

Breve análise sobre o método ABC

Por Hugo Leandro Rodrigues, Licenciado em Gestão, TOC n.º 65 035

O custeio ABC insere-se nas novas filosofias de gestão que têm sido desenvolvidas nos últimos anos. Apesar do seu campo de aplicação privilegiado ser as indústrias com fabricações complexas, os princípios em que assenta são também aplicáveis a outras indústrias, comércio e serviços. Mas as vantagens deste método não significam a solução para todos os males da empresa.

Presentemente, a quantidade de informação disponível na sociedade é incomensurável, quer a nível geral (televisão, jornais, revistas, etc.) quer a nível especializado (seminários, conferências, revistas técnicas e científicas, Internet), apresentando nos últimos anos um crescimento exponencial, por via do desenvolvimento dos meios informáticos.

Para as organizações, a informação sempre foi de grande importância na sua gestão, mas actualmente assume cada vez maior relevo, tomando-se imprescindível para que os gestores possam de forma contínua avaliar, analisar o seu meio envolvente - evolução dos valores sociais, culturais e éticos, actualidade económica e política, inovação tecnológica, comportamentos da concorrência, dos consumidores, etc. -, de modo a que possam estar adaptadas ao contexto e antecipar o futuro, isto é, é importante ter em conta todas as situações externas à organização que a irão influenciar e condicionar em determinadas fases da sua existência. Não se pode perder de vista que uma instituição não constitui um sistema isolado e independente do meio onde está inserida, mas um sistema constantemente afectado pelo ambiente externo e interno. Reveste-se de relevante actualidade o estudo dos efeitos da estrutura no condicionamento do seu comportamento organizacional e de ambos nos resultados obtidos.

Efectivamente, a informação é para os gestores um instrumento indispensável para o exercício das suas actividades e tomada de decisão, e é considerada por muitos um activo intangível da maior importância, dado que tudo passou a ser comparável em tempo real, com a agravante de colocar, ou poder colocar, qualquer fornecedor tradicional em autêntico estado de choque, ao saber que os seus produtos são, de repente, mais caros que os do seu concorrente do outro lado do mundo e que, para continuar a fornecê-los, terá de acompanhar o seu preço ou até fornecer a preço mais baixo. Ora, para se saber se é ou não possível baixar os preços, toma-se imprescindível a existência de informação adequada sobre custos.

Actualmente, é preciso reconhecer um novo ciclo de vida de um produto que não acaba na venda mas antes começa com o seu planeamento e termina apenas quando o produto deixar de ter qualquer utilidade para o consumidor (Philip Kotler, 2000).

Assim, o ciclo de vida confunde-se com a própria "vida útil" do produto. Consequentemente, uma empresa para conseguir uma vantagem competitiva sustentada, deve conceber produtos tendo como objectivos prioritários a melhoria da sua qualidade, fiabilidade e serviço após venda, sobretudo para produtos de maior grau tecnológico, a fim de otimizar a sua performance e a utilidade de quem o consome e, assim, fidelizar o cliente. Porém, para tal, também é preciso conhecer com rigor adequado os custos envolvidos, para os poder transferir para quem vai obter o proveito de utilização dos produtos concebidos.

A contabilidade de gestão constitui, portanto, uma importante função informativa a nível económico e financeiro e pode ser considerada como um modelo geral para apoio à tomada de decisões, quer pelos gestores quer pelos grupos sociais.

É, portanto, inegável o papel da Contabilidade como interventora na gestão da informação;

informação que ela própria recebe e dá, após uma primeira fase de tratamento e que suporta e influencia as decisões empresariais as quais, por sua vez, são sustentadas em dados fornecidos pela contabilidade.

O sistema contabilístico surge como um conjunto de dados quantificados e valorizados em termos monetários, que produz documentos de síntese (balanços) e documentos analíticos (demonstração de resultados, mapas de existências, etc.). Quando desta diversidade de documentos resultam trabalhos elaborados ex post, referindo-se a eventos já realizados, portanto a factos históricos, os mesmos tanto podem estar inseridos no campo da Contabilidade Financeira, como no da Contabilidade de Gestão.

No entanto, quando estes documentos resultam trabalhos efectuados ex ante, estamos perante Contabilidade Orçamental, quer numa óptica global, quer numa óptica funcional ou por actividades. Estamos perante uma informação previsional, normalmente sobre o exercício económico seguinte, relativa às diferentes actividades a realizar pela empresa.

Contudo, no mercado actual, fortemente competitivo e globalizado, os gestores das empresas não podem olhar apenas para o próximo exercício económico, mas têm de ter uma visão prospectiva a longo prazo implementando, deste modo, uma gestão estratégica competitiva. A tomada de decisões constitui um processo contínuo que une o presente ao futuro desejado.

Para Carreiras (1)(1), os objectivos da Contabilidade Gestão (Analítica) podem ser apresentados segundo três vertentes:

Valorização interna: cálculo dos custos das produções acabadas e em curso, dos trabalhos para a própria empresa e outros, para efeitos de fixação de preços, análises de rentabilidade dos produtos e valorização de stocks.

Informação para controlo: controlo dos custos através da comparação com valores predeterminados - principalmente padrões e orçamentos - tendo em vista o controlo da rentabilidade dos vários produtos e divisões da empresa.

Informação para a tomada de decisões: sobre produções alternativas, diferentes métodos de produção e comercialização, dimensão óptima da exploração, etc..

É esta última vertente, informação para a tomada de decisões, que tem orientado o desenvolvimento da contabilidade de gestão nos últimos anos, sendo o modelo ABC a expressão das mais recentes reflexões sobre esse campo de aplicação.

O presente trabalho inclui uma abordagem ao modelo conceptual do custeio baseado em actividades, e termina com um ponto relativo às conclusões.

Desenvolvimento - Activity based costing (ABC)

O método conhecido, em termos anglo-saxónicos, como *activity based costing* (ABC), começou por suscitar grande interesse nos meios académicos, sendo considerado o critério mais racional para o cálculo dos custos dos produtos e para a tomada de decisões estratégicas.

Este sistema de custeio baseado nas actividades (2)(2) foi conceptualmente estruturado por Staubus, no início da década de 70 e foi posteriormente desenvolvido por Miller e Vollmann, Woodward, Duclick e Cooper e Kaplan (3)(3), já na segunda metade da década de 80, constituindo, estes autores, uma pesada crítica aos sistemas de custeio tradicionais, os quais, por recorrerem a critérios de repartição de custos baseados no volume, não reflectem de forma adequada o consumo diferenciado de recursos pelos vários produtos, razão pela qual os referidos autores não reconhecem

nos sistemas tradicionais qualquer utilidade para a tomada de decisões, a aparição do método ABC obedeceu, por conseguinte, à necessidade de corrigir e aperfeiçoar os sistemas de imputação tradicionais devido às bases utilizadas, em virtude da sua utilização estar mais relacionada com o volume de produção do que com a relação causa-efeito entre os custos indirectos (Fernández, 1994) (4)(4). O tema continuou a ser alvo de investigação por um número crescente de autores, com relevo para os autores anglo-saxónicos.

O sistema de custeio ABC nasce, portanto, como uma resposta às limitações dos métodos de custeio tradicionais, no que se refere aos problemas que advêm da rápida evolução tecnológica, da automatização crescente dos processos produtivos e da instabilidade dos mercados. Assim, não é de estranhar o facto de serem as empresas que incorporaram tecnologias avançadas nos seus processos produtivos, as que têm vindo a adoptar, nos últimos anos, metodologias alternativas de cálculo de custos. Para Blanco Dopico (5)(5) (1994) o seu objecto é alcançar a competitividade através do controlo das operações e a redução de custos, mediante a eliminação de actividades supérfluas e a simplificação das actividades operacionais.

