

O ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa.

O método ABC como factor de competitividade da empresa

Por Helena Maria Canha



Helena Maria Canha

- Licenciada em Contabilidade e Administração – Ramo Auditoria
- Pós-graduada em Fiscalidade
- Mestranda em Contabilidade e Auditoria

N a década de 80 foi diagnosticada uma crise dos sistemas de custos e dos sistemas de controlo de gestão tradicionais, por Kaplan. Nesta altura surgiu o modelo japonês de melhoria contínua, nomeadamente o aparecimento do JIT, qualidade total e existências nulas.

Passou-se da estabilidade para a turbulência, onde a globalização impera. As empresas vivem assim em ambientes dinâmicos, aos quais precisam dar respostas imediatas. A agressividade da concorrência obriga a uma adaptação permanente a um processo constante de aprendizagem, que acrescenta cada vez mais valor para o cliente.

Alguns métodos, em particular de avaliação económica, foram postos em causa nos países anglo-saxónicos (custo, orçamento, escolha de investimentos, etc), quer por razões internas quer por razões externas. Internamente, estratégias de diferenciação dos produtos começavam a precisar de mais suporte, uma vez que a noção de produto foi alterada, passando de apenas físico para um conjunto de actividades de suporte como I&D e *marketing*, tendo o produto, além disso, um ciclo de vida cada vez mais reduzido. O conhecimento dos custos associados aos produtos é agora mais importante. Outro aspecto interno é a substituição rápida do trabalho pelo capital, em que a mão-de-obra humana vem sendo substituída por máquinas de alta tecnologia. Externamente, há um aumento da incerteza que

implica a alteração da estrutura das empresas, uma vez que para definir um preço de equilíbrio para o produto é necessário ter como base a referência do mercado.

Assim, «o valor é cada vez mais volátil e multidimensional para que possa ser medido pela simples adição de custos.»⁽¹⁾

Neste contexto, em 1987, surge nos Estados Unidos, o método de custeio baseado nas actividades ABC⁽²⁾ (*Activity Based Costing*) também conhecido por ABM⁽³⁾ (*Activity Based Management*), pelas mãos de R.S. Kaplan. Da elaboração do método surge o período da difusão para a esfera académica e a sua implementação no meio empresarial por países industrializados.

O ABC é um método de custeio projectado para munir os gerentes a tomar decisões estratégicas, dando-lhes informações sobre o custo. É utilizado como um elemento de gestão por actividade uma vez que tem como foco as actividades.⁽⁴⁾

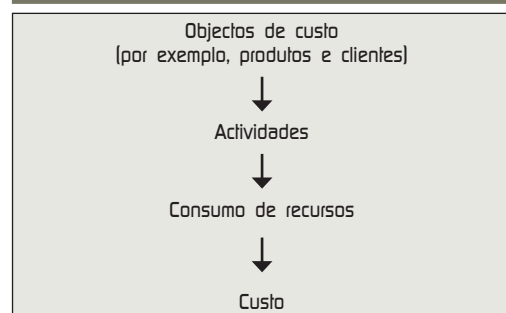
O método ABC

O ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa.

A principal filosofia é a de que os produtos consomem actividades e as actividades consomem recursos, contrariando o custeio

tradicional que diz que os produtos consomem os recursos (ou os custos).

Quadro 1 - Síntese do modelo ABC
[Garlison, R. et al, 2000]



Existem acções que consomem recursos. Esta é a principal causa da existência dos custos. Estas acções dizem respeito a um dado centro de responsabilidade que são, por sua vez, resultantes de decisões. Assim, o processo de imputação dos custos terá como portador as actividades. Todos os custos estão directamente relacionados com uma actividade e o que está na origem do consumo de recursos é essa dada acção, sendo o problema da afectação secundário. Há uma relação de causa/efeito entre actividade e custos

que tem a finalidade de consumir recursos e possuir uma forma não única de utilizar esses recursos, para atingir um objectivo.

