

Capítulo 2 – A EVOLUÇÃO DAS METODOLOGIAS DE CUSTEIO E O ADVENTO DO ABC

Neste capítulo, faz-se uma análise da evolução das metodologias de custeamento mostrando, inicialmente, a discussão que trouxe à tona as deficiências das metodologias tradicionais de custeio em vista da atual estrutura de gastos da maioria das empresas. Hoje, o maior percentual de gastos é formado pelos custos indiretos de fabricação e pelas despesas administrativas e de vendas, ao contrário de alguns anos atrás, quando essas categorias de gastos representavam uma pequena parcela do montante total. Na sequência, apresenta-se o Custeio Baseado em Atividades, que vem firmando-se como uma ferramenta capaz de preencher a lacuna deixada pelos sistemas de custeio tradicionais, no provimento de informações úteis ao processo decisório.

2.1. TERMOS E CONCEITOS APLICADOS A CUSTOS

Para normatizar a nomenclatura utilizada ao longo do trabalho faz-se necessário apresentar algumas definições básicas sobre custos, que foram adaptadas da obra de Martins (1996:24-27;51-56).

Gasto é o sacrifício econômico da empresa para a obtenção de um produto ou serviço qualquer.

Investimento é o gasto ativado em função de vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.

Custo é o gasto relativo a produtos e serviços utilizados na produção de outros bens (produtos e serviços). É formado por três elementos básicos: a matéria-prima, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Os itens de custo podem ser classificados *de acordo com a facilidade de alocação em:*

- *Custos diretos*: aqueles cuja alocação aos produtos ou serviços pode ser feita de forma direta, sem necessidade de estimativas.

- *Custos indiretos*: aqueles que não oferecem condição para uma apropriação objetiva aos produtos ou serviços, onde a alocação só pode ser feita com base em estimativas.

E, em relação à quantidade produzida, podem ser classificados em:

- *Variáveis*: aqueles cujo montante varia proporcionalmente à quantidade produzida.
- *Fixos*: aqueles cujo montante mantém-se fixo, no curto prazo, independente da quantidade produzida.

As despesas também podem ser classificadas em *variáveis* e *fixas*, no entanto essa classificação dar-se-á em relação à quantidade vendida.

Despesa é o gasto relativo a bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, podendo ou não transitar pelo custo, isto é, no momento da venda dos produtos ou serviços, todos os seus custos transformam-se em despesas. Outros gastos transformam-se automaticamente em despesas sem passar pelo custo: os gastos administrativos, financeiros e de vendas; e outros, ainda, só se transformam em despesas se forem vendidos, como é o caso de terrenos, que não estão sujeitos à depreciação.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada. É a saída de numerário da empresa em função de alguma transação efetivada.

Perda é o gasto decorrente de bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Martins admite a existência de perdas de material “normais” dentro do processo produtivo, que ele atesta serem custo, já que são valores sacrificados de maneira normal no processo produtivo, fazendo parte de um sacrifício já conhecido até por antecipação para a obtenção da receita almejada.

Além das citadas perdas normais, são normalmente destacadas as perdas decorrentes de desperdício de materiais e de mão-de-obra direta e as perdas decorrentes de ociosidade devido à capacidade de máquinas ou instalações não utilizadas. No trabalho de Bornia (1995:14-15), são referidas oito categorias de perdas, sete definidas no Sistema Toyota de Produção, que são as perdas decorrentes de superprodução,

transporte, processamento, fabricação de produtos defeituosos, movimento, espera e estoque, e uma categoria apresentada pelo autor, que refere-se a perdas decorrentes dos desperdícios de matéria-prima.

Finalmente, **Objeto de Custo**, que designava, tradicionalmente, os produtos ou serviços custeados, hoje estende-se a vários outros “objetos” na empresa, como clientes, fornecedores, canais de distribuição e outros, além dos produtos e serviços.

2.1.1. Sistema de Custeio

Um sistema de custeio é formado pela união de um método e de um princípio de custeio.

2.1.1.1. Princípios de Custeio

Os **princípios de custeio** são as filosofias básicas de custeio, através das quais são operacionalizados os métodos. Baseiam-se na classificação dos custos em variáveis e fixos (Ornstein, 19--; Bornia, 1995), e respondem à questão “**Quais** os custos que serão alocados aos objetos”.

São princípios de custeio, o custeio por absorção e o custeio variável:

- Custeio por absorção:

. **Integral ou total:** Todos os custos (variáveis e fixos) são alocados à produção, com base no nível de atividade real da empresa. É a forma aceita pela legislação do Imposto de Renda para a Contabilidade Financeira.

. **Ideal:** É uma variação do custeio por absorção integral, pelo qual são alocados à produção apenas os custos (variáveis e fixos) referentes à capacidade da fábrica que foi efetivamente utilizada, sendo o restante considerado ociosidade¹ ou ineficiência² e lançado como perdas do período.

¹ Capacidade não utilizada.

² Capacidade mal utilizada.

- **Custeio variável, direto ou marginal:** Os gastos variáveis em relação à quantidade produzida (custos) ou vendida (despesas) são considerados custos do produto. Os gastos fixos têm o mesmo tratamento das despesas fixas, sendo lançados como gastos do período em que incorreram, independentemente de terem sido utilizados eficientemente ou não.

2.1.1.2. Métodos de Custeio

Os **métodos de custeio** tratam da mecânica de alocação dos custos aos produtos ou outros objetos. Respondem à questão “**Como** os custos serão alocados”.

São exemplos de métodos de custeio o Método dos Centros de Custos, Seções Homogêneas ou RKW; o Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.2. AS METODOLOGIAS DE CUSTEIO ATÉ O INÍCIO DO SÉCULO XX

Os povos vêm mantendo registros de seu patrimônio há milhares de anos. No início, eram registros em blocos de pedra. Mais tarde, foram sistemas de registro das transações comerciais nos mercados de troca e, com a Revolução Industrial, a economia de escala e as organizações monoprodutoras, hierárquicas e “administradas”, as operações de transformação passaram a ocorrer dentro das empresas e foram adotados registros mais elaborados. A meta dos sistemas “pós Revolução Industrial” era identificar os diferentes custos dos produtos intermediários e finais da empresa e fornecer uma referência para medir a eficiência do processo de transformação (Johnson e Kaplan, 1993:05-06).

Os fabricantes do século XIX haviam praticamente ignorado a distribuição das despesas gerais [custos indiretos de fabricação e despesas] aos produtos. Porém, no final do século, os estudos do norte-americano Frederick Taylor, para melhorar a

eficiência e utilização da mão-de-obra, foram convertidos em padrões para custos de mão-de-obra e de matéria-prima, a eles eram agregados os demais custos e despesas e esses valores eram utilizados em decisões de preço e para avaliação da rentabilidade global das empresas. Após o advento da Administração Científica, Alexander Hamilton Church sustentava que as despesas gerais representavam o custo de inumeráveis fatores de produção, cada qual devendo ser separadamente imputado aos produtos, defendia a divisão da fábrica numa série de “centros de produção”, através dos quais as despesas gerais poderiam ser carregadas aos produtos (Johnson e Kaplan, 1993:08-09). Church, já nessa época, preocupava-se com a dificuldade na alocação dos custos indiretos de fabricação e das despesas, aos produtos, quando a produção fosse diversificada.