O ABC é um método de custeio baseado nas actividades, o que significa que o cálculo de custos assenta na análise das actividades desenvolvidas pela empresa, por serem estas os verdadeiros factores geradores de custos. Assim, as actividades constituem o primeiro objecto de cálculo de custo. Os custos destas actividades são, de seguida, imputados a outros objectos de custo, tais como produtos, serviços, encomendas, segmentos de mercado, clientes ou projectos, sendo esta imputação efectuada com base na utilização que estes objectos de custo fazem das actividades.

Método ABC

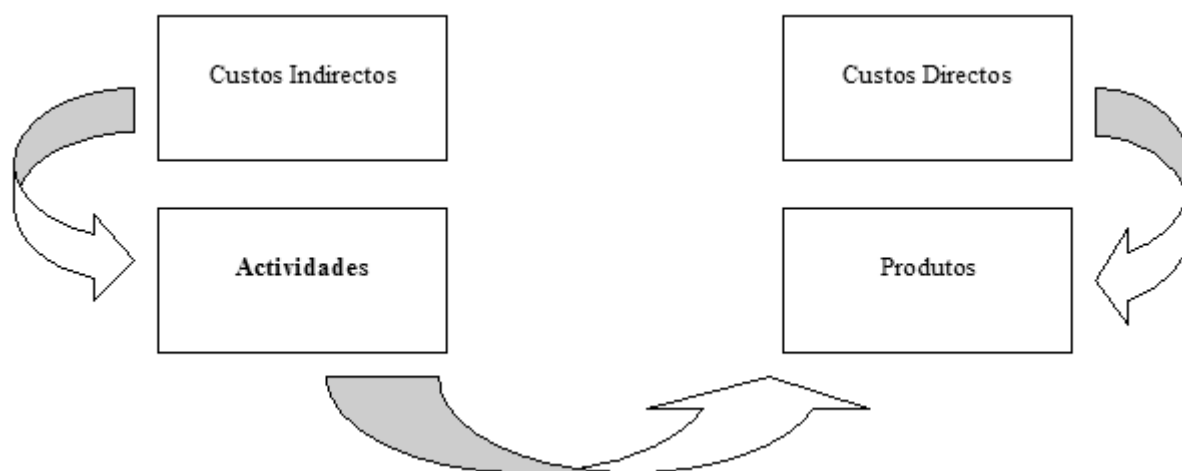


Figura 1

Esta metodologia parte do princípio de que os produtos não consomem custos, mas actividades, o que implica uma análise integral das características da empresa e dos trabalhos que realiza e sistematicamente pode-se considerar três fases: a primeira fase é a da análise da estrutura organizacional, a segunda fase constitui a definição das linhas mestras do modelo e a terceira fase constitui a sistematização dos custos de forma detalhada.

Em síntese, trata-se de uma técnica de custeio em que os custos industriais indirectos são repartidos pelas actividades utilizando bases de imputação que não estão relacionadas com o volume de produção assumindo, como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos pelas suas actividades e não pelos produtos, pois estes surgem como consequência das actividades estritamente necessárias para os fabricar.

Partindo da premissa de que as diversas actividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem/utilizam essas actividades, procura-se estabelecer a relação entre actividades e produtos utilizando o conceito de "cost drivers" (6)(6) (condutores de custos (7)(7)), apurando os custos das diversas actividades.

Os indutores de custos desempenham um papel de algum modo semelhante ao das unidades de obra (8)(8) no método das secções homogéneas. A diferença fundamental reside no facto de os indutores de custos estabelecerem relações de causa/efeito mais precisas entre os objectos de custos e os consumos de actividades.

A escolha dos indutores de custos deve obedecer aos seguintes requisitos:

- Serem o mais representativos possível das relações existentes entre custos, actividade e objectos de custos.
- Serem facilmente observáveis e mensuráveis.

Os indutores de custos serão, naturalmente, de natureza muito diversificada de acordo com o tipo de actividade, ou seja, um indutor de custos de uma actividade a nível unitário será necessariamente distinto dos indutores de custos relativos às actividades a nível de lote, de empresa ou de produto. Pode dizer-se que a cada actividade corresponderá um *cost driver* próprio, devendo considerar-se o que melhor exprima a relação entre os custos da actividade e os respectivos objectos de custos.

A questão central do ABC - *Activity Based Cost* - é de que «as actividades consomem recursos e os produtos (ou serviços) consomem actividades». Sendo assim, dado que os custos são uma resultante da utilização dos recursos, devem ser, em primeiro lugar, imputados às actividades, e só posteriormente aos produtos ou serviços. No caso de os custos serem directamente imputados aos produtos/serviços (como acontece no custeio tradicional), o sistema não alerta o gestor para a causa dos custos (actividades desenvolvidas), mas sim para as consequências, na medida em que o custo do produto é o resultado da forma como os gestores gerem os seus recursos.

O ABC orienta a atenção dos gestores para as verdadeiras causas ou funções geradores de custos: actividades entendidas como um conjunto de tarefas executadas, ou a executar, para produzirem um determinado nível de realizações. Da maior ou menor eficácia com que essas actividades são executadas, resultará o nível de "performance" da empresa.

O ABC procura, assim, ajudar os gestores a criarem valor na própria cadeia de valor da empresa. De facto, o seu objectivo principal é evidenciar como são geridas as actividades de apoio, designadamente, "design", manutenção, planeamento e controlo, controlo de qualidade, compras, armazenagem e movimentação, vendas e distribuição, serviços administrativos, serviços de recursos humanos, etc., e em que medida os produtos/serviços consomem ou utilizam estes recursos.

Para implantar este sistema é necessário:

- a) Identificar as actividades principais da organização (movimentação de MP; compras, montagem, etc.)
- b) Identificar os factores que determinaram os custos de cada actividade - *Cost-Drivers* (número de unidades compradas, número de unidades montadas) e apurar os respectivos custos unitários;
- c) Agrupar os custos de cada actividade – "cost pools"
- d) Imputar os gastos gerais de fabrico cada "cost pool" aos produtos base na respectiva utilização de cada actividade.