Decompondo uma empresa grande em processos⁽⁵⁾, verificamos que esta realiza os seus objectivos através de actividades⁽⁶⁾, cada actividade é dividida em tarefas⁽⁷⁾ ou operações⁽⁸⁾ que se concretizam na produção de bens ou na prestação de serviços. Podemos, então, concluir que gerir os custos será gerir as actividades, pois são elas que, ao serem desenvolvidas, comportam os custos.

Se pudermos eliminar uma actividade, eliminam-se os custos associados a esta actividade de uma forma racional.

Cada actividade pode ser medida em unidades de obra.

As unidades de obra (*cost drivers*)

Uma das traduções possíveis para *cost driver* é a unidade de obra, embora se possa também apelidar de indutor de custo ou gerador de custo.

Um *cost driver* é uma medida da produtividade da actividade a que se refere representando o seu objecto, o que permite fazer uma afectação razoável do custo dessas actividades aos produtos.

São exemplos de *cost drivers*:

Quadro 2 - Exemplos de actividades e de *cost drivers* [F. Collins e M. Werner, 1992]

Centro	Actividades	<i>Cost drivers</i>
Planificação	Desenho de planos Especificações Controlo de qualidade das máquinas	N.º de produtos a produzir N.º de novos produtos N.º de máquinas
Produção	Preparar as ordens de fabrico Preparar as máquinas Utilização das máquinas	N.º de ordens de fabricação Utilização das máquinas Horas máquina
Armazém	Transporte de produtos	N.º de produtos terminados

Análise das actividades

Uma actividade, segundo Kaplan, é «um conjunto de acções ou tarefas cujo fim, a curto prazo, é acrescentar valor, ou permitir esse acréscimo de valor, a um objecto.»

Um processo é um conjunto de actividades

Dividindo o custo de uma actividade pela sua medida de saída (número de vezes que ela é realizada, por exemplo) obtemos o custo da actividade cada vez que é utilizada. Pode então ser medida a produtividade que deverá ser feita e acompanhada no tempo.

Características fundamentais do método ABC

O método de custeio ABC, como já foi dito, considera que são as actividades que consomem os custos e os produtos consomem as actividades⁽⁹⁾.

Para implementar um sistema ABC, é indispensável obter o apoio explícito da administração e dos responsáveis máximos das diversas áreas da empresa, para discussão do assunto, sensibilização e formação. Deverão ser feitas posteriormente reuniões com os trabalhadores das diversas secções, de forma a poderem ser identificadas as actividades realizadas. Numa secção, uma actividade pode ser realizada por várias pessoas e uma pessoa pode realizar várias actividades. Depois de identificadas as actividades é elaborado um mapa onde consta o nome de cada actividade e uma descrição pequena do que a compõe.

A imputação dos custos indirectos far-se-á, por exemplo, da seguinte maneira:

- os custos com o pessoal serão distribuídos pelas várias actividades consoante a participação de cada funcionário nelas;
- custos como amortização das instalações da secção, seguros das instalações, despesas de conservação, electricidade, deverão ser atribuídos às actividades, de acordo com a área que ocupam em cada secção.

Trata-se, assim, de um critério de afectação dos custos indirectos aos produtos, em que o núcleo central deste sistema de custos são as actividades, as quais podem ter origem em vários departamentos ou centros de produção.

Depois de serem conhecidos os custos, deverão ser analisados para ver se a actividade poderá ser realizada de outra forma de modo a reduzir ou eliminar custos que não acrescentem valor ao produto.

Para a organização e implementação de um sistema ABC, podemos considerar as seguintes etapas (Cunha, Carlos Silva, 2002):