A Contabilidade Gerencial havia chegado a um desenvolvimento considerável no final do século XIX. No início do século XX, entretanto, ocorreram muitas incorporações e as empresas tornaram-se organizações de múltiplas atividades, hierarquicamente estruturadas. Após 1910, os sistemas de custeio projetados para identificar com precisão os custos das diversas linhas de produtos, como o sistema de Church, desapareceram. “A tecnologia de processamento de informações existente encarecia o levantamento exato dos recursos usados na feitura de cada um dos diversos produtos, numa instalação fabril complexa”. A partir daí, devido à inviabilidade técnica da utilização dos sistemas de custeio existentes, as empresas passaram a utilizar-se apenas dos procedimentos de avaliação de custos para valoração de estoques da Contabilidade Financeira, que prevaleceram mesmo após a utilização maciça de sistemas computacionais pelas empresas (Johnson e Kaplan, 1993: 31-111).

2.3. DOS SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAIS PARA OS SISTEMAS CONTEMPORÂNEOS: A NECESSIDADE DE MUDANÇA

Os sistemas de custeio “tradicionais” surgiram com o financiamento público nas empresas e com a necessidade de prover dados para os informes externos, sendo sua meta principal a valoração de estoques. Foram concebidos num período em que os custos diretos, correspondentes a mão-de-obra e materiais, representavam a maior parte dos custos das empresas e, havendo pouca representatividade dos custos indiretos nos custos totais, a mão-de-obra direta, utilizada normalmente como critério para

distribuição dos custos indiretos aos produtos fabricados, representava bem o consumo desses recursos.

As metodologias de custeio utilizadas nessa época eram o Custo-Padrão e o Método dos Centros de Custos. O Método do Custo-Padrão³, por ser uma metodologia de controle de custos, baseia-se em padrões pré-fixados de custos de MP, MOD e CIF e depende de um método para apuração dos custos reais da empresa, como por exemplo, o Método dos Centros de Custos.

No Método dos Centros de Custos ou das Seções Homogêneas, os custos são distribuídos às seções homogêneas ou centros de custos, que correspondem a áreas da empresa onde as operações ou as máquinas são semelhantes e podem ser agrupadas. Esta metodologia de custeio é normalmente baseada no princípio do custeio por absorção integral e é sinônimo de “Sistema de Custeio Tradicional”, nomenclatura que deverá ser associada a este método, sempre que for citada ao longo do texto⁴.

A figura 2.1 representa a sistemática de distribuição de custos dos sistemas tradicionais. Os custos fixos de produção são alocados aos produtos assim que os custos totais de manufatura são mensurados, em dois estágios (Cooper e Kaplan, 1988a):

- **1º Estágio:** Os custos incorridos no período são atribuídos aos grupos ou centros de custos. São utilizadas várias bases de alocação diferentes para distribuir os custos indiretos de fabricação aos centros de custos auxiliares e produtivos. Posteriormente, os custos acumulados nos centros auxiliares são alocados aos centros produtivos.
- **2º Estágio:** Os custos são alocados dos centros de custos produtivos para os produtos. A maioria das empresas utilizam horas de mão-de-obra direta nesta etapa de alocação⁵.

No início deste século, a mão-de-obra direta representava a maior parte dos custos das empresas, mas, à medida que o trabalho manual foi cedendo espaço à

³ Ver: Martins (1996:332-365); Bornia (1995:22-27) e Kraemer (1995:28-31).

⁴ Ver: Martins (1996:41-42), que chama o sistema tradicional de “Custeio por Absorção”; Bornia (1995:27-30) e Kraemer (1995:31-35) que o denominam de RKW (abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), o nome original do método quando foi criado no início do século, na Alemanha.

⁵ Este procedimento não é uma regra no método original (RKW ou Método das Seções Homogêneas). Foi amplamente adotado pelas empresas, no início do século, quando o método foi desenvolvido, em função de bem representar o consumo dos custos indiretos pelos produtos naquela época.

automatização e, com ela, maior controle, planejamento e gerenciamento da produção, os custos de mão-de-obra direta diminuíram e os custos indiretos de fabricação aumentaram, mudando a estrutura de custos das empresas. A partir daí, a utilização da mão-de-obra direta como critério para a alocação de custos passou seguidamente a proporcionar conclusões equivocadas sobre a lucratividade de produtos.

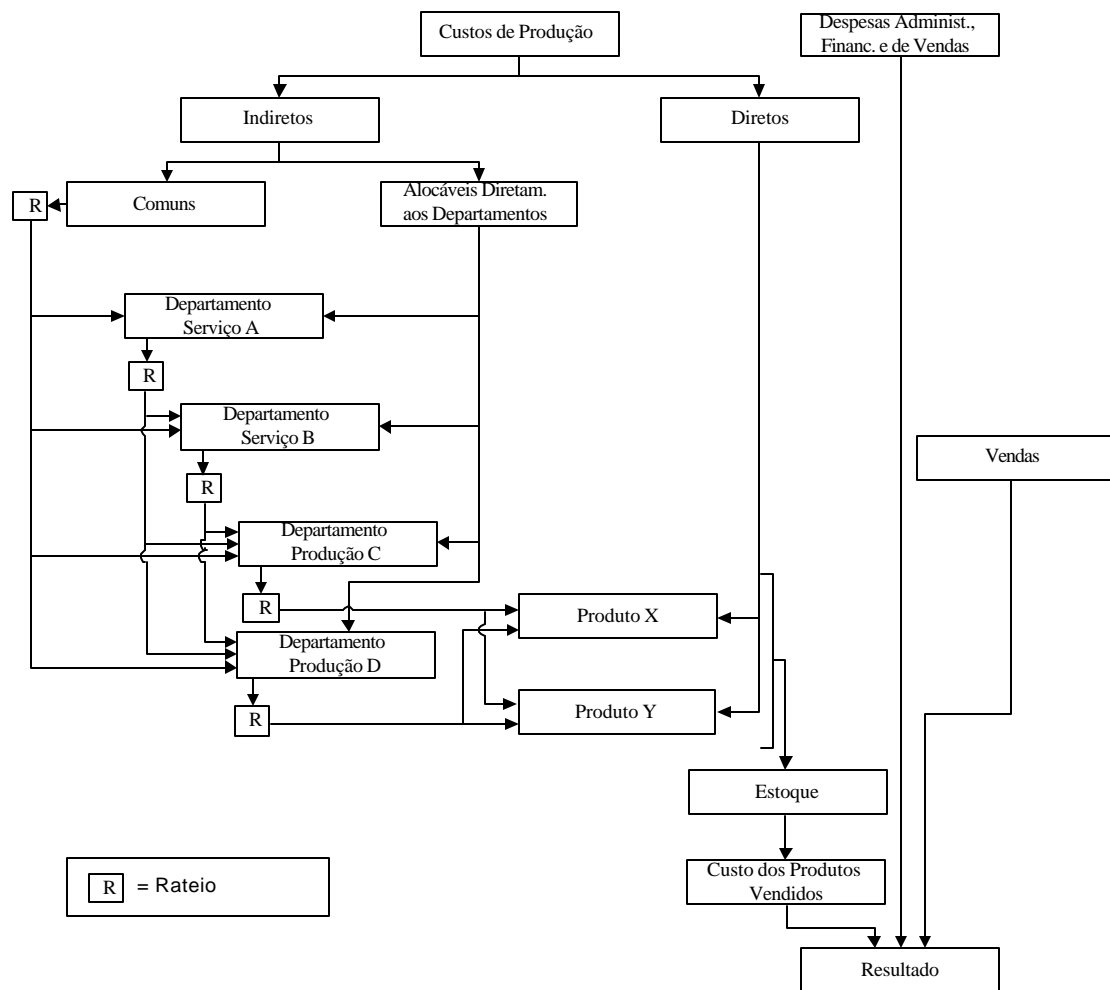


Figura 2.1: Processo de alocação de custos em dois estágios
Fonte: Martins (1996:62)

O exemplo da tabela 2.1 ilustra esta afirmação. Uma empresa, que produzia três produtos, adquiriu uma nova máquina para a produção dos produtos B e C, a qual reduziu a mão-de-obra direta dos produtos B, em \$ 200, e C, em \$ 100, e adicionou \$ 300 em depreciação (custos indiretos de fabricação), que será apropriada aos três produtos, por tratar-se de um custo fixo.

