

# Capítulo 1 – INTRODUÇÃO

## 1.1. ORIGEM DO TRABALHO

Desde o início deste século, o cenário empresarial passou por importantes mudanças. Novas tecnologias de produção e aumento da competição levaram à adoção de medidas que aumentaram também a complexidade dos processos produtivos e de apoio.

As empresas do início do século, intensivas em mão-de-obra direta, deram lugar a empresas automatizadas, que utilizam tecnologias mais modernas de produção e competem em um mercado mais exigente. Esses fatores demandam maior controle, supervisão e, como consequência, aumentam os custos indiretos e as despesas de administração e de vendas dessas empresas. Conforme afirmação de Cooper e Kaplan, (1988b), a mão-de-obra direta hoje representa uma pequena fração dos custos das empresas, enquanto os gastos das operações de suporte, *marketing*, distribuição, engenharia e outras funções indiretas vêm aumentando muito.

Em paralelo a essa mudança na estrutura de custos, Boisvert (1997) lembra que a hierarquia nas empresas foi bastante reduzida e a divisão hierárquica do trabalho hoje vem dando lugar à divisão por processos, levando a novas formas de gerenciamento e demandando novas informações.

Neste novo ambiente, onde as empresas organizam-se por processos, apresentam custos indiretos e despesas mais representativos e enfrentam intensa competição, as metodologias tradicionais de apuração de custos têm se mostrado insuficientes no provimento de informações para o custeio de produtos e, mais ainda, no provimento de informações para a melhoria de processos.

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing*) ou ABC, é uma metodologia que surgiu para melhorar a qualidade das informações de custos. O ABC não foi projetado para levar a decisões automáticas, ele foi desenhado para prover informações mais acuradas sobre atividades de produção e de suporte, e custos de processos e de produtos, para que os gerentes possam focalizar sua atenção sobre

produtos e processos com maior potencialidade para o crescimento dos lucros. Ele pode auxiliar os administradores a tomarem melhores decisões sobre planejamento de produtos, preços, *marketing*, *mix*, e encoraja a melhoria contínua de operações (Cooper e Kaplan, 1988b).

Importantes decisões podem ser tomadas a partir das informações geradas pelo ABC, desde a etapa de implantação, quando os processos são mapeados e pode-se apontar atividades que não agregam valor, até a tomada de decisões estratégicas e a medição de desempenho.

O refinamento que o ABC dá às informações de custos deve-se à análise vertical combinada com a análise horizontal da empresa, e à adoção de novas bases (no ABC chamadas *cost drivers* ou direcionadores de custos) para a alocação de custos, principalmente na segunda etapa de distribuição, onde os custos das atividades são utilizados para a medição de performance ou são transferidos aos objetos que se pretende custear. Martins (1996:103) é enfático ao afirmar que “o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira ‘arte’ do ABC está na escolha dos direcionadores de custos”.

Os direcionadores de custos são as bases utilizadas para apropriar os custos dos recursos consumidos na empresa (salários, telefone, etc.) às atividades desempenhadas e das atividades aos produtos que se pretende custear. Na apropriação dos recursos às atividades, os direcionadores são denominados *direcionadores de recursos* ou *direcionadores primários*. Na alocação dos custos das atividades aos produtos, os direcionadores de custos são denominados *direcionadores de atividades* ou *direcionadores de custos secundários*.

Na seleção dos direcionadores de custos, a complexidade reside na seleção dos direcionadores de atividades ou direcionadores secundários. As mudanças trazidas com o Custeio Baseado em Atividades estão na reorganização da empresa por processos, porém, a complexidade que cerca os procedimentos de distribuição dos custos não foi eliminada com essa nova metodologia.

A decisão de quais e quantos direcionadores de custos utilizar num projeto ABC, dependerá do nível de exatidão que se quer das informações, da disponibilidade de recursos e esforços para implementar ferramentas de coleta desses dados e dos efeitos

comportamentais que poderão ser gerados com a utilização de determinados direcionadores de custos.

Esses fatores deverão ser ponderados na implantação do Custeio Baseado em Atividades, para que as informações geradas estejam de acordo com as metas traçadas pela empresa, evitando que em algum momento do trabalho chegue-se à conclusão que o sistema é caro demais ou simplista demais e não atenda adequadamente às necessidades da empresa que o projetou.

A importância dos direcionadores de custos na melhoria da qualidade das informações geradas pelo sistema de custeio, e a possibilidade de ajustá-los de acordo com os objetivos da empresa, foi o fator que criou motivação para a realização deste trabalho.

## **1.2. OBJETIVOS DO TRABALHO**

### ***1.2.1. Objetivo Geral***

O objetivo geral deste trabalho é propor uma metodologia para a análise e seleção dos direcionadores de custos a utilizar no desenvolvimento de um projeto de Custeio Baseado em Atividades, de modo a garantir qualidade e confiabilidade das informações geradas, para o custeio de produtos e para o controle operacional.

