

Introdução:

A evolução dos sistemas de custeio e dos princípios em que se baseia a contabilidade de custos fez-se gradualmente durante o século XX mas, devido às significativas alterações registadas na economia nos últimos anos, essa evolução ocorreu de forma mais acelerada nas duas últimas décadas. Os sistemas de custeio não são mais do que sistemas de informação e de suporte à tomada de decisões. Porém a contestação em relação aos sistemas ditos de tradicionais levou à emergência de novas abordagens. O custeio baseado nas actividades, Activity based costing (ABC), tem-se destacado ao nível da literatura e das próprias empresas, sobretudo nas maiores decisões. A compreensão e a aplicação do ABC, em especial nas PME's e a sistematização de metodologias de implementação, assim como, a elaboração de estudos que concluem das reais vantagens e desvantagens deste sistema são, ainda, um campo por explorar devidamente. 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, a vantagem deste método não significa a solução para todos problemas da empresa onde o método seja aplicado. O ABC não é um conceito verdadeiramente original, podendo-se encontrar as suas raízes no início do século passado, assim como, diversas referenciais ao longo das décadas seguintes, enquanto metodologia sistematizada e devidamente enquadrada em termos conceptuais só surgiria nas empresas no final da década de 70. O cenário da economia mundial tem mudado radicalmente nos últimos anos, mercados sem fronteiras, competição entre empresas, consumidores mais exigentes, produção globalizada, alto grau de instabilidade no mercado financeiro, etc.... Neste cenário que altera imprescindivelmente, aperfeiçoar o controlo e a mensuração dos custos, decidir qual o sistema de custeio a adoptar pode se tornar difícil para um gestor. Para que os custos sejam medidos é necessário que a administração determina o método de custeio que melhor identifique os custos do processo empresarial, de forma a produzir informações estratégicas para o processo de tomada de decisões. A contabilidade de gestão constitui uma importante função informativa a nível económico, financeiro e pode ser considerada como um modelo geral de apoio à tomada de decisões, quer pelos gestores quer pelos grupos sociais. É inegável o papel da Contabilidade como interventora na gestão da informação.

Desenvolvimento

A informação é sem dúvida um instrumento indispensável para os gestores de forma a exercerem o exercício das suas actividades e tomada de decisões, 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 fornecer-los, terá de acompanhar o seu preço ou terá de fornecer a preço inferior. Então, para se saber se é possível ou não baixar os preços, torna-se imprescindível a existência de informação adequada sobre os 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 deixar de ter utilidade para o consumidor. 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 elevado grau tecnológico, a fim de otimizar a sua performance e a utilidade de quem o consome e, desta forma 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. Tendo a contabilidade de gestão uma função informativa de elevada importância, informação que ela própria recebe e dá, após uma primeira fase de tratamento e que suporta e influencia das 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 (demonstrações de resultados, mapas de existência, etc...). Quando desta diversidade de documentos resultam trabalhos elaborados, 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 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 implementado, deste modo, uma gestão estratégica competitiva. A tomada de decisões constitui um processo contínuo que une o presente ao futuro desejado.

Podemos verificar objectivos da Contabilidade de Gestão apresentados em três vertentes:

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

2. Informação para controlo, ou seja, controlo dos custos através da comparação com valores predeterminados, principalmente padrões e orçamentos, tendo em vista o controlo da rendibilidade dos vários produtos e divisões da empresa.
3. Informação para a tomada de decisões, ou seja, 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.

No caso do ABC, ou custeio baseado nas actividades, parte-se do princípio de que nas empresas não se gerem custos, mas sim actividade. No ABC assume-se que os produtos consomem actividades e estas, por sua vez, consomem os recursos da empresa. Pretende-se desta forma que a relação entre indutor e centro de custos seja o mais fiel possível, por essa razão, os modelos ABC são tidos como os mais complexos, por exigirem mais informação, e por isso mesmo, tornam-se mais complexos e precisos.

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.

Exemplos de actividades:

1. Aprovisionamento.
2. Manipulação de M.P.
3. Distribuição de trabalho.
4. Afições (set-up).
5. Controlo de qualidade.
6. Processamento de ordens de encomenda.
7. Contabilidade de Gestão.
8. Manutenção.
9. Pessoal.
10. Controlo de produção.....

Os elementos centrais de um modelo ABC são os recursos, as actividades, os objectos de custo e os indutores de custo. Associadas ao ABC, há ainda todo um conjunto de técnicas.