Tabela 2.1: Custos antes da automatização do processo de fabricação dos produtos B e C

Item de custo	Produto A	Produto B	Produto C
Material	\$ 600	\$ 600	\$ 600
Mão-de-obra direta	\$ 300	\$ 300	\$ 300
CIF	\$ 500	\$ 500	\$ 500
Custo Total	\$ 1.400	\$ 1.400	\$ 1.400

Assim, o consumo de mão-de-obra direta foi modificado, alterando também a taxa de custos indiretos aplicados a cada produto, que no exemplo são distribuídos aos produtos na proporção da mão-de-obra direta que eles consomem (Tabela 2.2).

Tabela 2.2: Custos com a automatização do processo de fabricação dos produtos B e C

Item de custo	Produto A	Produto B	Produto C
Material	\$ 600	\$ 600	\$ 600
Mão-de-obra direta	\$ 300	\$ 100	\$ 200
CIF	\$ 750	\$ 250	500
Custo Total	\$ 1.650	\$ 950	1.300

O produto A, cujo processo manteve-se inalterado com a automatização, teve seus custos aumentados em quase 20%, porque a proporção de MOD aumentou para o produto A com a redução do valor de MOD dos produtos B e C. Já os produtos B e C são duplamente beneficiados, pois usam mais custos indiretos de fabricação e recebem menos CIF com a alteração.

A partir de constatações como a apresentada neste exemplo, algumas empresas perceberam que a utilização de mão-de-obra direta como critério para alocação dos custos indiretos poderia estar conduzindo a decisões equivocadas (Cooper e Kaplan, 1988a e b; Kaplan, 1988; Babad e Balachandran, 1993). Cooper e Kaplan (1988a) verificaram que algumas empresas estavam utilizando horas-máquina ao invés de mão-de-obra direta para alocar os custos no segundo estágio, enquanto outras usavam o valor dos materiais fazer essas alocações, porque acreditavam que tais critérios melhor representavam o consumo dos recursos pelos produtos.

As três bases de alocação descritas são todas baseadas em volume, ou seja, assumem que a variação no consumo de custos indiretos pelos produtos seja diretamente proporcional à variação da quantidade de mão-de-obra, matéria-prima ou horas-máquina consumidas, o que não é sempre verdade, porque o comportamento de todos os custos não é o mesmo, nem todos variam em proporção direta ao volume produzido. De acordo com Kaplan (1990), alguns custos indiretos variam em relação à quantidade produzida, mas a maioria deles é decorrente da variabilidade e da complexidade dos processos produtivos e das características próprias de canais e clientes servidos.

As saídas de um departamento de suporte (cujos custos são considerados indiretos) incluem atividades como *setup*, inspeções, manipulação de material e armazenagem, que podem aumentar significativamente até que a capacidade máxima do departamento seja atingida e outras pessoas sejam requisitadas, ou seja, esses departamentos não têm seus custos associados puramente ao aumento da produção, mas à diversidade e complexidade das atividades executadas (Cooper e Kaplan, 1988a). Aumentando o volume produzido, o montante de MOD e materiais irá aumentar, mas o total dos custos de suporte somente aumentará depois que toda a capacidade instalada na área de suporte tenha sido utilizada.

Os produtos de baixo volume geralmente criam maior demanda de transações do suporte por unidade manufaturada do que os produtos de alto volume e por isso deveriam receber maior parcela unitária desses custos. Quando somente bases relativas a volume são usadas para o segundo estágio de alocação, produtos de alto volume recebem uma fração excessivamente alta dos custos dos departamentos de suporte, subsidiando os produtos de baixo volume (Cooper e Kaplan, 1988a).

Os gerentes constataram que produtos de alto volume estavam perdendo mercado para empresas menores, sem vantagens econômicas ou tecnológicas, que conseguiam oferecer os produtos com preços mais baixos e que não pareciam estar perdendo dinheiro. Eles não acreditavam nos números informados pelos sistemas de custeio utilizados, mas também não se mostravam dispostos a adotar a abordagem do custeio

variável⁶, uma técnica difundida pelos acadêmicos para decisões sobre produtos, que as consideravam decisões de curto prazo (Cooper e Kaplan, 1988a).

Em síntese, o cenário empresarial mudou bastante desde o início do século, a busca de maior competitividade levou as empresas a ampliarem sua linha de produtos e os custos indiretos aumentaram por causa da complexidade inserida nesses ambientes. As empresas hoje produzem vários itens diferentes na mesma fábrica, com lotes de tamanhos variados, alguns precisando de muitos esforços de vendas e de *marketing*, e outros com clientes certos. A diversidade e a complexidade inseridas nas empresas demandam novas considerações também sobre os sistemas de informações de custos.

Com a mudança no perfil competitivo das empresas foram criadas, nos últimos anos, várias novas atividades de suporte, que consomem recursos classificados na categoria de custos indiretos e despesas. São atividades novas ou que têm hoje maior importância e consomem mais recursos, como as atividades de *marketing*, logística, distribuição, qualidade e outras. A apuração dos custos dessas atividades e tratamento desses valores insere um grau de complexidade aos sistemas de gerenciamento de custos.

Os sistemas de gerenciamento de custos não levam automaticamente a empresa à melhoria, mas as informações de custos auxiliam na identificação do local onde os problemas potenciais estão localizados. O que as pessoas fizeram com a informação de custos é que determinará o sucesso no seu gerenciamento (Brimson, 1996:40).

2.4. DO CONTROLE PARA A GESTÃO DE CUSTOS

Até por volta de 1970, a principal utilização das informações de custos era no preparo dos relatórios externos da Contabilidade Financeira. Tais informações auxiliavam na compreensão da situação global da empresa, mas eram falhas no

⁶ O custeio variável foi criado na década de 1930, por contadores que pretendiam melhorar as informações de custos para decisões de curto prazo (Johnson e Kaplan, 1993:134). Consiste na apuração da contribuição marginal gerada por cada um dos produtos, através da seguinte operação: Preço de venda menos custos e despesas variáveis. Os gastos (custos + despesas) fixos devem ser diluídos com a contribuição marginal do conjunto de produtos da empresa.

provimento de informações para os níveis operacionais e para o custeio de produtos, em virtude do tratamento simplório dado aos custos indiretos e às despesas. Depois de 1970 passou-se a compreender que, além de atender ao fisco, a informação de custos cumpre a importante função de prover informações para os níveis organizacionais da empresa, estruturadas e em prazos definidos conforme as necessidades dos usuários internos da empresa (Nakagawa, 1997).

Kaplan (1988) afirma que um sistema de custeio tem três funções:

- Avaliação de estoques para a Contabilidade Financeira: alocação periódica de custos de produção entre produtos vendidos e produtos em estoque.
- Controle operacional, provendo *feedback* para produção e gerentes de departamento sobre os recursos consumidos (mão-de-obra, materiais, energia elétrica, custos indiretos) durante um período operacional.
- Mensuração dos custos de produtos individuais.