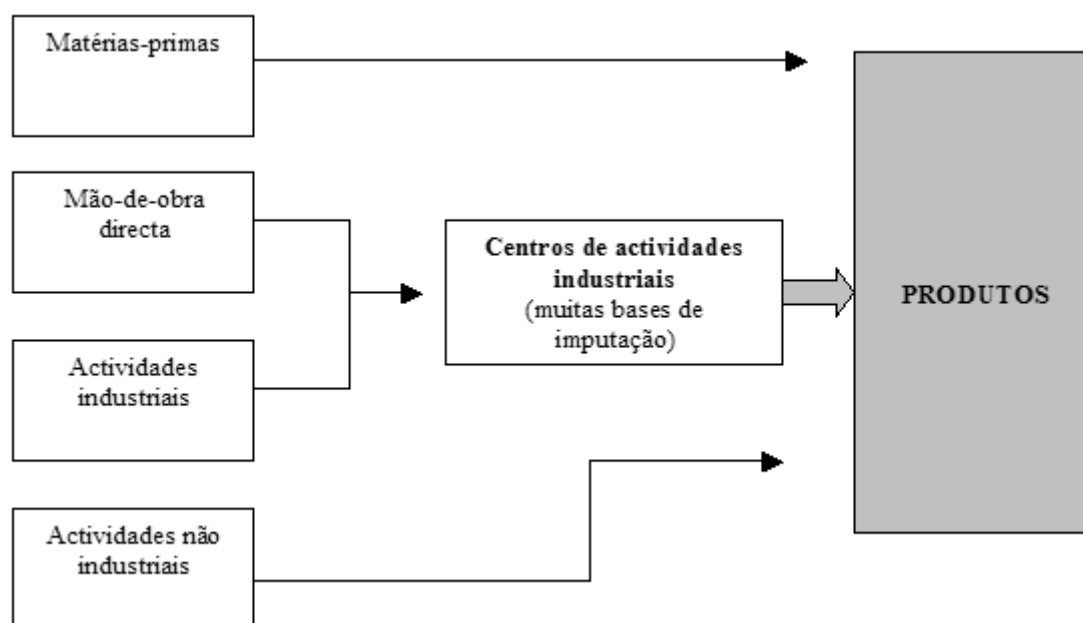


Figura 2
Fonte: Apointamentos de Raul A. Guimarães

Definição e classificação das actividades

Uma actividade é definida como uma combinação de pessoas, de tecnologias, de matérias e de métodos que permitem produzir um dado produto. A actividade descreve o que a empresa faz, a forma como o tempo é utilizado e os resultados obtidos. Trata-se, por isso, de centros de acumulação de custos tendo como consequência a utilização de muitas bases de imputação.

Podemos definir actividade como um conjunto de tarefas que têm por objectivo a obtenção de um determinado *output*. Uma actividade pode abarcar uma tarefa ou uma sequência de tarefas. Do mesmo modo, um processo define-se como uma sequência de actividades encadeadas. A actividade descreve basicamente a maneira como a empresa utiliza o tempo e os recursos para atingir os seus objectivos e deve estar hierarquizada.



Figura 3
Fonte: Apointamentos Raul A. Guimarães

De acordo com métodos de custeio tradicionais, os produtos são os consumidores dos factores produtivos, sendo a gestão destes factores efectuada ao nível de cada um dos centros de custos. Pelo contrário, o método ABC considera que são as actividades, e não os produtos, que consomem os factores produtivos, sendo os produtos consumidores de actividades. Para processar uma actividade, ocorre o consumo de recursos (factores de produção) e o "cost driver" é o factor que determina ou influencia o consumo de recursos pelas actividades e destas para os produtos. Existe,

por isso, uma grande relação entre os custos indirectos e a produção, orientando-se todo o processo em direcção à satisfação de encomendas ou ao escoamento privilegiado de stocks.

Convertem-se os recursos em custos individualizados imputados às actividades que os consomem e que estão correctamente identificados. Por sua vez cada actividade é relacionada com o volume de produção, e não com a forma como é utilizada, isto é, o custo das actividades consumidas farão parte do custo do produto.

No sistema de custos por actividade parte-se do produto para chegar ao custo. A empresa passa a ser vista como uma rede de processos que actuam numa forma articulada tendo em vista a obtenção de produtos que permitam a satisfação das necessidades do cliente. Os custos deixam de ser assumidos como uma fatalidade, que cabe à contabilidade de gestão repartir, passando a ser vistos como o resultado de consumos de recursos, ditados pelas opções de processos de concepção, fabricação e distribuição, tendo o método ABC implícito o conceito de valor de Porter (9)(9), 1989, definida como o processo ou sequência de acções que permitem fornecer um produto ou serviço ao cliente, acrescentando-lhe progressivamente utilidade funcional, do ponto de vista deste.

No método ABC não se trata de gerir os custos, mas sim de gerir adequadamente as actividades. A identificação e classificação das actividades exige uma análise pormenorizada da utilização dos recursos da empresa, o que pressupõe, entre outros aspectos, a análise da estrutura da empresa e da organização dos processos de concepção, fabrico e comercialização.

Pode encarar-se, segundo Isabel Barbosa (10)(10), as actividades segundo diferentes ópticas:

- A relação com os produtos;
- Frequência de execução;
- Capacidade para acrescentar valor ao produto.

Classificação considerando a sua relação com os produtos

Actividades a nível da unidade de produto - Os consumos de recursos nestas actividades estão em relação directa com o número de unidades produzidas. São exemplos deste tipo as actividades relacionadas com o consumo de matéria-prima e com a utilização de mão-de-obra directa.

Podem ser facilmente afectados aos produtos, de forma directa (matéria-prima e mão-de-obra directa), ou utilizando bases de imputação (indutores de custos) representativas do volume tratado (horas/máquina para a utilização de equipamentos produtivos, por exemplo).

Actividades a nível de lote - As actividades a nível de lote são aquelas que se realizam cada vez que se pretende fabricar um lote de determinado produto (preparação das matérias primas, colocação das máquinas em condições de operar, etc.). O seu custo não depende do número de unidades produzidas, mas do número de lotes processados.

Actividades a nível de linha - As actividades de linha (11)(11) são aquelas que são executadas para tornar possível o bom funcionamento de qualquer linha do processo produtivo. Os seus custos são independentes do número de unidades produzidas ou lotes processados, estando relacionados com as modificações introduzidas nos produtos ou no processo produtivo.

Actividades a nível de empresa - São as actividades que actuam como suporte geral de toda a organização (administração, contabilidade, assessoria jurídica, manutenção geral, etc.).

Dado que estas actividades são comuns a todos os produtos, a sua repartição comporta um elevado grau de subjectividade.

As três primeiras actividades (a nível unitário, de lote e de linha) denominam-se actividades primárias. As actividades a nível de empresa designam-se actividades secundárias.

Representação dos níveis de actividades em ABC

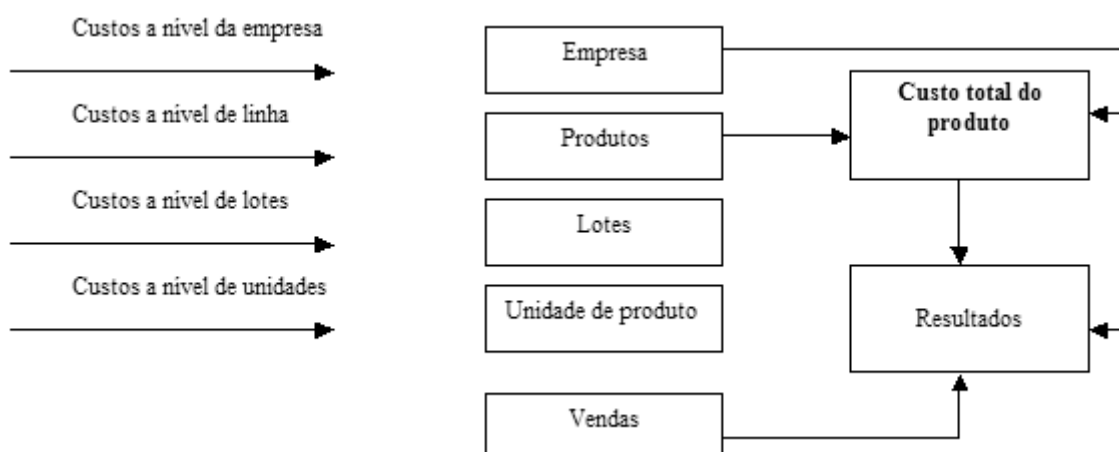


Figura 4

Fonte: Apontamentos de Isabel Barbosa -Representação do nível de actividades

Classificação considerando a frequência de execução

Actividades repetitivas - Actividades repetitivas são as que se realizam de modo sistemático e continuado na empresa. O consumo de recursos por essas actividades é, em geral, standardizado, sendo o seu objectivo muito concreto e bem determinado.