Este método parte da hipótese que as actividades consomem os recursos, e os bens e serviços consomem actividades, assim este método consiste em identificar as actividades de uma empresa e atribuir custos a essas actividades, e delas aos objectos de custos. O ABC identifica a relação causa efeito entre recursos, actividades e objectos de custo. O custeio ABC permite a acumulação de custos de várias formas, sendo necessária uma avaliação prévia para determinar qual delas atende melhor às necessidades dos gestores nos seus processos decisórios. 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 custo. Assim, as actividades constituem o primeiro objecto de cálculo 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.

No custeio tradicional:

- Os produtos é que geram custos.
- Os custos existem na estrutura (Centros de Custos).
- Logo, têm de ser imputados ao produto.
- Rigidez e estabilidade nos Recursos.
- Recursos devem estar utilizados a 100%.
- Geram-se produtos ao longo do processo.
- Não se questiona o porquê de maiores custos.

No custeio tradicional existe a ideia que o consumo de recursos de gastos é devido ao volume dos produtos produzidos, não é necessário conhecer as razões do consumo de gastos gerais não produtivos uma vez que não são parte do custo de produção.

No Custeio baseado nas Actividades (CBA):

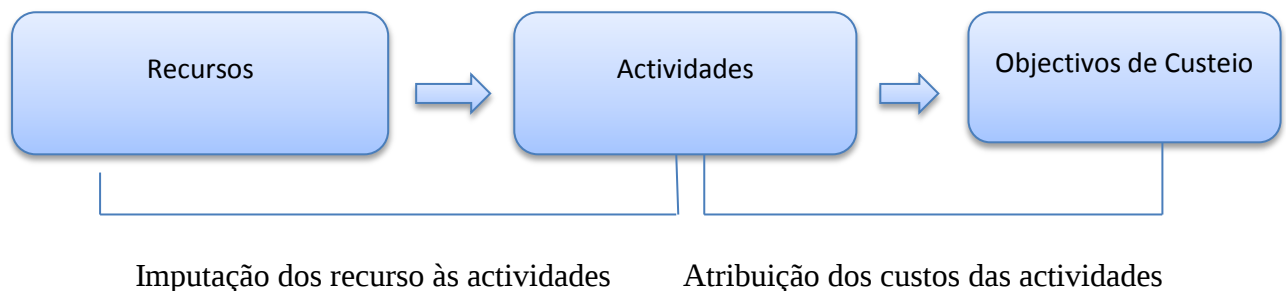
- As actividades utilizam recursos.
- Os produtos resultam das actividades.
- Melhoria contínua obriga a rever permanentemente as actividades.
- Mobilidade e flexibilidade dos recursos.
- Disponibilidade de recursos.
- Gerir a cadeia de valor.

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

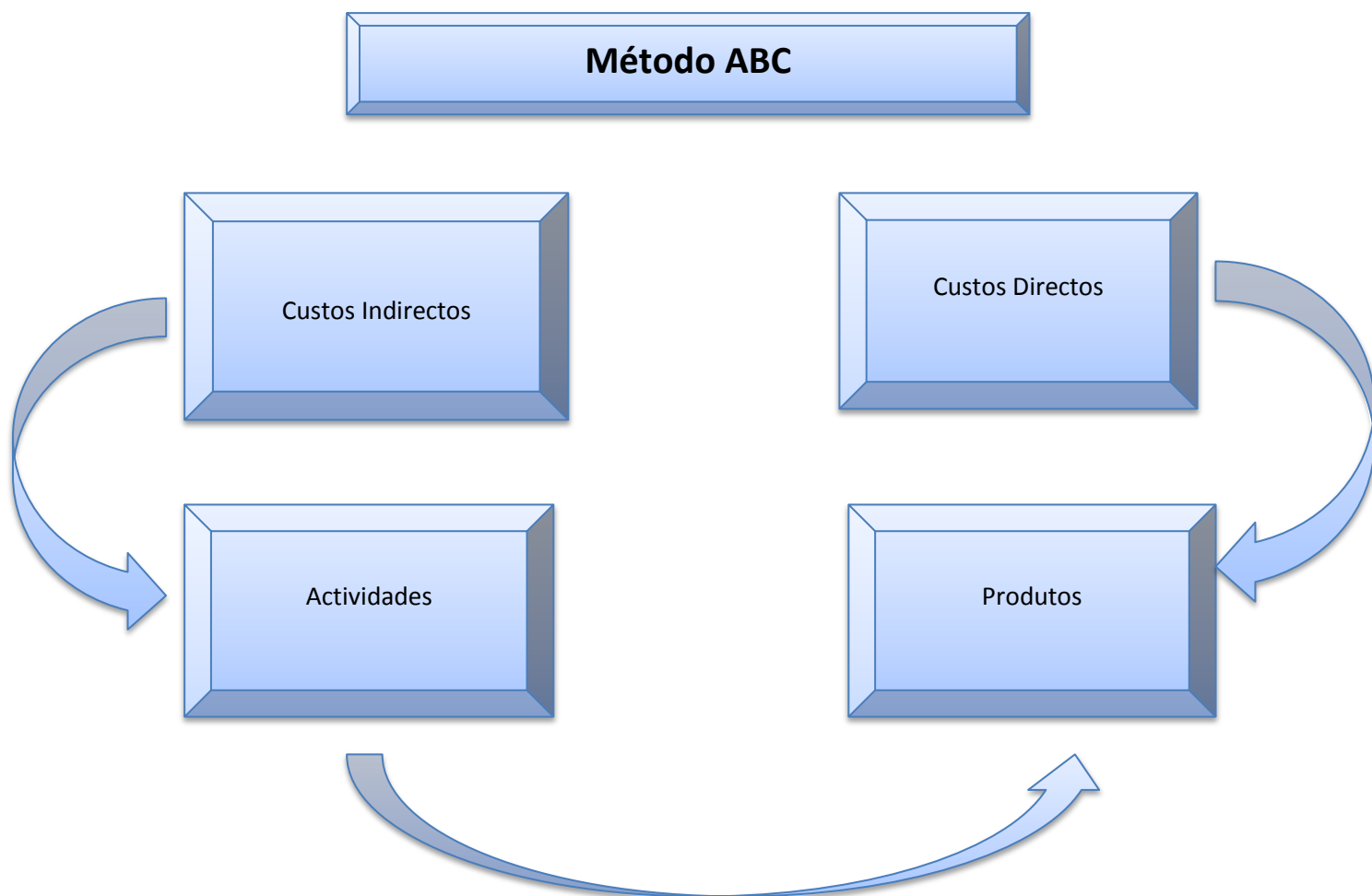
Principais características do sistema ABC:

