podem eliminar são consideradas desnecessárias
 - Numa perspectiva externa – abrange as actividades que fazem aumentar o interesse do cliente no produto

29



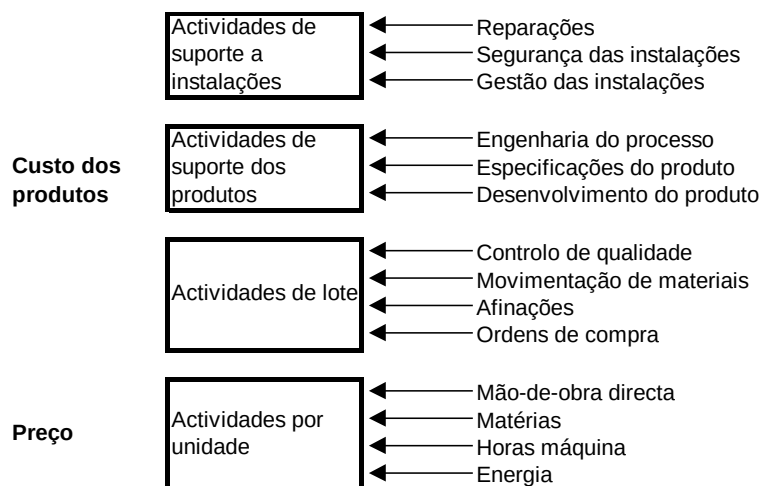
Actividades de valor acrescentado

- A distinção destas actividades que acrescentam valor das que não o acrescentam é importante para levar a cabo uma correcta gestão de custos:
 - Forma de conseguir que só se consumam os recursos estritamente necessários para o acabamento do produto ou para a satisfação do cliente
 - O conhecimento das actividades que não acrescentam valor ajuda ainda mais na redução dos custos.

30



Modelo Hierárquico do ABC



31



Geradores de Custos

32



Geradores de custo (*cost drivers*)

- Os geradores de custo causam variações no custo de uma actividade;
- Desempenham um papel análogo ao das unidades de obra, dos sistemas clássicos
- Dentro de cada actividade é possível estabelecer ou detectar a existência de vários geradores de custo diferentes entre si, pelo que o problema consiste em escolher o mais adequado

33



Características dos geradores de custo

- Ser o mais representativo das relações causa-efeito existentes entre custos, actividades e produtos
- Ser o mais fácil de medir e observar
- Os geradores são diferentes consoante o tipo de actividades (nível unitário, a nível de lotes ou de linhas de produto)

34



Etapas do processo de formação do custo

1. Imputação dos custos directos aos centros
2. Identificação de actividades
3. Escolha dos *cost drivers*
4. Reclassificação das actividades
5. Repartição dos custos entre as actividades
6. Cálculo do custo dos *cost drivers*
7. Imputação dos custos das actividades aos produtos
8. Imputação dos custos directos aos produtos

35



Processo: Aquisição de componentes

Função	Actividade Possível
Aprovisionamento	Processamento de ordens de compra;
	Procura e recusa de fornecedores;
Finanças	Processamento de facturas:
	Avaliação da estabilidade financeira de novos fornecedores:
Qualidade	Verificação da capacidade do fornecedor de cumprir parâmetros de qualidade;
	Inspecção de amostras de lotes para controlo de qualidade

36



Aplicação do método

- Os custos são função tanto do volume como da complexidade das operações. Em geral, o número de actividades que consomem recursos é função da complexidade da empresa;
- Critérios de escolha dos indutores de custo: relação causal, benefícios recebidos, razoabilidade.
- Cálculo das taxas de imputação dos gastos indirectos:

$$\text{Taxa de custo indirecto} = \frac{\text{Custo indirecto estimado}}{\text{Volume estimado da base de imputação}}$$



Notas conclusivas (1)

- Métodos diferentes de imputação resultam em diferentes estimativas do custo de produção;
- O CBA fornece uma medida mais detalhada dos custos do que os métodos tradicionais de imputação;
- O CBA pode apoiar o pessoal do *marketing* na determinação do custo dos produtos para decisão sobre preços e que produtos devem ser eliminados;



Notas conclusivas (2)

- A produção beneficia porque o CBA fornece melhor informação sobre o custo de cada actividade. Ajuda a encontrar indutores de custo anteriormente desconhecidos. Para gerir os custos os gestores administram as actividades que causam custos;
- O CBA fornece melhor informação sobre o custo dos produtos mas requer mais volume de registos.
- Implementar o CBA requer trabalho de grupo entre a contabilidade, a produção, *marketing*, administração e restante pessoal não contabilista.

39



Interesse do método

- põe a tónica na necessidade de se ter em conta o processo real de produção-venda e adoptar um modo de avaliação que revela ao mesmo tempo a origem dos custos;
- permite medir a incidência sobre as actividades da organização de uma ou outra decisão relativa a um produto ou serviço;
- possível realizar balanços custos/vantagens da sua existência e de desenvolver acções visando a eliminação dos desperdícios;
- permite estabelecer facilmente o custo dos processos.



Problemas e limites do método

- Conhecer o volume dos diferentes indutores supõe dispor de dados físicos sobre as actividades;
- Repartir o tempo de trabalho duma pessoa entre diferentes actividades que ela realiza não é sempre fácil;
- A escolha dos centros de reagrupamento e dos indutores associados tem de ter em conta as prioridades estratégicas;

25-11-2008

CBA

41



Problemas e limites do método (cont.)

- A implantação de um sistema de custos por actividades custa caro em tempo e dinheiro;
- O sistema tradicional e o novo método devem ser separados uma vez que o sistema tradicional é válido para efeitos fiscais e análises de curto prazo enquanto que o CBA ilumina as decisões estratégicas

42