Actividades não repetitivas - São as actividades efectuadas com carácter esporádico ou ocasional e, por vezes, apenas uma vez. Esta classificação deve situar-se no curto prazo, já que algumas destas actividades se tornam repetitivas se consideradas no médio e longo prazo.

Classificação considerando a capacidade de acrescentar valor

Segundo esta classificação, consideram-se as actividades que acrescentam valor e as que não acrescentam valor, devendo atender-se a duas perspectivas de análise, no contexto do interior da empresa e no contexto do seu exterior.

Actividades que acrescentam valor - Do ponto de vista interno consideram-se actividades que acrescentam valor as que são indispensáveis à obtenção do produto.

Pode acontecer que certas actividades não tragam aumento de valor do ponto de vista do cliente, mas que sejam indispensáveis à obtenção do produto, como o são o caso da repartição do trabalho entre os trabalhadores, comunicação das tarefas, etc.

Do ponto de vista externo são consideradas actividades que acrescentam valor aquelas que fazem aumentar o interesse do cliente pelo produto.

O método ABC permite, assim, eliminar as actividades não geradoras de valor acrescentado, gerir do valor acrescentado das actividades, sincronizar a introdução de um novo produto e o ciclo de produção, eliminar os desvios pela correcção das suas origens, e simplificar as actividades. A

medida de uma actividade pode ser um *input*, um *output* ou um atributo da mesma e deve ser representativa, simples de medir e fácil de entender.

Operacionalidade do sistema

As operações tendentes ao cálculo de custos em ABC desenrolam-se em duas fases, que compreendem oito etapas (12)(12):

1.^a Fase - Afectação dos custos às actividades.

2.^a Fase - Afectação aos produtos dos custos directos e repartição e imputação dos custos das actividades, com base nos indutores de custos.

Os custos são, desta forma, concentrados nas actividades e depois "transportados" para os produtos.

O custo de cada actividade determina-se analisando cada unidade organizativa para identificar os objectivos, os processos de trabalho individual e os recursos afectados para atingir os objectivos. Desta forma, o cálculo dos custos das actividades identifica a forma como uma empresa emprega os seus recursos para alcançar os objectivos.

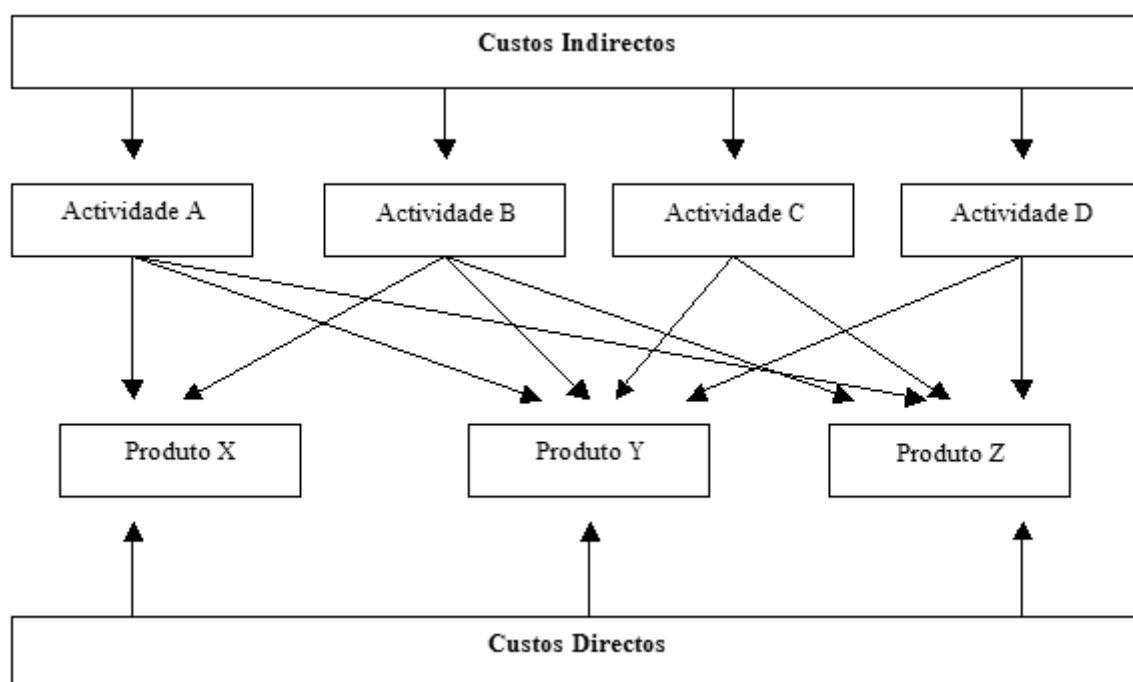


Figura 5

Fonte: Apontamentos de Isabel Barbosa

Etapas do processo

Segundo Sáez Torrecilla (13)(13) podemos distinguir oito etapas (figura 6) no processo de repartição e afectação dos custos, correspondentes às duas fases antes referidas:

- Localização dos centros indirectos nos centros - Trata-se de repartir os custos indirectos relativamente aos produtos, pelos centros em que se encontra dividida a empresa de forma

similar ao que acontece nos modelos de custos completos por departamentos. Tem com objectivo potenciar a aplicação do método ABC, não pondo em causa a consideração das actividades que se desenvolvem em cada centro.

Esta etapa pode ser eliminada, uma vez que no modelo ABC os centros não têm significado para efeito de imputação dos custos. No entanto, muitos autores referem as vantagens de fazer coexistir os centros de responsabilidade com a divisão por actividades, colocando-se na perspectiva de gestão.