O ABC comporta dois estádios:

- O primeiro dos estádios comporta a imputação dos custos dos recursos usados e consumidos às diversas actividades desenvolvidas na organização.
- O segundo estágio consiste em identificar quais as actividades que são consumidas por cada um dos objectos de custeio e proceder à atribuição.



Destes dois estádios, depreende-se que são várias as etapas que devem ser seguidas na implementação do ABC, e que mais adiante serão mencionadas.



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", apurando os custos das diversas actividades.

Os indutores de custos desempenham um papel de algum modo semelhante ao das unidades de obra 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/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.



Implementação do ABC:

Dos dois estádios referidos anteriormente, são cinco as etapas que devem ser seguidas na implementação do ABC:

1. Identificar as principais actividades que ocorrem numa organização. Para tal, as várias áreas da organização devem ser entrevistadas e construídos fluxogramas que permitam a mais fácil compreensão do trabalho realizado.
2. Listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à realização das actividades.
3. Alocar os custos indirectos associados ao consumo e uso dos recursos anteriormente listados através de cost drivers de recursos.
4. Seleccionar os cost drivers de actividade mais adequados para cada uma das actividades anteriormente identificadas.
5. Calcular os custos por objecto de custeio através da soma dos custos das actividades que contribuíram para a sua obtenção.

Os cost drivers são na sua essência bases de imputação. Tem por objectivo medir o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das actividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objectos de custeio.

Escolha da natureza dos cost drivers:

- Custo de se medir as quantidades que lhes estão associadas.
- Do seu nível de correlação com o consumo da actividade pelo objecto de custeio.
- E ainda, do comportamento que induz.

Normalmente durante o processo de implementação do ABC é preparado um “dicionário de actividades” onde são listadas as diversas actividades realizadas na organização. Mediante a dimensão e características da organização, assim, poderão identificar-se mais ou menos actividades, dependendo também do grau e rigor pretendido com a implementação do sistema ABC.

Para implantar este sistema é necessário:

- Eliminar as actividades sem valor acrescentado
- Classificar as actividades com valor acrescentado

Primárias:

- Logística dos inputs
- Operações
- Logística dos outputs
- Marketing
- Serviço (pós venda)

Suporte:

- Aprovisionamento
- I & D, Manutenção, Engenharia, etc...
- Recursos humanos
- Administração

Identificar os geradores de custos:

- Ao nível de cada uma das actividades identificar o factor ou factores que poderão estar na origem do nível de consumo dos recursos.
- Seleccionar o gerador de custos que servirá para apurar a produtividade da actividade e em função do qual se irá apurar o respectivo custo unitário.
- Criar condições para o registo do nº de ocorrências em cada gerador de custo, por forma a permitir o cálculo do custo unitário.

