

O Uso de Métodos de Custeio para os Acertos das Decisões de Negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de plásticos flexíveis

Harlan de Azevedo Herculano

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante

Resumo:

As mudanças ocorridas no ambiente dos negócios nas últimas décadas vêm influenciando o uso de novos métodos de custeio capazes de dar suporte à tomada de decisões de negócio. No Brasil o uso de práticas de contabilidade gerencial é recente, e por isso, alguns métodos de custos não são utilizados com muita frequência. O objetivo deste trabalho consiste em verificar quais as vantagens do uso de dois métodos de custeio: absoção e ABC, com isso verificar no processo produtivo uma forma de evidenciar como são consumidos os recursos e contribuir para os acertos das decisões de negócio. Este estudo foi orientado pelo paradigma fenomenológico, e a metodologia utilizada foi à descritiva e exploratória. A elaboração da estratégia de pesquisa foi o estudo de caso; a tática principal para aumentar a confiabilidade da pesquisa e orientar o pesquisador durante o seu desenvolvimento foi à coleta e evidência dos dados através da análise dos documentos, observação, entrevista e pesquisa-ação. Após realizar uma revisão na literatura sobre os principais aspectos da contabilidade gerencial para eficiência interna das empresas e evidenciar os métodos de custeio utilizados atualmente, descreve-se o estudo efetuado. O resultado obtido através de uma escala de atitudes Likert para medir a percepção do gestor sobre a utilização do ABC foi favorável para os acertos das decisões de negócio mesmo com as limitações atribuídas ao método ABC como a existência de baixa relevância dos custos indiretos em relação aos custos totais.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

O Uso de Métodos de Custeio para os Acertos das Decisões de Negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de plásticos flexíveis

Harlan de Azevedo Herculano (UFCG) - harlanherculano@hotmail.com

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante (UFPB) – prncavalcante@aol.com

Resumo

As mudanças ocorridas no ambiente dos negócios nas últimas décadas vêm influenciando o uso de novos métodos de custeio capazes de dar suporte à tomada de decisões de negócio. No Brasil o uso de práticas de contabilidade gerencial é recente, e por isso, alguns métodos de custos não são utilizados com muita frequência. O objetivo deste trabalho consiste em verificar quais as vantagens do uso de dois métodos de custeio: absorção e ABC, com isso verificar no processo produtivo uma forma de evidenciar como são consumidos os recursos e contribuir para os acertos das decisões de negócio. Este estudo foi orientado pelo paradigma fenomenológico, e a metodologia utilizada foi a descritiva e exploratória. A elaboração da estratégia de pesquisa foi o estudo de caso; a tática principal para aumentar a confiabilidade da pesquisa e orientar o pesquisador durante o seu desenvolvimento foi a coleta e evidência dos dados através da análise dos documentos, observação, entrevista e pesquisa-ação. Após realizar uma revisão na literatura sobre os principais aspectos da contabilidade gerencial para eficiência interna das empresas e evidenciar os métodos de custeio utilizados atualmente, descreve-se o estudo efetuado. O resultado obtido através de uma escala de atitudes Likert para medir a percepção do gestor sobre a utilização do ABC foi favorável para os acertos das decisões de negócio mesmo com as limitações atribuídas ao método ABC como a existência de baixa relevância dos custos indiretos em relação aos custos totais.

Palavras-chaves: Método de Custeio por Absorção. Método de Custeio ABC. Custos.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

1 INTRODUÇÃO

A partir da segunda metade dos anos 70 os principais países ocidentais industrializados começaram a sentir o impacto da prática de novos paradigmas de competição, advindos principalmente de países asiáticos como Japão, Coréia do Sul, Taiwan e outros. Descobriu-se que entre os fatores que influenciavam a competitividade das empresas destacavam-se, com especial importância, a qualidade e a flexibilidade nos processos de produção.

As mudanças sociais, impulsionadas pelos novos conceitos e estilos de vida, hábitos, recursos escassos etc., como também pelo avanço tecnológico, principalmente nas áreas de informática e de comunicação, vinham proporcionando rápidas e extraordinárias opções no perfil de demanda e oferta de bens e serviços.

Neste ambiente, as organizações se deparam com um cenário diversificado e com a necessidade de enfrentar seus concorrentes utilizando estratégias diferenciadas. De acordo com Nakagawa (1991, p.14) isso fez com que a margem de lucro sofresse uma deterioração em que poderíamos apontar algumas causas como: redução do ciclo de vida dos produtos, proliferação de linhas de produtos e serviços e maior competição entre as empresas.

Outro fato importante é que a competição global desencadeada pelas inovações tecnológicas provocou modificações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas.