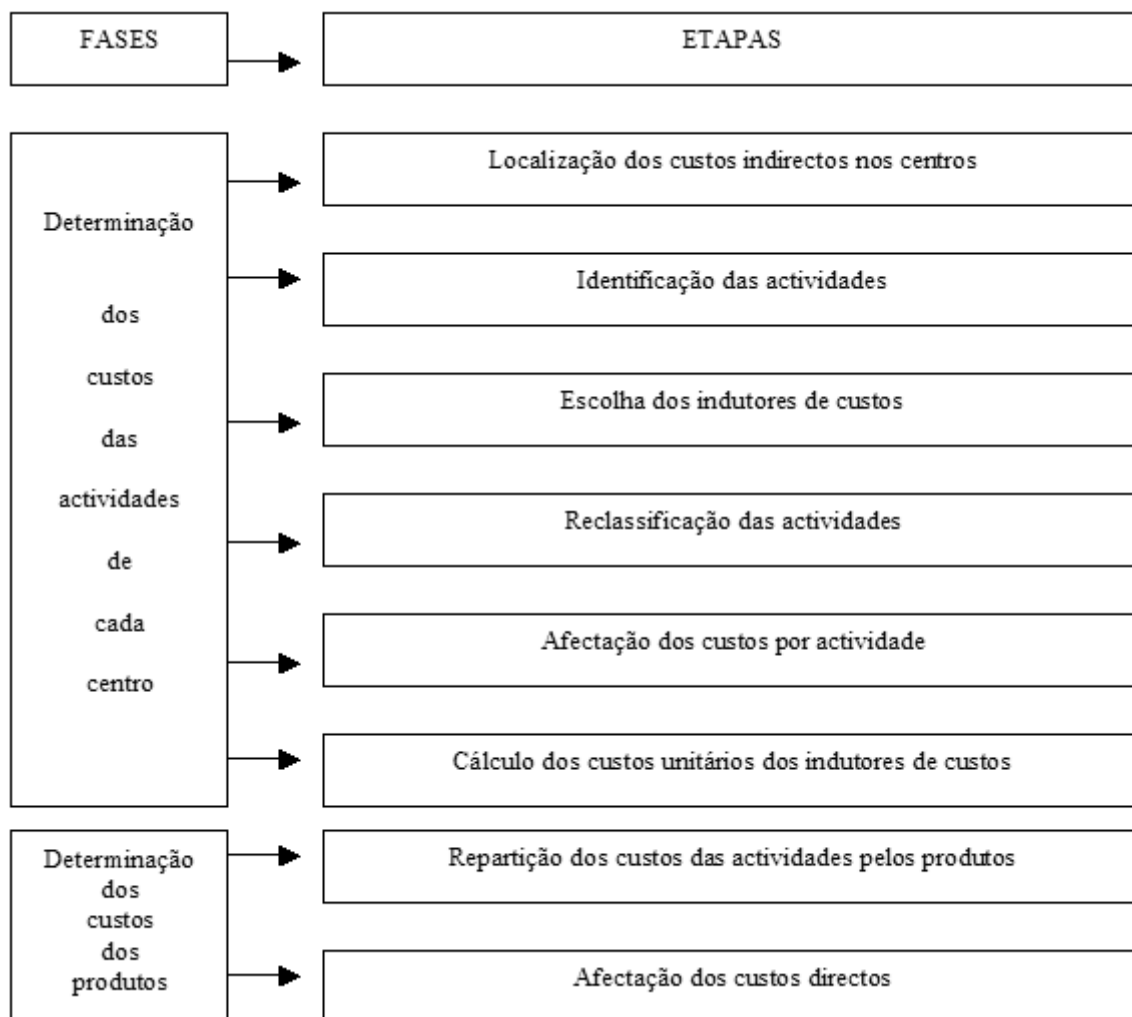


Figura 6 – As diferentes etapas do processo

- Identificação das actividades - É uma das mais importantes e complicadas etapas do ABC. Pretende-se identificar e classificar as actividades que se desenvolvem em cada centro. Um dos procedimentos que se utiliza para identificar as actividades é, como veremos adiante, o recurso aos questionários às pessoas que trabalham.

Um dos aspectos fundamentais prende-se com a necessidade de definir as actividades de tal modo que todos os custos sejam directos em relação às actividades, eliminando-se assim a necessidade de efectuar qualquer repartição para imputar custos indirectos. Nesta fase, há que ter o cuidado de ter em consideração que a eventual agregação de tarefas e operações elementares, tendo em vista a simplificação da rede de actividades da empresa, só deve ser

feita se daí não resultar a definição de actividades que padeçam do mal de heterogeneidade, que se critica no método das secções, quando estas são organizadas enquanto centros de responsabilidade.

- Escolha dos indutores de custos - Identificadas as actividades que consomem recursos da empresa, há que seleccionar os factores que determinam o nível dos recursos consumidos. Tarefa igualmente importante, consiste na selecção do indutor de custos que melhor represente a relação de causa e efeito existente entre os consumos, as actividades e os produtos. No caso de existirem várias alternativas deverá optar-se por aqueles que sejam mais fáceis de identificar e medir.

A quantidade de indutores de custos depende basicamente dos seguintes factores, os quais deverão ser devidamente considerados, a fim de se evitar as formas de distorções no apuramento dos custos de produtos e de serviços de atendimento aos clientes:

- a) objectivos (redução de custos, avaliação de desempenhos, investimentos, melhoria da qualidade, flexibilidade, ...) que se pretenda atingir;
- b) participação relativa (%) dos custos indirectos das actividades analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número e itens e dos seus valores;
- c) da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais usados, tamanhos, tecnologias) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, sistemas/canais de distribuição);
- d) disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de recolha e processamento da informação, etc.).

Da lógica de repartição dos custos indirectos passa-se a uma lógica de construção do custo dos produtos em função das actividades requeridas para a sua produção.

- Reclassificação das actividades - A desagregação dos centros em actividades pode ser tão pormenorizada quanto se queira, podendo suceder que se definam actividades algumas das quais muito similares, o que poderia permitir a sua agregação. Nesse caso agregam-se as de natureza idêntica. Identificadas as actividades desenvolvidas e os indutores de custo de cada actividade, pode construir-se uma matriz que faculte uma visão do conjunto das actividades e dos indutores de custo associados:

	Actividade 1	Actividade 2	Actividade 3	Actividade 4	Actividade 5	Actividade 6	Actividade 7
Indutor 1	x						
Indutor 2			x				
Indutor 3		x					
Indutor 4				x		x	x
Indutor 5		x					
Indutor 6					x		

Figura 7

A construção desta matriz revela informação que permite simplificar a dimensão das actividades a tratar. O processo consiste em agrupar as actividades cujos consumos de recursos são determinados pelo mesmo factor explicativo, constituindo-se centros de agrupamento de actividades.

- Repartição dos custos pelas actividades - O objectivo desta etapa é a distribuição ou repartição dos custos entre as diferentes actividades. Esta repartição é, em geral, simples uma vez que a classificação das actividades tenha sido efectuada por forma a que todos os custos sejam directos em relação a essas actividades.
- Cálculo do custo unitário dos indutores de custos - Determina-se o custo, dividindo os custos globais de cada actividade pelo número de indutores de custos.
- Imputação dos custos das actividades aos produtos - Como já se referiu, é da essência do método que são os produtos que consomem as actividades. O consumo realizado por cada produto será dado pelo número de prestações com que as actividades contribuíram para a formação do produto.
- Afectação dos custos directos - Finalmente, os custos directos em relação aos produtos e que não intervieram nas fases anteriores, serão, agora, afectados aos produtos. Importante referir que a mão-de-obra directa poderá ser afectada às actividades e posteriormente repartida pelos produtos de acordo com o indutor de custos apropriado. Isto significa que os custos directos podem ficar reduzidos às matérias consumidas. A forma de funcionamento do método é ilustrada na figura seguinte, mantendo-se a coexistência entre centros de responsabilidade com o cálculo dos custos por actividades. (14)(14)