Definir centros de actividade:

- Elaborar um plano de contas das actividades.
- Difundir o plano em toda a organização.
- Criar um manual de “gestão de actividades” , por forma a que todos se integrem no sistema e se revejam nas informações que são proporcionadas.
- Levar as pessoas a classificar as suas próprias operações nos respectivos centros de actividade.
- Codificar, de forma simples, clara e objectiva os centros de actividade.
- Articular os centros de actividade com outros segmentos que pretendam ser utilizados.

Afectar os recursos às actividades:

- Conhecer os recursos da empresa, as suas unidades físicas de utilização (tempos, volumes ou ambos) e os custos unitários da sua unidade física.
- Determinar os níveis de utilização dos recursos por actividade.
- Implementar mecanismos de registo da afectação dos recursos às actividades e apuramento do respectivo custo.
- Reconhecer a flexibilidade dos recursos, pelo que podem ser afectos a mais de uma actividade
- Apurar, em separado e sem afectar qualquer actividade, o custo dos recursos que, em certos períodos não são afectos a nenhuma actividade.

Apurar custos unitários das Actividades:

- Identificar os níveis de realização de cada actividade, isto é, o seu nº. de ocorrências (nº de facturas, nº de visitas, nº de propostas, nº de encomendas, etc.)

- É possível apurar o custo unitário (médio) de cada actividade, dividindo o primeiro pelo segundo.

Atribuir os custos das Actividades:

- Conhecidos os utilizadores de cada actividade e respectivos níveis de consumo, é possível atribuir-lhes o custo.
- Tratando-se de uma relação causa -efeito, só se devem atribuir os custos aos segmentos que utilizem objectivamente actividades.

Trata-se de uma perspectiva multidimensional da informação:

Áreas da empresa

Operações (produção)

Comercial (distribuição)

Aprovisionamentos

Suporte (administração)

Utilizadores das actividades

Produto / Serviço

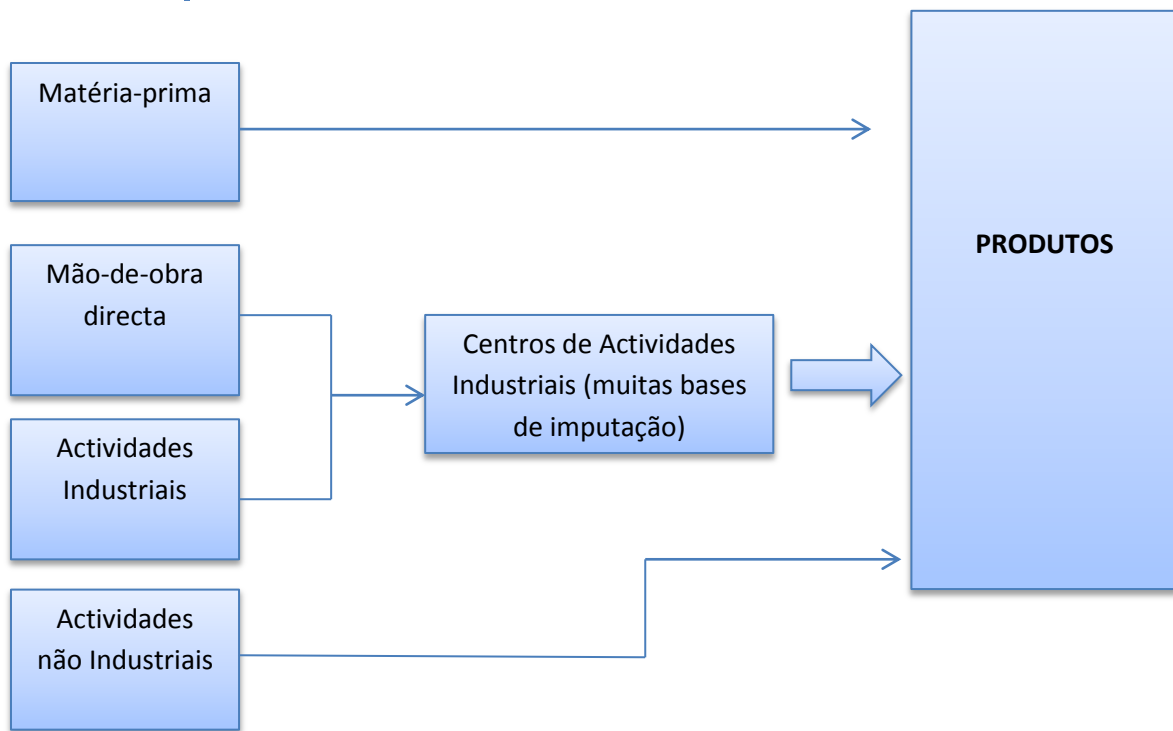
Cliente / Mercado

Materiais / Artigos

Empresa / Processos

São factores essenciais:

- 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 poll” aos produtos base na respectiva utilização de cada actividade.