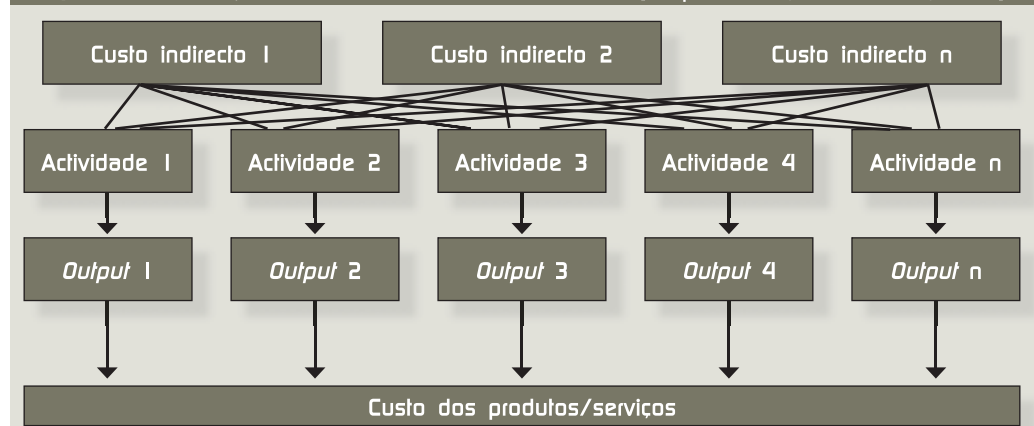
- Definir o âmbito de análise: Determinar se a aplicação do método vai ser em toda a empresa, ou apenas num departamento. Elaborar um organigrama da empresa e dos centros homogéneos onde se definem as actividades que conduzem à obtenção do produto final.

- Levantamento e criação de um mapa de actividades: Fazer reuniões com os responsáveis e trabalhadores de modo a identificar as actividades realizadas em cada sector. Pode utilizar-se também um manual de procedimentos, questionário aos funcionários ou avaliação do tempo de trabalho de cada trabalhador para obter a informação pretendida. Depois elabora-se um mapa de actividades.

- Cálculo do custo das actividades: Procede-se agora à identificação dos custos que fazem parte de cada actividade para um determinado período. Nesta fase apenas se identificam os custos indirectos uma vez que os custos directos são afectados ao produto final.

- Determinação dos *cost drivers* das actividades: Cada actividade tem uma medida de saída (*output*). O importante ao fazer a determinação é que haja uma relação di-

Quadro 3 - Afectação dos custos indirectos às actividades [adaptado Glad, Hernest et al, 1996]



recta entre a medida (*cost driver*) e o produto final.

– Rastreamento do custo das actividades e determinação dos consumidores de custo: Localizados os custos das actividades e conhecidos os *cost drives* associados a estas, identificam-se os consumidores dos custos que poderão ser os produtos, os clientes, os fornecedores, os canais de distribuição, etc. São então distribuídos os custos pelos vários departamentos. Podem-se chegar a actividades que só são desenvolvidas num único centro, e actividades que são desenvolvidas em vários centros de custo.

– Reclassificação das actividades

As actividades são classificadas da seguinte forma:

Actividades principais – Não se classificam porque têm uma relação directa com o produto final;

Actividades secundárias – São comuns às actividades principais e não têm uma relação directa com o produto final. Estas podem ser classificadas em actividades de valor acrescentado (são analisadas para aumentar a eficiência) e actividades de valor não acrescentado (são analisadas em busca da eficácia, procurando-se reduzir o seu nível de actividade ou mesmo eliminá-las).

– Determinação dos *cost drivers* necessários à obtenção do produto final: Este custo é dado pelo quociente entre o custo total da actividade e o número de *cost drivers* definidos. São analisados de forma aprofundada de modo a determinar a causa dos problemas dos custos, podendo mesmo eliminá-los.

– Determinação do custo total do produto: Finalmente, obtém-se o custo total dos produtos composto, por um lado, pelos custos directos que se afectam directamente ao produto e, por outro, pelos custos indirectos que se imputam em função das actividades praticadas para gerar esse produto.

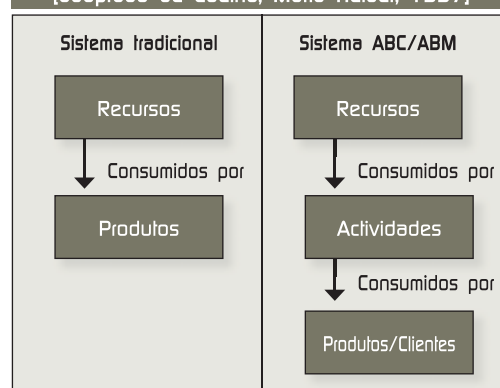
Custeio tradicional versus ABC

As actividades são geradas pela forma como as operações são realizadas, e cada

actividade gera os custos respectivos. Consequentemente os produtos consomem actividades. Desta sequência há uma recusa da utilização do método das secções homogéneas e onde a afectação dos custos não é por si só um fim.