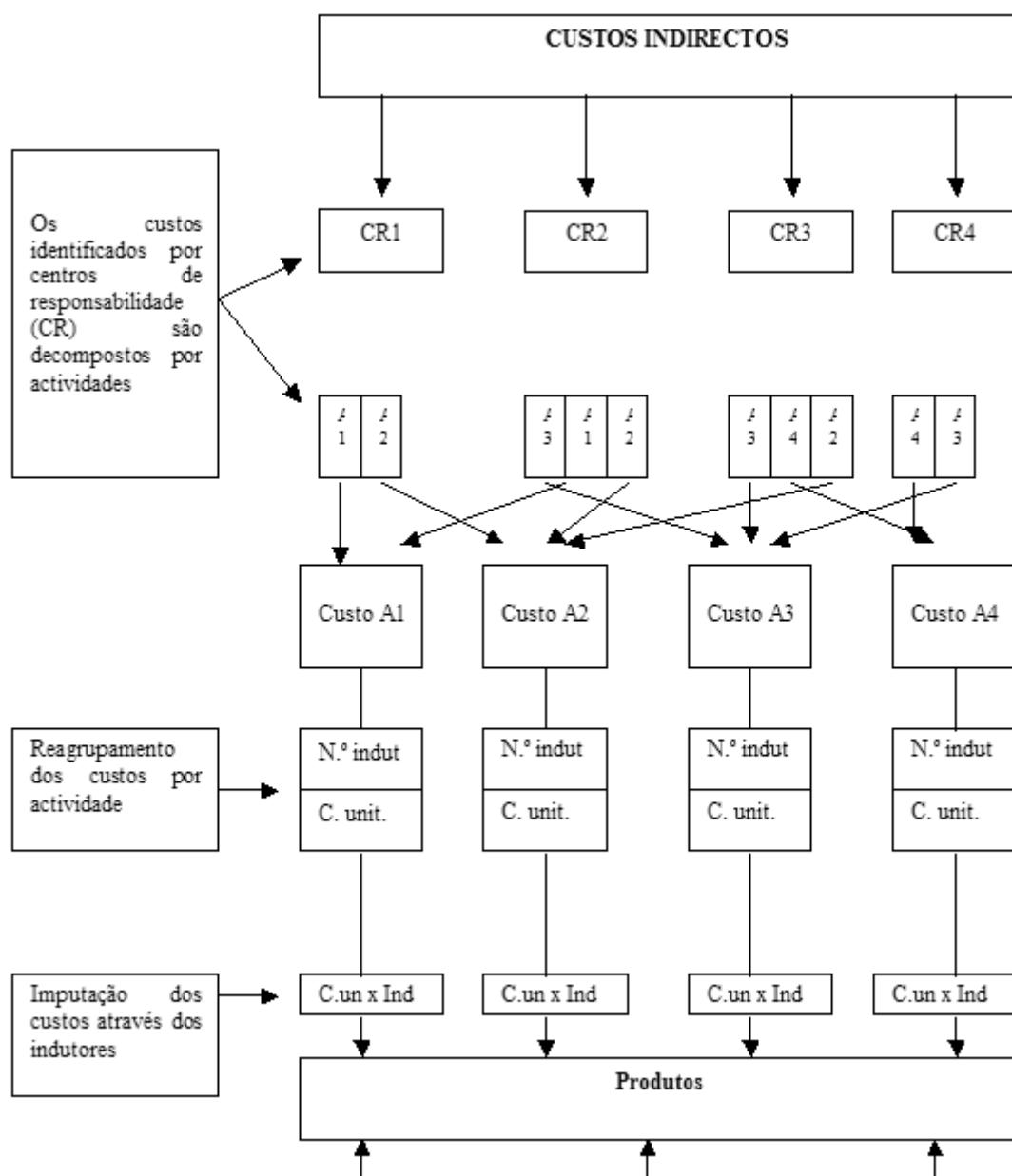


Figura 8

Fonte: Apontamentos de Isabel Barbosa – Processo de repartição e imputação no modelo ABC

Se confrontarmos a noção de indutor de custos com a noção de unidade de obra do método das sessões homogêneas verificamos que existe similitude entre ambas. Contudo, a similitude existe somente ao nível do conceito, dado que o ABC provoca uma completa inversão da lógica de formação dos custos. No método das secções homogêneas parte-se do custo para chegar ao produto:

Lógica do cálculo do custo da produção (15)(15):

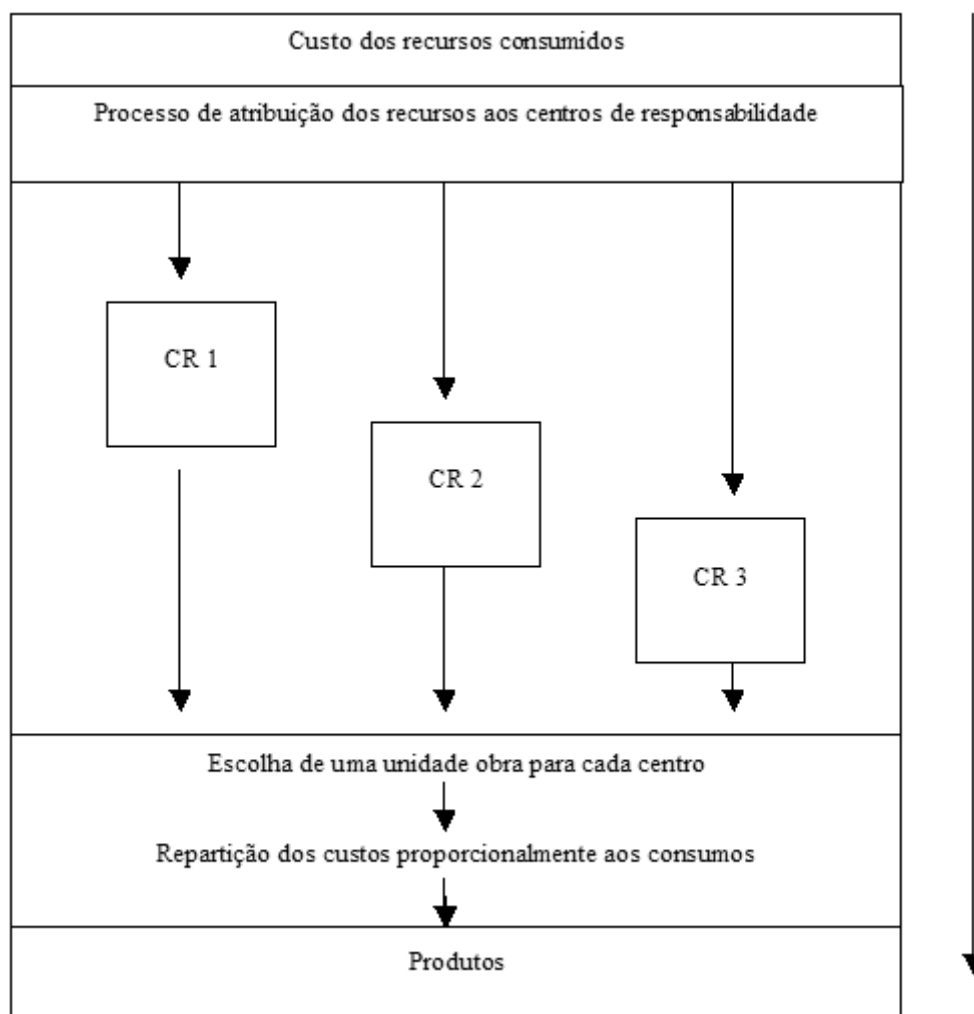


Figura 9

Segundo Isabel Barbosa, partindo-se duma classificação por natureza, chega-se à classificação por destino final dos custos – os produtos – procedendo-se previamente à sua repartição por centros de responsabilidade – destino intermédio dos custos. Tem-se subjacente uma visão funcional da empresa:

Custos por natureza ► Funções da empresa ► Centros de análise ► Produtos

No sistema de custos por actividade parte-se do produto para chegar ao custo:

Lógica de causalidade (16)(16):