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.

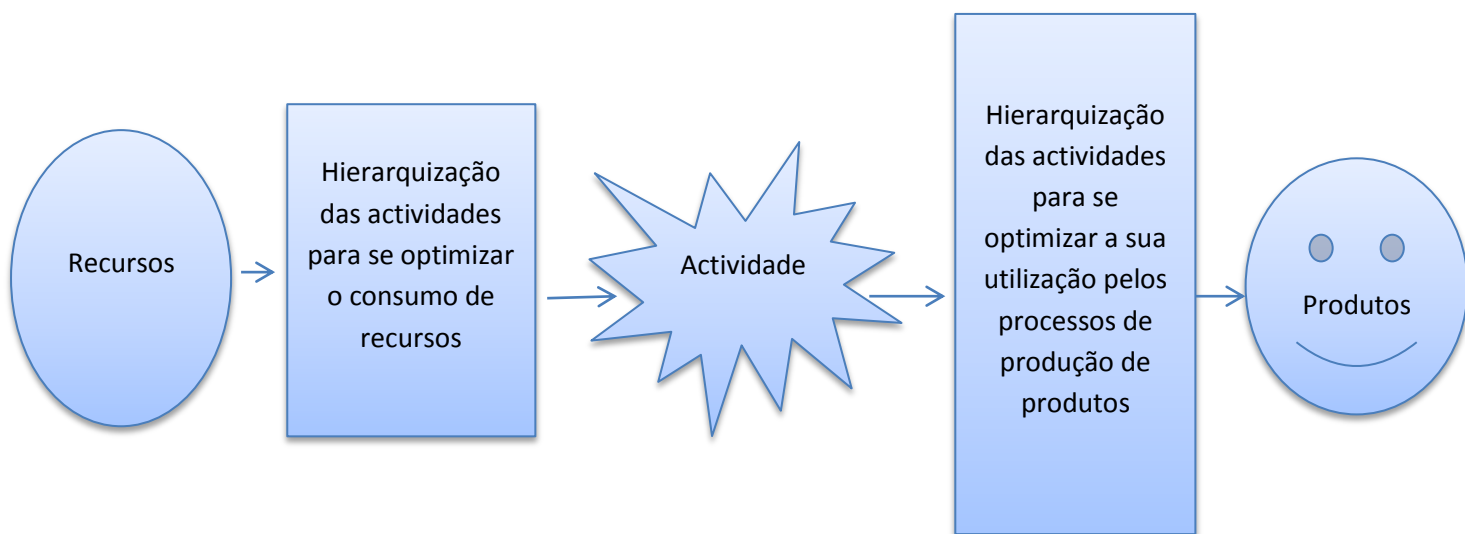
Todas estas medidas estão relacionadas com o volume de produção:

- Os gastos gerais não afectos à produção são tratados como um gasto do período.

Definição e classificação das actividades:

Posso acrescentar à definição de actividade anteriormente descrita, que 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. Pode-se 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.



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 duma 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. No método ABC não se trata de gerir os custos, mas sim de gerir adequadamente as actividades. A identificação e classificação das actividades exigem 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.

Classificação considerando a sua relação com os produtos, actividades primárias (custo dos produtos):

Actividades a nível da unidade de 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 (Homem/ Máquina)

Os consumos de recursos nestas actividades estão em relação directa com o número de unidades produzidas. São exemplos deste tipo as actividade 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).