Na opinião dos autores do ABC, a imputação dos custos pelo método tradicional permite calcular e ver facilmente os custos, mas não mostra quais os factores que os geraram.

Quadro 4 - Comparação entre o método ABC e o método das secções homogéneas [adaptado de Coelho, Maria Helder, 1997]



O método das secções homogéneas ou método tradicional assume que os produtos consomem custos, sendo necessário afectar os custos aos produtos. No método ABC, o consumo de recursos é igual a custos e, conhecendo as actividades, conhece-se o custo de produção. Os custos são, então, rastreados consoante a sua procura por actividade.

O objectivo dos sistemas tradicionais era avaliar os *stocks* e o custo dos produtos vendidos para fins externos. No ABC, o objectivo é conhecer o custo indirecto e a rentabilidade dos produtos e dos clientes.

As diferenças entre os sistemas tradicionais e o ABC podem ter impactos significativos sobre o custo dos produtos e a sua rentabilidade. Com o ABC as decisões de preço poderão ser tomadas de forma mais consciente.

O quadro seguinte dá um exemplo dessas diferenças:

Quadro 5 - Margem de lucro das diversas linhas de produtos de uma empresa [adaptado Horngren, Charles, et al, 2000]			
Sistema tradicional		Sistema ABC	
Produtos hortícolas	7,17%	Produtos hortícolas	0,60%
Enlatados	3,30%	Enlatados	8,75%
Refrigerantes	1,70%	Refrigerantes	10,77%

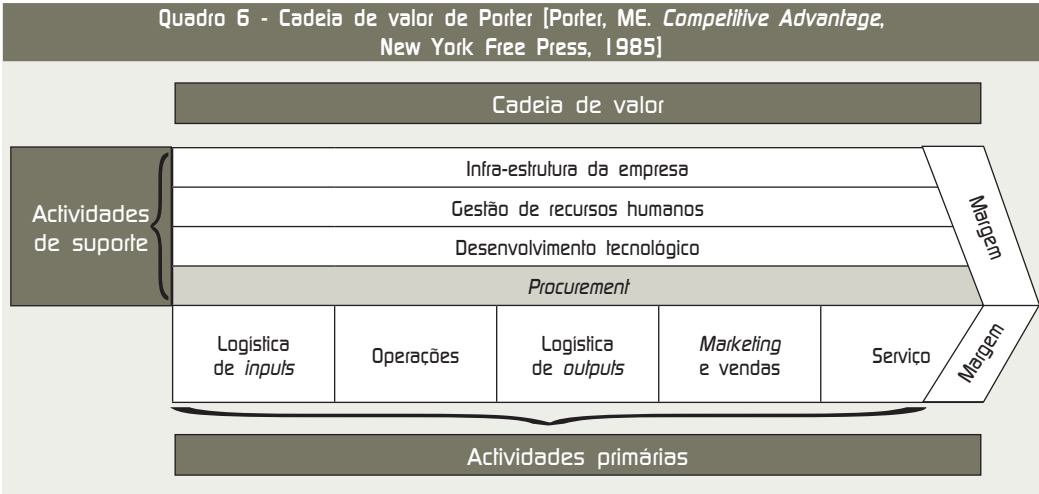
Se, por exemplo, um concorrente anunciar uma redução de cinco por cento no preço dos refrigerantes, dada a margem calculada pelo ABC, a empresa teria flexibilidade para poder reduzir também os seus preços. Caso estivesse a utilizar os sistemas tradicionais, e como tinha uma margem de apenas 1,7 por cento, não poderia enfrentar esta iniciativa do concorrente.

O ABC é um complemento ao sistema tradicional e não um substituto deste.