As três funções são importantes, mas o autor afirma que não há ainda um sistema de custeio capaz de atendê-las igualmente bem ao mesmo tempo. Geralmente, as empresas optam pela primeira função, por ter caráter obrigatório, e padecem pela falta de um sistema adequado para suportar as outras duas funções.

Player et al. (1997:08-10) referem-se à terceira função como “visão estratégica”. Sustentam não ser possível utilizar o mesmo sistema de custeio para atender aos três propósitos, porque cada uma das três visões reconhecem gastos que podem somente ser cabíveis naquela análise. Por exemplo, para o propósito estratégico, além dos custos, são alocadas despesas de vendas e administrativas ao custo dos produtos, assim como podem não fazer parte do custo dos produtos alguns CIF, como salários do gerente e segurança. Também podem não ser incluídos custos de P&D, mas podem ser reconhecidos custos ambientais estimados, como se fossem do período corrente. Aspectos como estes tornam necessária uma apuração de custos em separado para atender a cada um dos propósitos.

Os custos indiretos não precisam ser acuradamente alocados aos produtos para cumprir a função financeira, e daí que a utilização da mão-de-obra direta como critério de alocação dos custos indiretos atende aos objetivos de valoração de estoques.

Para as funções de controle operacional e custeio dos produtos, o sistema terá que reconhecer as diferenças de custos causadas pela complexidade dos processos produtivos e os custos indiretos deverão ser entendidos, para que seja possível estabelecer bases de relação de seu consumo pelos diversos objetos de custos. Com o objetivo de atender a essas funções, foi desenvolvida, na década de 1980, nos Estados Unidos, a metodologia do Custeio Baseado em Atividades – ABC.

2.5. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (*ACTIVITY-BASED COSTING*) – ABC

Em 1985, Miller e Vollmann (1985) advertiram para o dramático efeito dos custos indiretos (*overhead*) sobre o lucro e a competitividade das empresas. O artigo publicado por eles iniciou a discussão que deu origem à metodologia do Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing*), denominado inicialmente “Custeio Baseado em Transações” e logo em seguida designado “Custeio Baseado em Atividades” ou simplesmente ABC, uma metodologia que mantém certa similaridade com os sistemas tradicionais no funcionamento, mas que difere e sobressai-se por reconhecer a complexidade e variabilidade dos processos produtivos contemporâneos⁷.

Miller e Vollmann (1985) perceberam que o volume produzido direciona (causa) os custos de mão-de-obra direta e dos materiais diretos, mas são as transações que ocorrem na “fábrica oculta”, a área de suporte, que causam os custos indiretos, e não os produtos físicos. As transações da “fábrica oculta” são as responsáveis pelo “produto aumentado”, o pacote de bens que o cliente recebe quando adquire um produto/serviço, como o tempo de entrega, qualidade, variedade e a melhoria do *design*. Grande montante de custos indiretos são desproporcionalmente consumidos por certas partes, produtos ou famílias de produtos.

⁷ Nakagawa (1994:41) afirma que, “segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900”. O mesmo autor diz que “outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década de 60”. Para Rocchi (1994) as origens do ABC estão nos trabalhos de Alexander Hamilton Church, do início deste século; no *Platzkosten*, criado por Konrad Mellerowicz na década de 1950 e no método de custeio mostrado por George J. Staubus.

O ABC parte da lógica de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos, conforme a figura 2.2, podendo ser definido como uma variação do Método dos Centros de Custos (ver item 2.3), a partir da sua lógica de funcionamento, que ocorre igualmente em dois estágios:

- **1º Estágio:** Os custos dos recursos (elementos de custos) são transferidos para as atividades. Para essa alocação, são utilizados direcionadores de custos, denominados, nesta etapa, direcionadores de recursos.
- **2º Estágio:** Os custos das atividades são transferidos para os objetos de custos (produtos, serviços, clientes, linhas, etc.), com base no consumo dessas atividades pelos objetos. Os direcionadores de custos utilizados para fazer essas apropriações são denominados direcionadores de atividades.

Um procedimento intermediário (demonstrado na figura 2.2), que pode ou não ocorrer, é o agrupamento de várias atividades em grupos chamados centros de reagrupamento, com o objetivo de simplificar o sistema e diminuir o número de direcionadores de custos na segunda etapa de alocação.

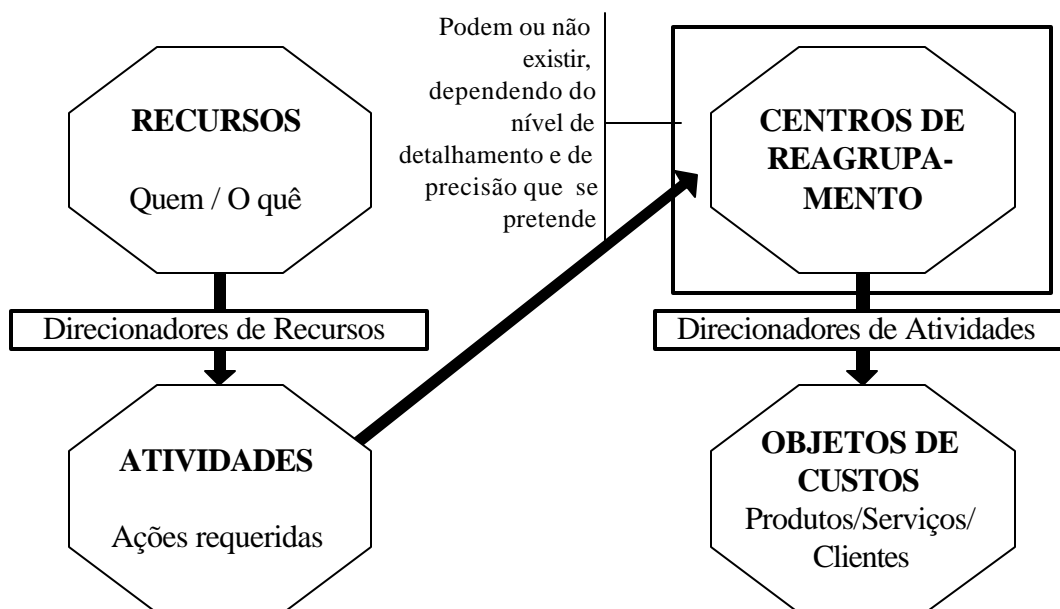


Figura 2.2: Estrutura Básica do ABC

Fonte: ABC/ABM Tutor (1996) - adaptada

Um dos diferenciais do ABC em relação ao método tradicional é que sua filosofia torna mais fácil a utilização de vários critérios ou bases de alocação (agora

chamados direcionadores de custos ou *cost drivers*) para a distribuição dos custos, reduzindo a arbitrariedade que cerca a distribuição dos custos indiretos aos produtos ou outros objetos. Analisando os recursos consumidos pelas atividades e as atividades consumidas pelos objetos de custos, o ABC permite a utilização de bases de alocação ou direcionadores de custos diferentes para cada atividade, a partir da análise dos fatores que geraram o consumo de cada recurso ou de cada atividade.

O ABC não foi desenvolvido para substituir os sistemas tradicionais de custeio, cuja função básica é a avaliação de estoques e geração de relatórios externos, mas para auxiliar no gerenciamento de custos e melhoria de desempenho (Compton, 1996). O ABC permite que outros objetos, além dos produtos, sejam custeados. Assim, pode-se utilizar o conceito de atividades e de processos para apurar os custos de clientes, fornecedores, linhas de produtos, canais de distribuição, entre outros.