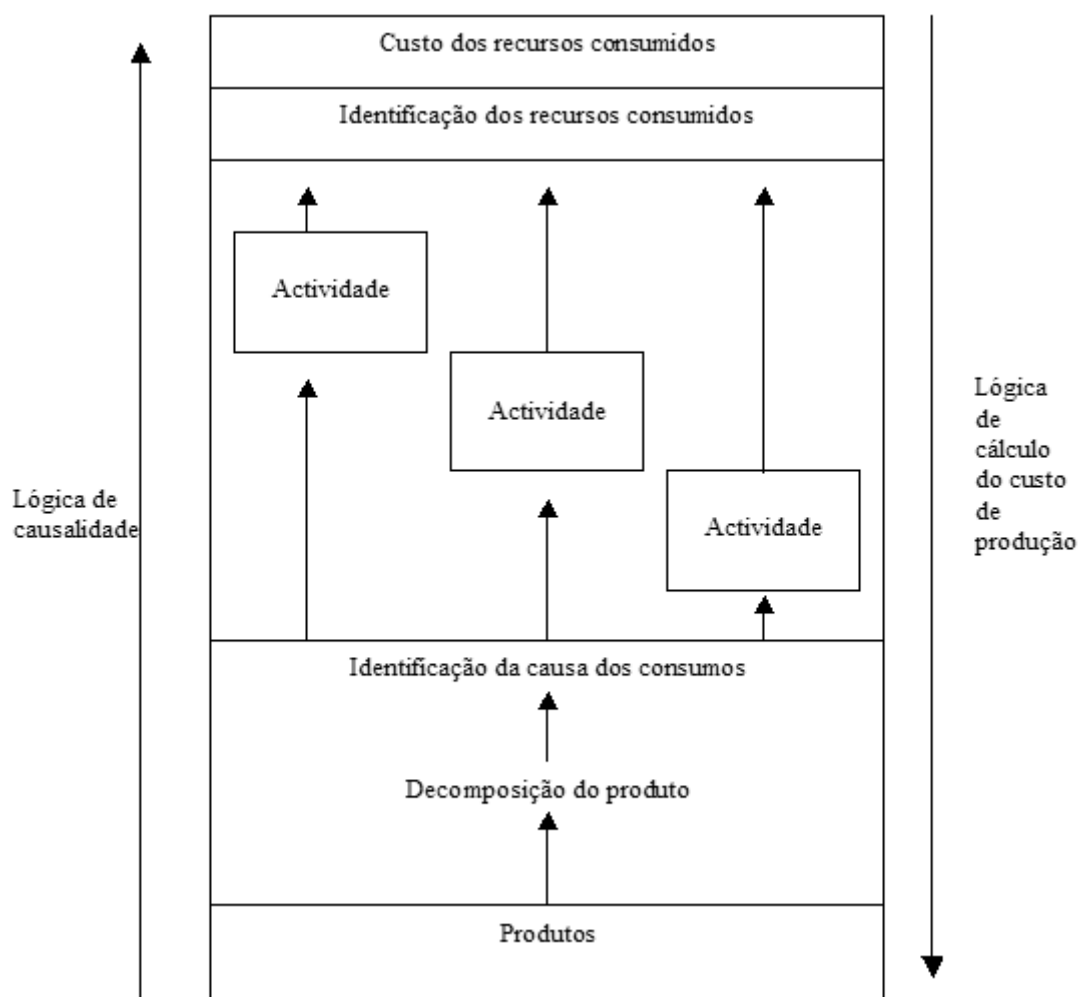


Figura 10

A empresa deixa de ser representada como uma agregação de centros de responsabilidade, coordenados por uma estrutura, que visam, cada um de *per si*, minimizar os seus custos, e passa a ser vista como uma rede de processos que actuam de forma articulada tendo em vista a obtenção de produtos/serviços que satisfaçam o cliente. Os custos deixam de ser assumidos como uma fatalidade, que cabe à contabilidade analítica repartir, passando a ser vistos como o resultado do consumo de recursos, ditados pelas opções de processos de concepção fabricação e distribuição.

Vantagens e inconvenientes do método ABC

O método ABC apresenta, segundo Manuela Fantasia e Ana Rodrigues (17)(17), uma série de vantagens, destacando-se a sua aplicabilidade a todo o tipo de organização, a melhoria na imputação dos custos gerais, potencialidade de avaliação de custos e de desempenho assim como de identificação dos custos a reduzir, e em que proporção, a possibilidade de eliminação de actividades não geradoras de valor acrescentado e de análise de novas actividades, nomeadamente no que se refere ao seu potencial impacte na estrutura de custos e no valor acrescentado da empresa. Em suma, o ABC proporciona um nível superior de informação para a gestão, nomeadamente em termos de segmentação dessa informação.

Em termos de gestão da empresa, o ABC proporciona uma análise crítica das respectivas actividades, análise que deve responder a questões tão pertinentes como: quais as causas das alterações do volume das actividades? Será que esta actividade se justifica? Ela gera valor acrescentado? É possível dispensar esta actividade? Que relação existe entre o objecto final de custeio e a actividade em análise? Como é possível aumentar a eficiência desta actividade?

Quanto às desvantagens deste método, podem destacar-se o levantamento exaustivo de todas as actividades bem como a quantificação da relação entre *outputs* gerados e *inputs* consumidos. Por outro lado, os efeitos da implementação dum sistema tão pormenorizado como o ABC só se fazem sentir a médio prazo, um prazo que é, normalmente, muito distante face às prementes necessidades de informação. Este método exige também um maior investimento em sistemas de informação.

Conclusão

Segundo Barbosa, Isabel (1998) foram diversas as transformações que ocorreram (e continuam a ocorrer) nas empresas, nomeadamente através da utilização de tecnologias avançadas de produção. Muitas empresas continuam a utilizar, todavia, sistemas de contabilidade analítica e de controlo de gestão que foram desenvolvidos há muitas décadas para um ambiente competitivo bastante diferente do actual.

Esses sistemas de custeio desenvolvidos fundamentalmente para a avaliação de *stocks* e elaboração dos documentos de prestação de contas, apesar de aperfeiçoados ao longo do tempo, enfrentam críticas resultantes da falta de informação precisa e oportuna para efeitos de gestão.

É necessário que a contabilidade de gestão adopte uma perspectiva mais estratégica fornecendo informações relacionadas com os mercados da empresa e seus concorrentes. A "Filosofia de Excelência Empresarial" requer que as características de produto/serviço oferecido pela empresa sejam determinadas e custeadas mas, também, que se avalie a posição de custo da empresa relativamente aos seus concorrentes para determinar a sustentabilidade da estratégia adoptada.

A gestão estratégica de custos complementa a tradicional preocupação da contabilidade por, adicionalmente, se preocupar com os custos suportados para manter as vantagens competitivas da actual e potencial carteira de produtos e com as estruturas de custo dos actuais e potenciais concorrentes. É essencial para enfrentar com sucesso os desafios da competição global porque deve possibilitar a análise do valor gerado para os clientes face ao dos seus concorrentes e, por outro lado, controlar o desempenho da empresa no mercado - utilizando um conjunto de variáveis estratégicas com um horizonte temporal suficientemente longo para que os planos estratégicos se realizem.

O desenvolvimento do novo sistema de custeio, baseado nas actividades, possibilita uma melhoria da qualidade da informação que em conjugação com a criação de relações estáveis com os clientes e fornecedores e ainda com o envolvimento de todos os elementos da empresa permite aumentar a competitividade empresarial.

Constata-se, portanto, que não estamos perante nada de novo, na sua essência. Efectivamente, a noção de actividade está presente no método das secções. Se no modelo de representação da empresa passarmos das secções às actividades e associarmos a cada secção um conjunto de actividades, significa que estamos a desagregar a informação e a proporcionar uma análise mais pormenorizada do comportamento dos custos e, assim sendo, a facilitar o processo de tomada de decisões. Contudo, ao detalhar a informação poderemos estar a piorar a relação custo-benefício da informação, factor relevante, principalmente no que respeita às pequenas e médias empresas.