Contribuição para uma reflexão estratégica da empresa

Considerando as novas condições dos negócios e as soluções que as empre-

As decisões estratégicas de uma empresa deverão centrar-se num conjunto de decisões que permitirão à empresa obter uma posição defensiva relativamente ao contexto onde esta se integra. Num ambiente onde os mercados são muito diversificados e competitivos, a empresa deverá dar resposta rápida e adequada à turbulência do meio, escolhendo estratégias que lhe permitam, centrando-se nos seus objectivos, continuar a cumprir com o que estipulou. De acordo com Michael Porter, a competitividade deverá ser obtida através dos custos, onde é procurada a redução do custo em relação à concorrência sem alterar a qualidade do produto e também através da diferenciação de produtos que respondam adequadamente às expectativas dos clientes. Tudo isto se pretende obter sem reflexo nos custos. Como suporte a isto é introduzido o conceito de cadeia de valor que permite a análise da racionalidade da estratégia, onde são relacionadas as decisões estratégicas com o objecto de análise principal do ABC que são as actividades.



sas procuram encontrar, podemos dizer que o ABC representa, na área da Contabilidade de Gestão, a vantagem competitiva a alcançar, no cálculo, análise e gestão estratégica dos custos.

Para Porter, a cadeia de valor suporta nove actividades principais e de suporte. Cada um destes elementos pode ser visto na perspectiva de capacidade de utilização e o seu nível de actividade no processo.

Os autores do ABC defendem que uma empresa deverá oferecer ao cliente um produto que satisfaça as suas exigências em tempo real e com qualidade óptima. Deverá então melhorar continuamente o valor a oferecer ao cliente, eliminando as actividades que não acrescentem valor ao produto. Segundo Hansen e Mowen não se deve apenas reduzir os custos, mas sim atacar as causas que estão na base da sua ineficiência, ou seja, eliminar as actividades ou reduzi-las eliminando desperdícios.

O maior benefício do ABC para a estratégia da empresa é, nesta base, a identificação das actividades que acrescentam ou não, valor para o cliente/produto e a sua eliminação.

O modelo ABC permite a implementação de uma «gestão transversal no tempo e no espaço» uma vez que o produto é o resultado do processo e não resultado do centro de responsabilidade.

O objectivo deste método é a determinação da fonte dos custos e ser utilizado como uma ferramenta de antecipação no controlo de gestão, o que contribui para a melhoria contínua das actividades da empresa aumentando a sua competitividade.

Conclusão

A Contabilidade de Gestão deverá ser usada como uma ferramenta para a empresa que lhe permita dar informação quer relevante quer tempestiva, e para isso deverá acompanhar a evolução das tecnologias, o ciclo de vida do produto e acima de tudo as suas diversas estratégias. O ABC mostrou-se uma ferramenta da Contabilidade de Gestão que lhe permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos de actividades praticados pela empresa, ou seja, permite também dominar os custos.

A experiência de aplicação do método ABC, não está suficientemente amadurecida porque só pode ser aplicada a organizações automatizadas, onde

O ABC mostrou-se uma ferramenta da Contabilidade de Gestão que lhe permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos de actividades praticados pela empresa, ou seja, permite também dominar os custos.

a utilização de mão-de-obra é menos intensiva, caso contrário poder-se-ia «criar um vazio no fornecimento de informação contabilística adequada» [Caiado, António Campos Pires, 1997]. Mas a aplicação deste método despertou o interesse de muitas empresas, começando por ser aplicado primeiro, em países anglo-saxónicos alargando-se a países da União Europeia como Alemanha, Espanha e França, passando de um tema meramente académico a ter influência na gestão e competitividade das empresas. Em Portugal, não é conhecida qualquer empresa que tenha aplicado o ABC.

Este método exige muito tempo para ser aplicado. Ao fazer um levantamento exaustivo das actividades, necessita da colaboração de toda a empresa, e só se sentem os seus efeitos no médio prazo. É muito dispendioso uma vez que é necessário pessoal especializado e meios informáticos adequados. Em pequenas e médias empresas a implementação do método não se justifica, porque está-se a piorar a relação custo/benefício. No seio da empresa, há também uma mudança muito grande ao nível da sua própria organização e cultura.