Para melhorar a compreensão do Custeio Baseado em Atividades são apresentados, na seqüência, a evolução da metodologia desde o seu desenvolvimento e os conceitos e procedimentos empregados na operacionalização de um projeto ABC.

2.5.1. Evolução do ABC

O objetivo inicial do ABC era melhorar as informações de custos, mas essa ênfase mudou e ele passou a ser entendido como uma técnica relacionada ao gerenciamento de atividades, processos e desempenho (Sharman, 1994).

Mecimore e Bell (1995) sustentam que o ABC evoluiu, passando por várias “gerações”. Na primeira, o custo dos produtos era melhorado através do reconhecimento de que alguns direcionadores de custos eram baseados em transações ao invés de volume. Nesta etapa, somente os custos produtivos eram objeto da metodologia. Através do gerenciamento dos direcionadores de custos e a divisão das atividades em VA (atividades que agregam valor) e NVA (atividades que não agregam valor), poderiam ser eliminadas atividades NVA.

Na segunda geração, reconheceu-se a existência e importância dos processos para a melhoria contínua e foram incorporadas à análise, além dos custos produtivos, as

despesas de vendas e administrativas. A mensuração da performance passou a ser tão importante quanto o custo do produto. A identificação dos processos inseriu um grau de complexidade à obtenção das informações de custos, porque os processos não raro atravessam a empresa, passando por vários departamentos, e as atividades deverão estar relacionadas a esses processos. O foco da segunda geração é a melhoria contínua e avaliação da performance, sendo o custo do produto um subproduto do sistema .

A terceira geração enfatiza a unidade de negócios e sua relação com outras unidades internas e externas, a análise da cadeia de valor. Procura responder à pergunta: Como a unidade de negócios está adicionando valor para um produto ou serviço? A análise das atividades visa à melhoria dos processos. Os direcionadores de custos são usados nesta fase para melhorar a estratégia competitiva da empresa, através da análise da cadeia de valor.

Os autores (Mecimore e Bell, 1995) profetizam a chegada de uma quarta geração, a partir das necessidades de empresas globais, onde um sistema ABC proveria informações para a empresa como um todo. O sistema faria uma abordagem macro, ao invés da micro abordagem das gerações anteriores.

As experiências de várias empresas alargaram o campo de utilização do ABC e hoje a metodologia é empregada para a apuração de custos em muitos níveis de agregação, para os mais diversos objetos e as mais variadas finalidades. Cooper e Kaplan (1988b) afirmam que o ABC é tanto uma ferramenta de análise estratégica como é um sistema formal de contabilidade. As importantes decisões sobre preços, *marketing*, *design* de produtos e *mix* de produção estão entre as mais importantes decisões que a empresa pode tomar e nenhuma delas pode ser feita sem um acurado conhecimento do custo dos produtos. Também a descontinuidade de linhas e o redesenho de produtos para a utilização de partes comuns serão facilitadas com o conhecimento dos custos. Havendo partes comuns a vários produtos, mesmo aqueles produzidos em baixas quantidades poderão ser lucrativos (Cooper e Kaplan, 1988b).

2.5.2. Os Processos Empresariais

Conforme definição de Davenport (1994:06), “processo é simplesmente um conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para um determinado cliente ou mercado”. Segue afirmando que “um processo é, portanto, uma ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, *inputs* e *outputs* claramente identificados: uma estrutura para a ação (Davenport, 1994:07)”.

“Processo é qualquer atividade que recebe uma entrada (*input*), agrega-lhe valor e gera uma saída (*output*) para um cliente interno ou externo. Os processos fazem uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos” (Harrington, 1993:10). Harrington (1993:33-34) afirma que quase tudo o que se faz ou em que se está envolvido é um processo. Existem processos altamente complexos e processos simples, por isso o autor propôs uma hierarquia de processos (Figura 2.3), para mostrar que, independente do nível de detalhe utilizado, seja macro, como no nível de subprocessos ou micro, como ao nível de tarefas, a análise da inter-relação entre eventos compreende a análise de um processo.

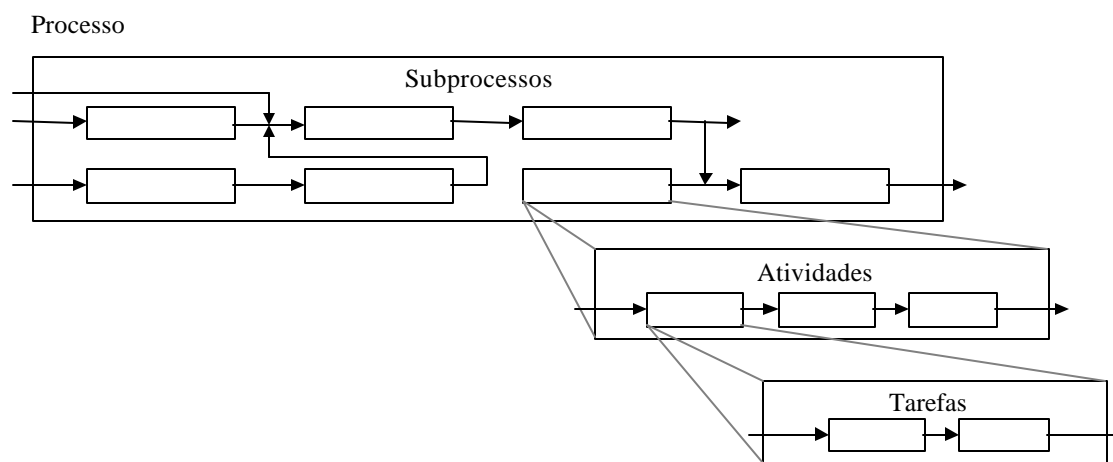


Figura 2.3: Hierarquia do processo
Fonte: Harrington, 1993:34.

Além dos processos de produção, as empresas reconhecem hoje a existência de muitos outros processos que usam materiais, equipamentos e pessoal para fornecer muitos tipos de saídas (bens e serviços), os processos empresariais. A maioria das empresas, ao longo dos anos 80, concentrou seus esforços principalmente na melhoria

de seus processos de produção. No entanto, estes processos correspondem a apenas 10% do valor do produto e a área de serviços é 100% constituída por processos empresariais (Harrington, 1993:XXIII).

Os processos empresariais são normalmente processos de serviços, onde as saídas consistem em bens intangíveis e que irão atender necessidades de outras áreas da própria empresa ou aos clientes externos, como os serviços oferecidos pelas empresas de forma a aumentar o valor percebido pelos clientes.

O Custeio Baseado em Atividades adota a visão horizontal da empresa (dos processos), associada à visão vertical tradicionalmente utilizada (organograma), para proceder a análise dos processos que cruzam a empresa e custear as atividades que os integram. O foco das apurações de custos deixa de restringir-se à produção, para estender-se a toda a cadeia de atividades que se inter-relacionam para que o produto possa ser fabricado. Sharman (1995) afirma que os processos operam além dos departamentos ou funções e consistem de um grupo de atividades que têm um propósito comum.

2.5.3. O Conceito de Atividades

A utilização do conceito de atividades possibilita o tratamento dos custos indiretos da empresa como se fossem custos diretos (em relação às atividades), tornando mais fácil o processo de melhoria ou redução desses valores (Cogan, 1995:04).