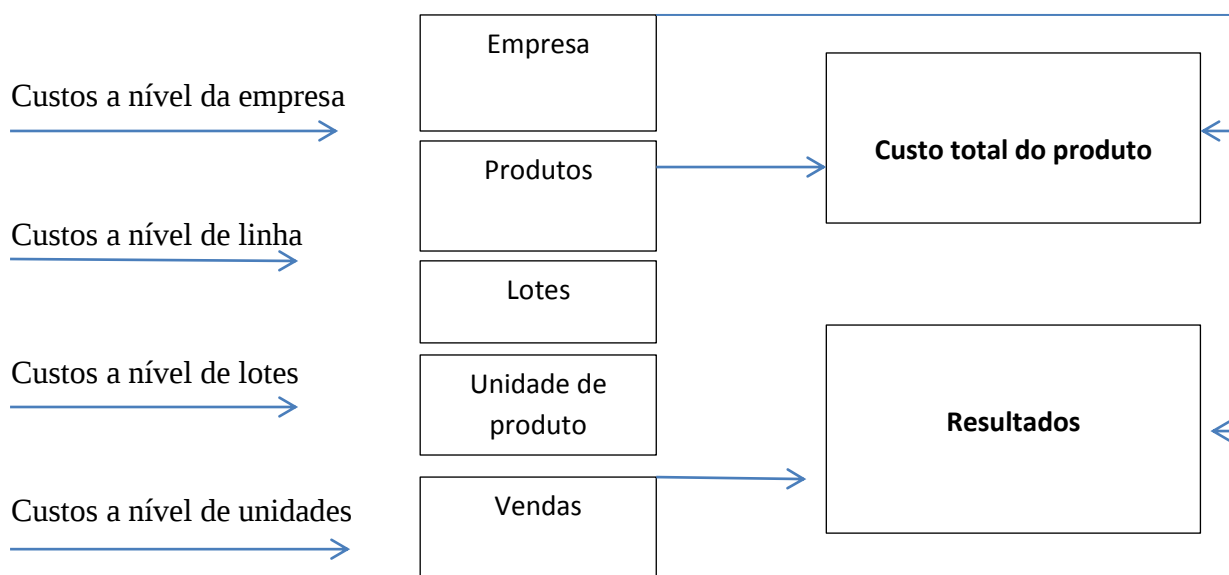
Actividades a nível de lote – São as actividades que se realizam cada vez que se fabrica um lote de determinado produto, os custos ou recursos consumidos por estas actividades variam em função do número de lotes produzidos. As actividades a nível de lote são aquelas que se realizam cada vez que se pretende 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 – 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. As actividades de linha 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:



Classificação considerando a frequência de execução:

Actividades repetitivas - Actividades repetitivas são as que se realizam de modo sistemático e continuado na empresa.

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 trazem 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.

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.

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.

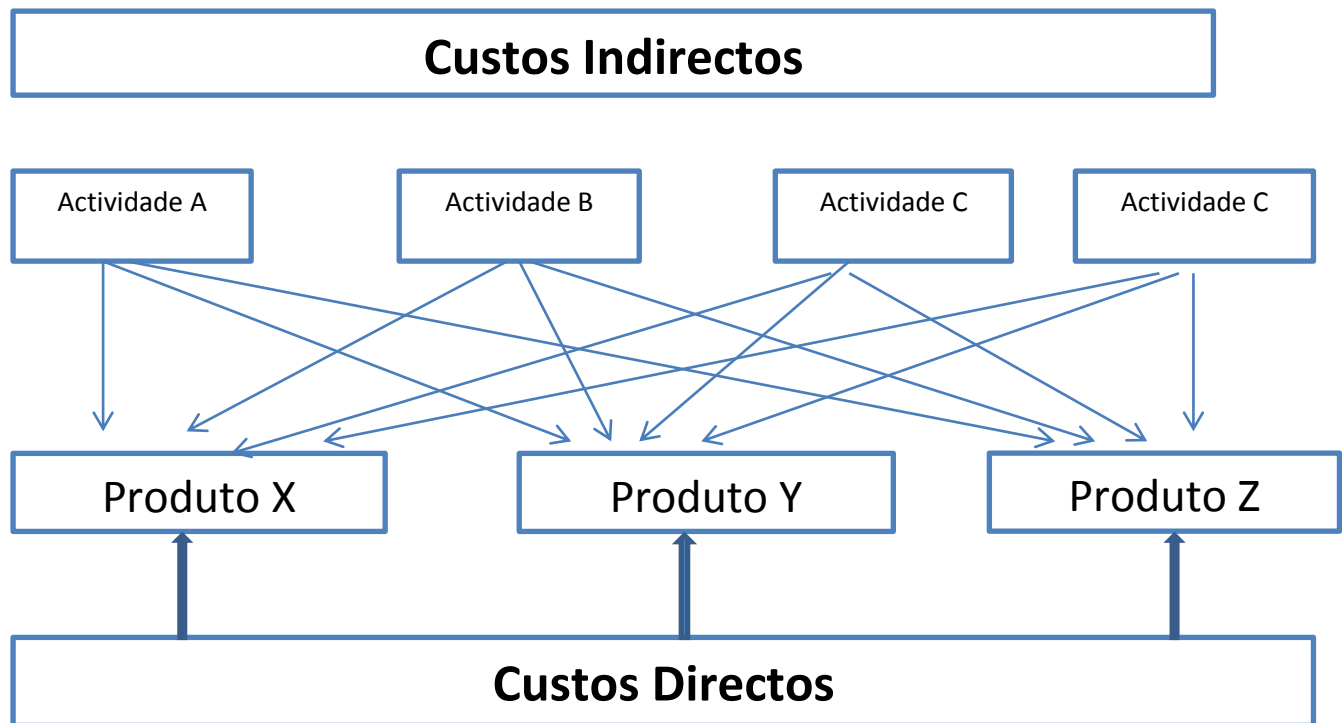
Operacionalidade do sistema:

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

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.