Para Kaplan e Norton (1997, p.03) durante a maior parte do século XX as empresas consideradas bem-sucedidas se caracterizaram pelas progressivas capacidades de marketing de massa, controles gerenciais e sofisticação financeira, o que concorreu para a integração entre as ferramentas gerenciais, tais como o alinhamento entre o Orçamento e o Planejamento Estratégico de forma que evidenciassem as medidas financeiras e não financeiras.

A identificação dessas mudanças no ambiente empresarial fez com que a quase totalidade das caracterizações atribuídas às novas práticas de contabilidade gerencial, no que se refere à apuração dos custos, seja vista como um desafio para os contadores.

Banker et al (1995, p.21) relatam em uma pesquisa empírica em 32 empresas pertencentes aos setores de autopeças, de eletrônicos e de máquinas que os custos indiretos de produção em média, são três vezes maiores que os custos de mão-de-obra direta e, os custos com material direto contribuem com a maior parte do custo total de produção.

Esta pesquisa indica que os custos totais de produção estão mais fortemente correlacionados à mensuração das transações de produção e não só ao volume de produção. Nessa direção um dos aspectos a ser abordado é o questionamento que envolve práticas de contabilidade gerencial e a complexidade dos processos organizacionais sob o ponto de vista das limitações da contabilidade de custos em satisfazer as demandas múltiplas e, com frequência, conflitantes.

A empresa objeto desta pesquisa pertence ao setor de embalagens de plástico flexíveis, trabalham com alto *mix* de produtos e baixo volume de produção.

2 Principais aspectos do método de custeio por absorção

No Brasil o custeio por absorção por contemplar os princípios fundamentais de contabilidade e leis que disciplinam a contabilidade financeira tornou-se mais acessível e fácil de ser utilizado tanto pela contabilidade financeira como gerencial.

Para Martins (2003, p.37), o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis, e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. O objetivo é a apropriação adequada aos estoques e o custo dos produtos vendidos, para fins de relatório externo. É o indicado tanto pelos princípios fundamentais de contabilidade como pela Lei nº 6.404/76, sendo válido para a elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado como também para a legislação fiscal.

Na contabilidade os custos diretos incorridos na fabricação dos produtos num período são integralmente levados para o estoque e com a venda transformam-se em despesa do período através da conta custos dos produtos vendidos (CPV). Já os custos indiretos são rateados por uma taxa pré-determinada geralmente tendo como direcionador os custos de mão-de-obra direta ou horas máquinas e depois são levados para os estoques e com a venda transformam-se em despesa do período através da conta custos dos produtos vendidos.

Os gastos não relacionados diretamente com a produção como: despesas administrativas, vendas, juros; etc. - sempre são debitadas ao resultado do período em que são incorridas. A apropriação dos custos diretos e indiretos realizada pelo método de custeio por absorção em um sistema por ordem de produção segue as seguintes etapas:

- 1- identificação da ordem de produção selecionada com o objeto de custo;
- 2- identificação dos custos diretos da ordem de produção;
- 3- identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção;

- 4- seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
- 5- determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção;
- 6- atribuição dos custos ao objeto de custos, pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

Essas etapas seguem um processo de registro contínuo realizado pela contabilidade e tem como objetivo a comunicação dos eventos econômicos ocorridos desde o pedido até o cálculo do custo unitário ou lote de produção.

2.1 Vantagens e limitações atribuídas ao custeio por absorção

Entre as vantagens atribuídas ao custeio por absorção, conforme Garrison e Noreen (2001) estão suas amplas aceitações tanto pelos princípios fundamentais de contabilidade para efeito de auditorias externas como pela legislação fiscal, com o objetivo de avaliar adequadamente os estoques e o custo dos produtos vendidos.

Os defensores do custeio por absorção argumentam que todos os custos de fabricação têm que ser apropriados aos produtos, com vista a combinar adequadamente os custos de fabricação das unidades do produto com as receitas por elas geradas ao serem vendidas.

Atkinson, et. al. (2000, p. 373) coloca que em três circunstâncias existem justificativas econômicas para utilização do método de custeio por absorção:

1. em muitos contratos, principalmente, firmados com o setor público, os preços são determinados pelos custos totais mais um *markup*;
2. no relacionamento de contrato de longo prazo com cliente para fornecimento de bens e/ou serviços. Pois o custeio por absorção incorpora todos os recursos de atividade, sendo relevantes para as decisões de preço e,
3. utilizado para estabelecimento do preço-meta, ou seja, o preço é estabelecido sobre os custos totais mais um *markup*, sendo que o preço real praticado, flutuaria em torno do preço-meta, conforme a variação da demanda.