As atividades podem ser ordenadas numa hierarquia, conforme Cooper e Kaplan (1991) e Compton (1996):

- **Atividades executadas para unidades:** São executadas para unidades específicas de produtos. Ex.: Corte, separação de peças, empacotamento.
- **Atividades executadas para lotes:** São executadas para lotes de produtos ao invés de unidades. Ex.: *Setup* é um exemplo de atividade relativa a lotes.
- **Atividades de suporte:** Visam permitir a fabricação dos produtos. Kaplan e Cooper (1998:105) ampliam esse conceito, de modo a englobar também atividades fora do âmbito da fábrica, como o suporte ao atendimento a clientes, o suporte às linhas de

produtos, à marca, aos canais de distribuição e atividades relacionadas a pedidos. Essas atividades são por definição, independentes do volume de produção, de vendas, da quantidade de lotes de produção e de pedidos de clientes (Kaplan e Cooper, 1998:105).

- **Facilidades e atividades organizacionais:** Ocorrem para facilitar as operações de suporte. São atividades comuns a vários produtos ou serviços e que habilitam globalmente a empresa para produzir. Ex.: Manutenção, supervisão, contabilidade e recursos humanos.

Cooper e Kaplan (1991) destacam que as oportunidades de melhoria das atividades para unidades individuais era o foco dos sistemas tradicionais, de maneira que aí resta pouco a aprimorar. As grandes oportunidades de melhoria encontram-se nas demais atividades, que só há pouco tempo foram identificadas.

A compreensão da hierarquia de atividades auxilia na definição dos direcionadores de custos que melhor representam o consumo das atividades pelos objetos de custos. Assim, uma atividade executada para lotes de produtos, por exemplo, deve ter um direcionador de custos relativo a lotes de produtos.

As atividades executadas na empresa podem ser classificadas, conforme Harrington 1993:168-173), em atividades com valor real agregado (VRA), atividades com valor empresarial agregado (VEA) e atividades que não agregam valor (NVA ou SVA).

As atividades VRA são atividades que agregam valor para o cliente, ou seja, “são atividades que contribuem diretamente para a produção da saída desejada pelo cliente final” (Harrington, 1993:169). As atividades VEA são aquelas necessárias para a empresa, mas que não agregam valor do ponto de vista do cliente final. As atividades NVA não agregam valor e podem ser de dois tipos (Harrington, 1993:169):

- Atividades que existem porque o processo foi projetado inadequadamente ou porque o processo não está funcionando como projetado. Isso inclui transportes, esperas, preparo de uma atividade, armazenagem e revisão do trabalho. Essas atividades são desnecessárias para produzir a saída do processo, mas ocorrem em função de um projeto deficiente. Elas freqüentemente são consideradas como parte do custo da qualidade deficiente.
- Atividades não-exigidas pelo cliente ou processo e atividades que poderiam ser eliminadas sem afetar a saída para o cliente (por exemplo, protocolar um documento).

Os conceitos de VRA, VEA e NVA são importantes para a identificação de oportunidades de melhoria, mas é preciso lembrar que as atividades de suporte administrativo, classificadas como VEA, não podem ser eliminadas, elas são atividades secundárias necessárias e, de acordo com Boisvert (1997), devem ser medidas, submetidas a *benchmarking* e melhoradas. Conforme Berliner e Brimson (1992:05), funções de suporte tais como planejamento estratégico, desenvolvimento de produtos e/ou processos, compras e finanças podem não estar nunca envolvidas diretamente com o processamento físico do produto, mas podem ter um importante impacto nos custos e na receita do produto.

2.5.4. *Princípio de Custeio Associado ao Método*

Os Método ABC pode utilizar-se de qualquer um dos princípios de custeio (ver item 2.1.1.1). Se utilizado o princípio do custeio por absorção ideal, os custos de ociosidade ou capacidade não utilizada não serão incluídos no custo dos produtos, este é o procedimento mais adequado mas, às vezes, é de difícil implementação. A utilização do princípio do custeio por absorção integral é uma situação mais comumente encontrada no momento de implantação do método. Já o princípio do custeio variável, pode ser utilizado, mas Cooper e Kaplan (1992) consideram uma interpretação incompatível com o Custeio Baseado em Atividades.

A mensuração da capacidade não utilizada (conforme o princípio do custeio por absorção ideal) fornece um vínculo importante entre o custo dos recursos utilizados e os custos dos recursos fornecidos ou disponíveis. A seguinte equação mostra essa relação (Cooper e Kaplan, 1992; Kaplan e Cooper, 1998:135):

$$\text{Disponibilidade da atividade} = \text{Capacidade utilizada} + \text{capacidade não utilizada}$$

Cooper e Kaplan (1992) mostram, através de um exemplo, a diferença entre recursos fornecidos e recursos utilizados: Um departamento de compras possui 10 pessoas trabalhando em tempo integral (capacidade total = recursos fornecidos) no processamento de ordens de compras (atividade executada). Se o custo mensal de cada empregado é de \$ 2.500, o custo mensal da atividade “processar ordens de compras”

equivale a \$ 25.000. Se assumirmos que cada empregado trabalhando à capacidade plena pode processar 125 ordens ao mês, o custo de cada ordem será de \$ 20. Durante um específico mês, por exemplo, o departamento pode ser solicitado a processar somente 1.000 ordens. Como foi estimado um custo de \$ 20 / ordem de compra, o ABC (com base no princípio do custeio por absorção ideal) atribuiria \$ 20.000 de custos para as partes e materiais processados pelo departamento de compras naquele mês (capacidade utilizada = recursos utilizados), e os \$ 5.000 restantes representariam os custos da capacidade não utilizada na atividade de processamento de compras. Se fosse utilizado o princípio do custeio por absorção total para fazer a alocação desses custos, o custo por ordem de compra seria de \$ 25 ($\$ 25.000 / 1000$) e não de apenas \$ 20, porque, com a utilização desse princípio os custos da capacidade não utilizada seriam repassados aos produtos.

A partir da capacidade instalada, da empresa, e da utilização efetiva da capacidade, se calcula o custo da capacidade não utilizada. Quanto aos custos de pesquisa e desenvolvimento, controles mantidos na empresa registrarão a parcela que refere-se a produtos futuros e a parcela que cabe aos produtos atualmente fabricados.

2.5.5. Utilização de Dados Históricos ou de Dados Projetados

Tanto dados históricos, quanto dados orçados, padrões ou planejados, podem ser utilizados como entradas no ABC. Kaplan (1992) afirma que recursos e despesas podem ser baseados em custos de reposição, custos orçados ou metas de custos.

Os dados históricos são importantes fontes de análise. É preciso aprender com dados históricos para não repetir erros cometidos no passado. A análise de custos passados e lucros freqüentemente revelam porque certas atividades são muito caras e porque alguns clientes são lucrativos enquanto outros são altamente não rendosos. Padrões se repetem. Assim, as mesmas circunstâncias que levaram uma atividade a ser cara ou um produto a não ser lucrativo num período passado podem ser novamente repetidas hoje (Kaplan, 1992; Kaplan e Cooper, 1998:129).

A utilização de dados históricos também pode ajudar a eliminar atividades NVA. A partir das estimativas da quantidade e custo das operações ineficientes, elas poderão

ser eliminadas e as empresas poderão fazer previsões baseadas em como esperam que sejam suas operações no futuro, ou seja, poderão usar o modelo ABC como um mecanismo de custo-meta (Kaplan, 1992).

2.5.6. Obtenção dos Dados e as Alocações de Custos no ABC

O ABC não utiliza dispositivos elaborados para mensurar e monitorar exatamente a quantidade e custo dos recursos requeridos para executar cada *setup* ou para processar cada ordem de clientes. Tal instrumentação é raramente justificada, já que estimativas baseadas em entrevistas, julgamentos de empregados e dados operacionais disponíveis são normalmente suficientemente acurados para o uso gerencial da informação de um modelo ABC (Kaplan, 1992).