### ***1.2.2. Objetivos Específicos***

Como objetivos específicos do trabalho, pretende-se:

- Rever a literatura sobre a evolução das metodologias de custeio e sobre o Custeio Baseado em Atividades;
- Compreender a função dos direcionadores de custos, no custeio de produtos ou outros objetos e na análise operacional, e identificar os fatores que devem ser analisados na sua seleção;

- Propor uma metodologia para desenvolver um projeto de Custeio Baseado em Atividades, que sirva de suporte à análise e seleção dos direcionadores de custos; e
- Aplicar a metodologia proposta em uma empresa, de modo a testar o modelo em um caso real.

### 1.3. IMPORTÂNCIA DO TRABALHO

O Custeio Baseado em Atividades tem sido utilizado para melhorar as informações de custos, proporcionando bons resultados também quando aplicado nas atividades de suporte, administrativas e de vendas, que são constituídas basicamente por operações de serviços. Atualmente, “90% das pessoas que trabalham em produção na verdade trabalham em serviços”, assim classificadas todas as atividades como contabilidade, recursos humanos, compras, logística, *marketing*, vendas, engenharia, sistemas de informações e outras atividades de apoio (Peters, 1998).

Duas grandes dificuldades no Custeio Baseado em Atividades são: a seleção dos direcionadores de custos a utilizar e a definição do nível de detalhamento das atividades. São dois aspectos importantes, que devem ser considerados no desenvolvimento de um projeto de Custeio Baseado em Atividades. Assim, a importância desta dissertação está em tecer uma discussão sobre a seleção dos direcionadores de custos a serem utilizados num projeto de ABC, uma das maiores problemáticas da metodologia.

Apesar do ABC vir se destacando dentre as metodologias de apuração de custos, as informações poderão não ser melhoradas com sua adoção se não forem considerados os fatores que interferem no processo de definição dos direcionadores de custos mais adequados a cada situação, de modo a que as informações geradas agreguem valor para os tomadores de decisão.

## 1.4. METODOLOGIA UTILIZADA

A metodologia utilizada neste trabalho compreende as seguintes etapas:

- Revisão bibliográfica sobre a evolução dos Sistemas de Custeio até o advento do *Activity-Based Costing*, definindo princípios e métodos, caracterizando seu surgimento, funcionalidade e características;
- Revisão bibliográfica sobre os direcionadores de custos;
- Proposição de um modelo de implantação do ABC que auxilie na definição dos direcionadores de custos adequados às metas que o sistema deverá atender na empresa;
- Análise do modelo proposto em uma situação real, num processo empresarial, e análise dos resultados da aplicação.

## 1.5. LIMITAÇÕES DO TRABALHO

O presente trabalho é um estudo, baseado na literatura, sobre a análise e seleção dos direcionadores de custos na implantação do Custeio Baseado em Atividades, e a aplicação prática limita-se a uma parte de um processo empresarial.

Os critérios analisados na seleção de direcionadores foram Exatidão, Custo da Mensuração, Facilidade de Obtenção dos Dados e Efeitos Comportamentais. Outros critérios podem ser identificados e incluídos no modelo para a seleção de direcionadores de custos.

Os procedimentos descritos no Capítulo 4 consistem de premissas que deverão ser ajustadas a cada empresa, de acordo com as metas que o Custeio Baseado em Atividades deverá atender, de acordo com a abrangência do projeto, com o porte da empresa, com a disponibilidade de tempo e de recursos e com as prioridades da empresa.

Na proposição do modelo do Capítulo 4 não está sendo considerada a abordagem de direcionadores estratégicos de custos, apesar do seu reconhecimento e breve descrição sobre essa perspectiva, no item 3.4 deste trabalho.

Na aplicação prática, as análises ficaram limitadas porque alguns custos e dados sobre os direcionadores de custos não estavam disponíveis.

Outras ferramentas não abordadas neste trabalho poderão ser utilizadas para proceder análises e selecionar direcionadores de custos, para atendimento aos objetivos da empresa.

## **1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO**

O trabalho está organizado da seguinte forma:

No Capítulo 2 descreve-se a evolução dos sistemas de custeio, analisando-se os sistemas tradicionais e os fatos que definiram sua insuficiência no provimento de informações adequadas ao processo decisório, até o advento do *Activity-Based Costing* e o tratamento dado por esta metodologia aos gastos da empresa.

No Capítulo 3 são analisados os direcionadores de custos e os fatores que devem ser avaliados no processo de sua seleção, de modo a aproveitar a potencialidade do sistema, tanto para o objetivo de custeamento de produtos ou outros objetos, quanto para análise operacional.

O Capítulo 4 apresenta um modelo para a análise e seleção dos direcionadores de custos, num processo de implantação do Custeio Baseado em Atividades.

O Capítulo 5 mostra um estudo de caso, onde é testada a metodologia proposta para análise e seleção dos direcionadores de custos, na qual eles são avaliados de acordo com os objetivos que se pretende atender com as informações geradas.

No Capítulo 6 são apresentadas as conclusões do trabalho realizado e as recomendações para pesquisas futuras.