O objectivo pretendido é a gestão racional a longo prazo, assegurando a integração das diferentes

funções e actividades da empresa. As acções de curto prazo devem ser inseridas no âmbito das estratégias a longo prazo e os instrumentos de gestão a curto prazo devem, por um lado, contribuir para o processo de introdução das orientações estratégicas e, por outro lado, devem ser beneficiários de um sistema de gestão corrente que guie a acção e assegure o acompanhamento dos desempenhos a curto e a longo prazo.

A contabilidade de gestão pode desenvolver instrumentos de apoio à avaliação das opções estratégicas, como por exemplo, o reforço da competitividade empresarial ou a avaliação dos custos e vantagens da diferenciação face aos seus concorrentes.

Neste campo, é de realçar o papel do ABC enquanto instrumento de apoio à estratégia, pois, de facto, o ABC garante a ligação entre a estratégia empresarial e o processo de tomada de decisão operacional.

Reconhecendo que, teoricamente, o ABC é um bom sistema de custeio, por ser racional, permitir uma imputação de custos indirectos mais fiável, por facultar uma melhor informação para a gestão, não podemos deixar de referir que ele levanta grandes problemas de implementação, não só relacionados com o custo desta implementação, mas acima de tudo problemas relacionados com as imprescindíveis alterações ao nível da organização e cultura de empresa.

Concluindo: O custeio ABC insere-se nas novas filosofias de gestão que têm sido desenvolvidas nos últimos anos.

Sendo certo que o seu campo de aplicação privilegiado são as indústrias com fabricações complexas - automóvel, electrónica, material eléctrico, fabricação de máquinas... - com importantes custos de investigação e desenvolvimento e com utilização de grande número de componentes que convergem para processos de montagem, os princípios em que assenta são também aplicáveis a outras indústrias, comércio e serviços.

O ABC, sendo um sistema de custeio baseado nas actividades, é o sistema de informação do sistema de gestão baseado nas actividades (ABM).

O ABC não é somente um sistema de custeio, mas também um importante instrumento de planeamento e de controlo de gestão, na medida em que centrado-se nas actividades permite alterar a forma de orçamentação e controlo.

O objectivo último do ABC deve ser a orientação da análise mais sobre os processos do que sobre os produtos; de facto, o custo dos produtos são sempre o resultado de decisões anteriormente tomadas ao nível da definição da rede de actividades da empresa e o ABC deve fornecer informação que permita reconfigurar essa rede.

Apesar de todas as vantagens do método, não significa a solução para todos os males da empresa. Como sistema de informação que é, constitui apenas instrumento de controlo de gestão.

(Texto recebido pela CTOC em Julho de 2003)

Bibliografia

- PHILIP KOTLER, *Administração de Marketing*, 10.^a Edição, Prentice Hall, 2000.
- José Maria de Jesus Carreira, "Activity Based Costing", *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º212, p. 524.
- Robin Cooper e Robert S. Kaplan, " *Measure Cost Right: Make the Right Decisions*" *Harvard Business Review*, September-October, 1988

- Fernandéz, António F. (1994) “ *Elementos de Contabilidad de Géstín*” Ed. AECA
- Blanco Dopico, Maria Isabel (1994) “ *Contabilidad de Costes-Análisis y Control*” Ed. Pirámide, SA, Madrid
- Apontamentos de aulas de Raul A. Guimarães(Universidade Fernando Pessoa)
- Michael E. Porter, *Vantagem competitiva*, Editora Campus, Rio de Janeiro, 1989
- Apontamentos de aulas de Isabel Barbosa “*ABC – de Sistema de custeio a instrumento de controlo de gestão*”, 1998 (Instituto Superior Politécnico de Viana do Castelo)
- Pimenta, José e outros -Método ABC versus Método das Secções Homogéneas;
- Lebas, M., Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, Revue Française de Comptabilité no226, 1991
- Lebas, M. em Du coût revient au management para les activités, Revue française de Comptabilité n.º 258
- Sáez Torrecilla, A., Contabilidad de Costes e Contabilidad de Gestion
- Manuela Fantasia e Ana Rodrigues in Revista CTOC n.º 32: “*Breve caracterização do custeio baseado nas actividades*”

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Notas)

José Maria de Jesus Carreira, "Activity Based Costing", Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 212, p. 524.

2 (Janela-flutuante - Notas)

Numa óptica global, as unidades empresariais correspondem a um conjunto de diversas actividades que se pretendem coordenadas, de modo a que a unidade económica consiga uma produtividade, qualidade, eficácia, eficiência e rentabilidade favoráveis. Relativamente à óptica funcional ou por actividades, dá-se ênfase ao facto das actividades se distribuírem por vários centros de análise, por diversos centros de responsabilidade, e, em várias empresas, a sua produção passar a ser realizada, muitas vezes, por unidades de gestão com grande autonomia.

3 (Janela-flutuante - Notas)

Robin Cooper e Robert S. Kaplan, "Measure Cost Right: Make the Right Decisions" Harvard Business Review, September-October, 1988

4 (Janela-flutuante - Notas)

Fernandéz, António F. (1994) "Elementos de Contabilidad de Gestión" Ed. AECA

5 (Janela-flutuante - Notas)

Blanco Dopico, Maria Isabel (1994) "Contabilidad de Costes-Análisis y Control" Ed. Pirámide, SA, Madrid

6 (Janela-flutuante - Notas)

Os cost drivers (factores geradores ou indutores dos custos) são medidas de consumo das actividades pelos produtos. A noção de gerador ou indutor de custo apresenta algumas semelhanças com a noção de unidade de obra do método das secções homogéneas. Contudo, esta similitude é apenas aparente, dado que os dois conceitos apresentam lógicas diferentes.

A lógica da unidade de obra é uma lógica de imputação de custos enquanto a lógica do gerador de custos é uma lógica de elaboração progressiva de custos na base de uma relação de causalidade entre os níveis de recursos consumidos e o da produção obtida.

7 (Janela-flutuante - Notas)

Os franceses traduzem para inducteurs des coûts

8 (Janela-flutuante - Notas)

Unidade de obra é a unidade de medida da actividade de uma secção homogénea. Por exemplo, horas homem (HH), horas máquina (HM), quantidades produzidas.

9 (Janela-flutuante - Notas)

Michael E. Porter, *Vantagem competitiva*, Editora Campus, Rio de Janeiro, 1989

10 (Janela-flutuante - Notas)

Apontamentos de Isabel Barbosa "ABC – de Sistema de custeio a instrumento de controlo de gestão", 1998

11 (Janela-flutuante - Notas)

Entende-se por linha de produção a parte das instalações que actuam com independência para a realização de certa tarefa.

12 (Janela-flutuante - Notas)

Adaptado de Pimenta, José e outros - Método ABC versus Método das Secções Homogéneas;

13 (Janela-flutuante - Notas)

Sáez Torrecilla, A., Contabilidad de Costes e Contabilidad de Gestion

14 (Janela-flutuante - Notas)

Adaptado de Lebas, M., Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, Revue Française de Comptabilité no 226, 1991

15 (Janela-flutuante - Notas)

Adaptado de Lebas, M. em Du coût revient au management para les activités, Revue française de Comptabilité n.º 258

16 (Janela-flutuante - Notas)

Adaptado de Lebas, M. em Du coût revient au management para les activités, Revue française de Comptabilité n.º 258

17 (Janela-flutuante - Notas)

Manuela Fantasia e Ana Rodrigues in Revista «TOC» n.º 32: *“Breve caracterização do custeio baseado nas actividades”*