Dentre os méritos do ABC sobre os demais métodos de custeio, está a possibilidade de alocar custos aos produtos com maior acurácia, através da relativamente fácil visualização do caminho que percorrem os custos até chegar aos produtos, que a análise por atividades permite. A definição dos fatores de consumo de recursos ou direcionadores de custos é uma etapa crucial no custeio baseado em atividades.

As despesas, que normalmente são de difícil apropriação aos objetos de custos, por se tratarem de gastos que incidem para a empresa como um todo, têm o processo de apropriação facilitado com o uso do ABC, uma vez que todos os gastos, num primeiro momento, serão apropriados às atividades que os geraram e, num momento posterior, as atividades serão analisadas para a definição dos objetos que as consumiram, sejam outras atividades ou os produtos diretamente. Mesmo com o ABC, a arbitrariedade continuará a existir, ainda que em menor grau, uma vez que é muito difícil determinar com clareza os direcionadores de custos de atividades organizacionais, que existem para apoiar a empresa inteira.

2.6. DO ABC PARA O ABM

Enquanto o ABC é o custeamento baseado em atividades, o ABM (*Activity-Based Management*) compreende o gerenciamento a partir das informações geradas pelo ABC. O ABM é uma extensão natural do ABC, visto que o objetivo das empresas, quando buscam o conhecimento de seus custos, é utilizar as informações geradas para suportar o processo decisório.

O ABM une o ABC a várias outras técnicas, como reengenharia de processos, medição de desempenho e *benchmarking* (Sharman, 1994). A Gestão Baseada em Atividades (ABM) prega a gestão das atividades com o intuito de aumentar o valor agregado, para aumentar o valor percebido pelo cliente e o lucro da empresa. O ABC serve de fonte de informações para a ABM (Player et al., 1997:208).

Dertouzos (1997:297), discorrendo sobre a importância da informação para as empresas, classifica-a em duas categorias: *informação final*, aquela diretamente comercializável de acordo com mecanismos de oferta e procura, e *informação intermediária*, cujo valor econômico será proporcional ao benefício que ela gerar aos bens ou serviços que dela se utilizarem.

As informações de custos constituem-se em informações intermediárias. O ABM utilizará as informações de custos para criar valor para a empresa, gerando melhorias que vão impactar na sua lucratividade e competitividade. O valor econômico das informações geradas por um sistema ABC será proporcional aos benefícios que o ABM puder gerar, a partir de sua utilização.

O ABM constitui-se numa ferramenta de melhoria de processos, que utilizará as informações do ABC para, de acordo com as metas estratégicas da empresa, auferir o aperfeiçoamento. O primeiro passo para a utilização do ABM é a implantação de um projeto ABC.

2.7. A IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

A implantação de um projeto ABC ocorre em etapas, que têm que ser executadas com cuidado para que os objetivos propostos sejam atendidos. Vários autores construíram modelos de implantação para um projeto ABC, a partir de seus estudos ou experiências de implantação em empresas. Na sequência são sumarizados alguns desses modelos, com as etapas a serem seguidas no projeto.

Player et al. (1997:160) apresentam uma metodologia, que eles utilizaram em um projeto de implantação. A metodologia foi definida a partir de um software e requer oito etapas, conforme demonstrado no quadro 2.1.

Na metodologia descrita e utilizada por Player et al. (1997:160) não são detalhados os procedimentos descritos em cada uma das várias etapas.

Quadro 2.1: Etapas de implantação do ABC de acordo com a metodologia da Sapling

Etapas	Tarefa
1	Definir o escopo do projeto
2	Identificar as atividades, recursos e geradores
3	Elaborar o esquema de custo
4	Coletar dados
5	Elaborar o modelo de custo
6	Validar o modelo de custo
7	Interpretar novas informações de custo
8	Realizar simulações “ <i>what if</i> ”

Fonte: Player et al. (1997:160)

Compton (1996) também apresenta etapas que ele julga necessárias num processo de implantação de ABC, porém o autor não enumera suas sugestões. O modelo de Compton pode ser visualizado no quadro 2.2.

Compton tem especial preocupação com as etapas iniciais da implantação, de tal modo que ele afirma que o planejamento, o projeto e a estratégia de implementação

defeituosos são alguns dos maiores responsáveis por fracassos em projetos de implantação.

Quadro 2.2: Modelo de Compton para a implantação de um projeto ABC

Etapas
- Obter apoio e compromisso da administração e dos usuários para com o ABC.
- Estabelecer uma meta para o projeto.
- Organizar uma equipe de administração do projeto, embasar as análises na visão horizontal e vertical da empresa associadas, e definir um líder para o projeto, que conheça a empresa e que tenha prévio conhecimento de ABC.
- Planejar o projeto, definindo as tarefas necessárias para executá-lo.
- Treinar administração, implementadores e usuários.
- Coletar informações para definir as atividades desempenhadas na empresa.
- Desenvolver um modelo de sistema ABC, com os recursos, atividades, direcionadores de custos, elementos de custos (o valor de cada recurso que cabe a cada atividade) e objetos de custos.
- Processar o modelo, efetuando as distribuições de custos.

Outro autor, Sharman (1993), apresenta o que ele classifica como um processo básico de implementação, em nove etapas, conforme descrito no quadro 2.3.

Sharman (1993) frisa a importância de o ABC não ser entendido como um projeto da área financeira e sim da empresa como um todo. Também lembra que não é suficiente contratar temporariamente uma equipe de consultoria, é preciso que haja um grupo de trabalho formado por funcionários de todas as áreas da empresa, e um contador gerencial provendo suporte analítico. No modelo de Sharman, é enfocada a importância de adequar as informações de custos às necessidades da empresa, explorando as potencialidades da ferramenta no auxílio ao processo de gerenciamento.

Quadro 2.3: Etapas de implantação de um projeto ABC definidas por Sharman

Etapas	Tarefa
1	<p>Identificar e avaliar as necessidades do ABC</p> <p><i>- O ABC é viável na organização? Essa etapa deve valer-se de questionamentos sobre o atual sistema de custeio (se ele existir) e do que a empresa pretende com um novo sistema.</i></p>
2	<p>Treinamento</p> <p><i>- Tanto os gerentes, quanto a equipe de implantação e os demais funcionários devem ser treinados, porém o grau de aprofundamento nos conceitos do ABC deve ser diferenciado, de acordo com as necessidades dos três grupos de pessoas.</i></p>
3	<p>Definir o escopo do projeto</p> <p><i>- A administração e a equipe de implantação devem avaliar o que necessitam e o que é possível, com o tempo e os recursos disponíveis.</i></p>
4	<p>Identificar atividades e direcionadores</p> <p><i>- Através de entrevistas com as pessoas será traçado um mapa dos processos, com a definição das atividades executadas. Os drivers serão identificados na seqüência, para a definição dos quais é importante lembrar que eles são as causas dos custos.</i></p>
5	<p>Criar um esquema do fluxo operacional e de custos</p> <p><i>- Esta etapa compreende a construção de um diagrama, onde esteja demonstrado como os recursos são consumidos pelas atividades, como as atividades formam os processos e como estes produzem os produtos e serviços da empresa.</i></p>
6	<p>Coletar dados</p> <p><i>- Envolve a coleta de dados de custos de atividades e de direcionadores de custos.</i></p>
7	<p>Construir um modelo de software, validá-lo e reconciliá-lo</p> <p><i>- Entrar com todos os dados num programa computacional ou planilha, processar os dados e analisar as informações geradas.</i></p>
8	<p>Interpretar resultados e preparar relatórios gerenciais</p> <p><i>- Esta é a etapa crítica do processo, onde as informações devem ser analisadas cuidadosamente para que sejam extraídos todos os benefícios que elas podem proporcionar.</i></p>
9	<p>Integrar dados coletados e relatórios</p> <p><i>- As informações geradas devem ser comparáveis com os relatórios utilizados pela empresa, para que sua utilização na tomada de decisões seja possível.</i></p>

Num projeto de implantação do ABC em uma pequena empresa, Bharara e Lee (1996), utilizaram um modelo em dez fases, demonstrado no quadro 2.4.