Pela figura podemos verificar que para a implementação do ABC é necessário:

- Importância relativamente grande de custos indirectos.
- Apreciável diversidade de actividades.
- Notória variedade de produtos.
- Exigência de uma organização adequada.
- Exigência de uma implementação adequada de tecnologias de informação

Os custos são identificados ao longo do processo, através das diversas actividades.

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.

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.

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.

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 de forma a que todos os custos sejam directos em relação a essas actividades.

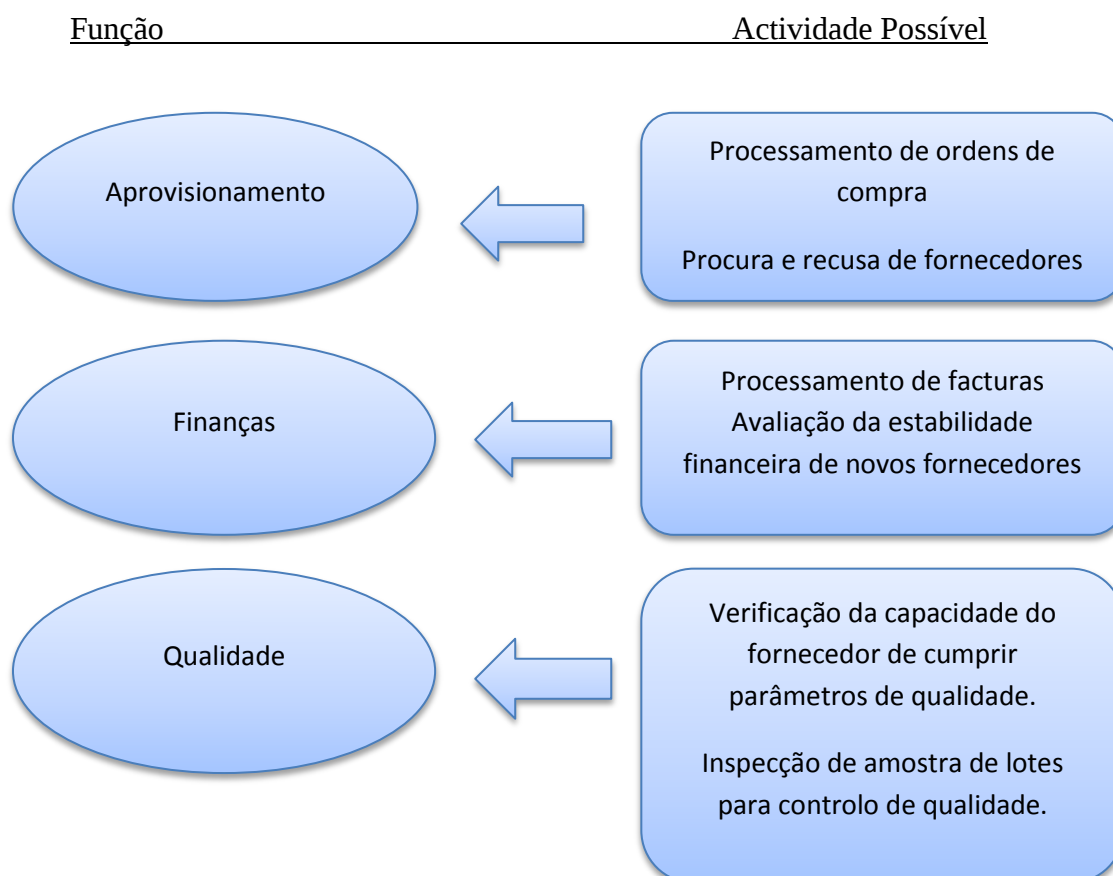
Cálculo do custo unitário dos indutores de custos - Determina-se o custo, dividindo os custos globais de cada actividade pelo número de indutores de custos.

Imputação dos custos das actividades aos produtos – 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.

Processo aquisição de componentes:



Vantagens e inconvenientes do método ABC:

Vantagens:

O método ABC apresenta, 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 impacto 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?

Obtém-se então:

- Maior correlação dos custos apurados por objecto de custeio (isto é, tanto mais verdade quanto maior significado assumirem os GGF na estrutura de custos da organização não associados com volumes de produção e vendas).
- Aumento da compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar.
- Melhor controlo de custos e gestão de recursos.
- Melhor percepção das actividades realizadas na organização.
- Aumento da comunicação entre as várias áreas da organização.