Mas, o ABC traz grandes vantagens uma vez que faz uma análise crítica das actividades, o que dá a possibilidade de eliminar as que não geram valor acrescentado. Proporciona ainda uma valorização da informação para a gestão em termos de segmentação dessa mesma informação, com uma imputação de custos mais racional dando uma maior possibilidade de avaliação dos mesmos. ★

(Texto recebido pela CTOC em Dezembro de 2005)



Bibliografia

Caiado, António Campos Pires, «Contabilidade de Gestão». Vislis Editores: Lisboa, 1997.

Carvalho, José Manuel de Matos, «Sistemas de Custeio: Tradicionais *versus* Contemporâneos», *Jornal de Contabilidade* n.º 261, Dezembro 1998.

Coelho, Maria Hélder Martins, «O método de Cálculo de Custos Baseado nas Actividades», *Revista "Contabilidade e Comércio"*, n.º 214, Abril 1997.

Cruz, Manuel Mendes, «A Gestão dos Aprovisionamentos no Âmbito da Estratégia Empresarial», *Revista "TOC"* n.º 40, Julho 2003.

Cunha, Carlos A. Silva, «A Influência na Gestão do Custeio Baseado na Actividade», *Revista TOC* n.º 28, Julho 2002.

Fantasia, Manuela; Rodrigues, Ana Isabel, «Breve Caracterização do Custeio Baseado nas Actividades», *Revista "TOC"* n.º 32, Novembro 2002.

Garison, R.; Noreen, E., «Contabilidade Gerencial», 9.ª edição, LTC - Livros Técnicos e Científicos Editora, Rio de Janeiro, Brasil, 2000.

Glad, Ernest; Becker, Hugh, «Activity-Based Costing and Management», John Wiley & Sons, England, 1996
 Horngren, Charles; Foster, George; Datar, Srikant, «Contabilidade de Custos». LTC: - Livros Técnicos e Científicos Editora, Rio de Janeiro, Brasil, 2000.

Pereira, Carlos Alberto Caiano; Franco, Victor Domingos Seabra Franco, «Contabilidade Analítica», 6.ª edição, Vislis Editores: Lisboa, Setembro 1994.

Rodrigues, Hugo Leandro, «Breve Análise sobre o método ABC», *Revista "TOC"* n.º 48, Março 2004.

Apontamentos das aulas do Sr. Prof. Félix Miranda Meireis, da disciplina de Contabilidade de Gestão IV do ISCAP, 2001

(1) Coelho, Maria Hélder (1997).

(2) «Custeio baseado na actividade (ABC) – Método de custeio baseado em actividades, projectado para munir os gerentes de informações sobre o custo, para decisões estratégicas ou outras, que potencialmente afectam a capacidade e, por conseguinte, os custos fixos.» [Garison, R., et al, 2000].

(3) «Gestão por actividade (ABM) – Enfoque administrativo centrado no controle das actividades, como modo de eliminação do desperdício e da perda e de redução de atrasos e defeitos.» Garison, R., Noreen, E. (2000)

(4) Fonte Coelho, Maria Hélder (1997).

(5) Processo – Conjunto de actividades que contribuem para um objectivo comum. É uma cadeia de actividades interdependentes e interligadas (por exemplo, processo de lançamento de um produto: *marketing*, investigação e desenvolvimento, *design*, engenharia de processos, engenharia de produção).

(6) Actividade – Conjunto de tarefas (por exemplo, pesquisar fichas de fornecedores, consultar preços, consultar catálogos). Uma actividade depende das anteriores e influencia as seguintes.

(7) Tarefas – Conjunto de operações.

(8) Operações – Acções mais elementares (por exemplo, enviar ao fornecedor uma carta a pedir preços: escrever a carta, buscar o envelope, selar a carta, levar para o correio).

(9) A expressão “produtos” deve ser entendida em sentido lato, pois é considerado tudo aquilo ao qual queremos calcular o custo. Pode estar-se a falar de um produto, cliente, fornecedor, canal de distribuição, etc.