Quadro 2.4: Modelo de implantação do ABC utilizado por Bharara e Lee em uma pequena empresa

Etapa	Tarefa
1	Definir o âmbito e metas do sistema de custeio
2	Documentar as atividades <i>- Compreende a identificação das atividades executadas pelas pessoas, para melhorar o entendimento da estrutura e das operações da empresa.</i>
3	Gerenciar preocupações comportamentais e organizacionais <i>- As mudanças normalmente geram resistência das pessoas. Convidar as pessoas a participar da implantação e mostrar os benefícios da metodologia são formas de eliminar resistência.</i>
4	Selecionar a base de custo <i>- Definir o tipo de custo a utilizar (corrente, estimado, orçado), o horizonte de tempo para a definição das atividades, e do ciclo de vida das atividades.</i>
5	Identificar centros de custos do ABC <i>- Compreendem o suporte à produção e a área de administração e de vendas</i>
6	Estabelecer a hierarquia das atividades
7	Associar custos com atividades e analisar atividades
8	Identificar os produtos da empresa
9	Determinar os direcionadores de atividade e as quantidades do direcionador <i>- Os direcionadores são identificados a partir de entrevistas com funcionários, onde eles relatam o porquê de gastarem tempo desempenhando cada atividade.</i>
10	Processar o modelo

Os autores (Bharara e Lee, 1996) ajustaram algumas etapas de acordo com as necessidades da empresa em estudo, uma indústria com apenas doze empregados. Esse fato mostra que a equipe de implantação do projeto deve ajustar as etapas de implantação em função da realidade da empresa onde o projeto está sendo realizado.

Mais detalhado do que os anteriores é o modelo de implantação, em quatro fases, apresentado no quadro 2.5. O modelo sugere a implantação de um projeto piloto e, com

base nele, são feitas alterações a partir dos objetivos da empresa. O objetivo final é a utilização das informações do ABC para o ABM.

Quadro 2.5: Fases para a implantação do ABC/ABM sugerida no ABC/ABM Tutor

	Fase 1	Ações	Responsável*		
A B C	1.1. Definir objetivos, âmbito do projeto e objetos de custos	Metas do projeto	1	Planejamento do trabalho e organização da equipe	Estudo Piloto
	1.2. Nomear dono / líder da equipe	Papéis dos membros da equipe	1		
	1.3. Treinar empregados envolvidos	Treinar equipe	1		
	1.4. Definir o plano do projeto	Planejar projeto	1 e 2		
	Fase 2	Ações	Responsável*		
	2.1. Definir processos e atividades	Mapear processos / fluxo	3		
	2.2. Definir atributos (VA, NVA, desperdícios)	Caracterizar atividades	3		
	2.3. Reconciliar os recursos para o modelo	Analisar estrutura de recursos	3 e 6		
	2.4. Definir padrões de consumo de recursos	Direcionadores de recursos	3		
	2.5. Definir padrão de consumo de atividades	Direcionadores de atividades	3		
A B M	2.6. Definir produtos, serviços, clientes	Objetos de custos	1 e 3	Ação	Integração / Exploração das informações
	2.7. Definir métodos de coleta de dados	Questionários, storyboard, entrevistas, etc.	1 e 3		
	2.8. Coletar dados	Dados para entrada no modelo	3		
	2.9. Transferir dados para o modelo	Modelo de software de ABC	4		
	2.10. Processar as alocações	Resultados do modelo	4		
	Fase 3	Ações	Responsável*		
	3.1. Analisar relatórios	Revisões do modelo	3		
	3.2. Modificar modelo?	Refinar modelo	4		
	3.3. Processar as alocações	Processar modelo	4		
	3.4. Análise dos relatórios	Listar ações	1 e 3		
A B M	3.5. Comunicar resultados (escrita e verbalmente)	Conscientizar empregados	1		
	3.6. Definir cost drivers para ABM e medidas de performance para atividades chave e benchmarking	Cost drivers para ABM e medição de desempenho, e resultados para benchmarking	1 e 3	Ação	Integração / Exploração das informações
	3.7. Fixação de metas para melhoria	Objetivos de melhoria	1 e 3		
	3.8. Decisão: Outro estudo piloto ou fase 4	Planejar próximas etapas	1 e 3		
	3.9. Medição de resultados	Resultados alcançados	1 e 3		
	Fase 4	Ações	Responsável*	Integração / Exploração das informações	Integração / Exploração das informações
	4.1. Integrar a metodologia ABM na empresa				
	4.2. Orçamento baseado em atividades / previsão	Novo orçamento e previsão	1 e 3		
	4.3. Análise de competitividade	Competitividade? Se não, quais mudanças são necessárias (recursos, atividades, produtos)	1 e 3		
	4.4. Integração ao sistema gerencial da empresa	Custo ABC em tempo real	1 e 5		

* 1 – Administração 4 – Administradores do modelo
 2 – Líder da equipe 5 – Equipe de integração
 3 – Equipe 6 – Financeiro

Fonte: ABC/ABM Tutor, 1996.

Este modelo foi apresentado no ABC/ABM Tutor (1996) e descreve detalhadamente, cada uma das etapas de implantação, propondo ações necessárias em cada uma delas e definindo os responsáveis pela execução de cada uma das etapas.

Cada autor propõe uma metodologia de implantação e, apesar de diferentes preocupações de cada um deles, há etapas idênticas em todos os modelos, ou seja, há uma sequência que pode ser seguida em qualquer projeto de implantação, com o cuidado de adequar as etapas às necessidades da empresa.

2.8. CONSIDERAÇÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DAS METODOLOGIAS DE CUSTEIO E O ADVENTO DO ABC

A constatação das falhas dos sistemas tradicionalmente utilizados na apuração de custos em ambientes complexos de produção e as facilidades na transformação de dados em informações, trazidas pelo desenvolvimento computacional, fizeram urgir o aprimoramento das técnicas tradicionalmente utilizadas nas empresas para custear seus produtos.

O Custeio Baseado em Atividades foi desenvolvido para melhorar as informações sobre custos de produtos, mas o conceito de atividades ao invés de centros de custos, conforme os sistemas até então utilizados, possibilita várias outras análises, antes de difícil implementação. A melhoria dos processos e a análise estratégica ficam facilitados quando se reconhece a complexidade que cerca algumas operações na empresa, principalmente quando essa complexidade ocorre paralelamente à alta diversidade de operações e produtos. Nesses casos, uma análise das atividades demandadas em cada caso e dos custos gerados leva a melhores decisões.

O Custeio Baseado em Atividades deve ser implementado na empresa de forma cuidadosa, a partir da definição dos objetivos do projeto. A importância da metodologia no gerenciamento da empresa justifica tal preocupação, de modo a extrair do modelo as melhores informações.