A adopção do sistema ABC não deve ser entendida como um fim em si mesmo. Os seus benefícios estão muito dependentes da forma como o sistema é implementado e aceite na organização, pelos gestores e demais utilizadores.

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.

- Dificuldade em encontrar informação na organização disponível para quantificar os cost drivers que se considerem mais adequados para operacionalizar o sistema.
- As actividades nem sempre são facilmente identificáveis. O facto de estas serem transversais à organização e de se estenderem para lá das fronteiras dos departamentos muitas vezes dificulta a sua identificação.
- Envolve um grande dispêndio de recursos humanos e financeiros.
- Obriga a revisões periódicas das actividades e dos cost drivers, como forma de garantir a qualidade da informação gerada.
- Os sistemas ABC são sistemas onerosos, dados os custos que, normalmente, estão associados à sua implementação e manutenção.

Independentemente das vantagens e desvantagens do ABC, ele não é somente um sistema de custeio, mas também um importante instrumento de planeamento e de controlo de gestão, na medida em que centrando-se nas actividades permite alterar a forma de orçamentação e controlo.

Conclusão:

O desenvolvimento da abordagem ABC está associado às limitações e insuficiências dos sistemas tradicionais de apuramento de custos. Tais limitações tornaram-se mais evidentes a partir da 2ª metade do século XX. Para as organizações, a informação sempre foi de grande importância na sua gestão, mas actualmente assume cada vez maior relevo, tornando-se imprescindível para que os gestores possam de forma contínua avaliar, analisar o seu meio envolvente, a evolução dos alores 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, ou seja, é importante ter em conta todas as situações externas á organização e que poderão influenciar e condicionar em diversas fases da sua existência. Não se pode esquecer que uma instituição não constitui por si só um sistema isolado e independente do meio onde está inserida, mas sim um sistema constantemente afectado pelo ambiente externo e interno. 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 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 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. Justifica-se a teoria geral dos custos que suporte o trabalho e a formação de quem tem necessidade de calcular custos e de os interpretar nas empresas. Uma teoria de custos deve definir com exactidão os seus objectivos para delimitar o seu campo de actuação e que, conceptualmente, terá que abarcar aspectos como os custos industriais e os demais conceitos de custos, a distribuição dos custos indirectos pelos objectos de custo e o papel dos sistemas de custeio na gestão das empresas. A contabilidade de custos foi definida como sendo um processo sistemático para o apuramento dos custos, que se

baseia num conjunto de técnicas e metodologias. Este tipo de trabalho é da competência de quem gere a produção nas empresas visto conhecerem as características próprias dos processos de fabrico utilizados. Os sistemas de custeio foram-se inadequando à realidade económica e deixaram de cumprir as suas funções enquanto fornecedores de informação para a tomada de decisão. Porque, num ambiente produtivo mais complexo, exige-se também sistemas de custeio mais elaborados e relativamente mais complexos. Temos, agora, sistemas de custeio “modernos” têm que fornecer informação relevante, permitindo medir a rendibilidade dos diversos objectos de custos e suportando o esforço de melhoria contínua que as empresas se viram obrigadas a adoptar. As novas abordagens sobre o custeio, que surgiram durante a década de oitenta têm uma relação estreita com as alterações de cariz tecnológico e organizacional nas empresas durante essa mesma altura. Das várias e novas abordagens para o custeio, o ABC afigura-se como a mais bem estruturada e como a mais forte alternativa aos sistemas de custeio tradicionais. 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. 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. Com este trabalho pretendemos atingir um maior conhecimento sobre a área dos custos, porém, nem todas as respostas se encontram definitivamente dadas, nem este campo de trabalho se esgota nos temas aqui abordados, espero essencialmente aprofundar os meus conhecimentos sobre este tema, e outros relacionados em trabalhos futuros.

Bibliografia:

- OLIVEIRA, Álvaro ; MORAIS Ana Isabel ; SERRASQUEIRO, Rogério ; FRANCO Vítor, *Temas de Contabilidade de Gestão*, Livros Horizonte.
- CAIADO, António, *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Porto Editorial.
- <http://www.knoow.net/cienceconempr/gestao/metodoabc.htm>
Acesso em 08/05/2011.
- http://pt.wikipedia.org/wiki/Custeio_baseado_em_atividades
Acesso em 10/05/2011.
- http://www.cefage.uevora.pt/en/producao_cientifica/orientacao_de_teses/teses_d_e_mestrado/p
Acesso em 12/05/2011.