Para Paulo (2001, p.03) o custeio por absorção apresenta-se inadequado em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão em curto prazo, pois tem como principal dificuldade o tratamento a ser dado aos custos fixos, que pode levar a alocação arbitrária e até enganosa. Independente do critério a ser adotado (departamentalização, taxas pré-determinadas, capacidade normal e capacidade orçada.), nenhum eliminará a subjetividade da alocação dos custos fixos aos produtos, sendo que a escolha do critério deve ser tomada com base na relação custo-benefício proporcionado a cada situação específica.

Para Lawson (2003, p.129) a maioria das grandes empresas leva em consideração a capacidade normal ou a capacidade orçada para alocar os custos indiretos. Em muitos casos, dessa abordagem deriva a alocação de praticamente todo o custo da capacidade às unidades produzidas. Nesse caso qualquer capacidade ociosa significativa pode resultar em graves distorções dos custos dos produtos.

Para Garrison e Noreen (2001, p.205) o problema fundamental do custeio por absorção é que os custos indiretos fixos de fabricação parecem variáveis em relação ao número de unidades vendidas. Essa percepção errônea de que os custos unitários do produto por absorção são variáveis pode levar os gestores a ter problemas gerenciais, incluindo decisões inadequadas de determinação de preço e de deixar de fabricar produtos que na verdade são lucrativos.

3 Principais aspectos do método de custeio baseado em atividades

O custeio baseado em atividade (ABC - Activity Based Costing), tem como foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos (KAPLAN e COOPER, 1998).

Atividades consomem recursos, e recursos adquiridos criam custos. Produtos ou clientes consomem atividades. O modelo de ABC consome ao invés de gastar. Essa consideração é realmente de extrema importância. Para que os custos reduzam, é necessária uma mudança nos gastos. O ABC, entretanto, não mede o gasto e sim o consumo. No curto prazo, uma mudança na atividade irá ter pequeno ou nenhum impacto no consumo dos recursos. No longo prazo, ajustes poderão ser feitos para que os gastos se alinhem ao consumo (KAPLAN e COOPER, 1998).

Para Kaplan e Cooper (1998, p.94) o sistema de custeio ABC é um mapa econômico das despesas e lucratividade da organização. Baseado na atividade organizacional aborda um conjunto inteiramente diverso de perguntas, como:

- que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
- quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios?
- por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

De acordo com Atkinson et al. (2000, p.77) o custeio baseado em atividade é o sistema de custeio de produtos que atribuem os custos de apoio aos produtos na proporção da demanda que cada produto exerce sobre várias atividades.

Esse sistema rejeita aquela suposição de arbitrariedade utilizadas nos sistemas de custeio tradicional, em vez disso, desenvolve a idéia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade.

Nakagawa (1991, p.38), considera que as atividades são desempenhadas em resposta à necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir os produtos de acordo com a real demanda do cliente e são elas que devem fazer parte dos objetivos de observação, coleta, registro e análise de um sistema de custeio.

Para Garrison e Noreen (2000, p.223) as etapas básicas para implantação do custeio por atividades utilizando o sistema de acumulação por ordem de produção são:

1. Identificação e definição das atividades e dos seus respectivos centros;
2. Apropriação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos e aos objetos de custo;
3. Apropriação dos custos aos centros de custos da atividade;
4. Determinação das taxas de atividades;
5. Apropriação dos custos aos objetos de custos, utilizando as taxas e as medidas de atividades;
6. Elaboração de relatórios gerenciais.

Ainda sobre as etapas básicas do ABC, Atkinson et al. (2000, p.79) relatam que a estrutura do sistema de custeio baseado em atividade é realizada em dois estágios:

I - Identificar todos os custos de apoio para os grupos de custos de atividades associados com os distintos direcionadores de custos de atividade.

II - Atribuir os custos aos trabalhos/produtos, com base nas taxas do direcionador de custos de atividades (calculada com índice dos custos de apoio acumulados em cada grupo de custos de atividade dividido pelo correspondente nível do direcionador de custos das atividades).

Os autores aduzem que para determinar as taxas do direcionador de custo de atividade se requer a utilização de cinco passos:

Passo 1 - Identificar as atividades realizadas pela empresa.

Passo 2 - Determinar o custo de executar cada atividade.

Passo 3 - Identificar um direcionador de custo para cada atividade.

Passo 4 - Determinar a quantidade de unidades de direcionador de custo disponibilizada pelos recursos comprometidos com cada atividade.

Passo 5 - Dividir o custo de atividade pela quantidade de direcionadores de custo disponibilizados para determinar a taxa do direcionador de custo da atividade.

Para Garrison e Noreen (2000, p.67) para elaborar um sistema ABC, as empresas geralmente selecionam um pequeno conjunto das atividades que sintetizam a maior parte do trabalho realizado nos departamentos de custos indiretos. Cada atividade está associada a um centro de custo. Na medida do possível, os custos indiretos são diretamente apropriados a esses centros de custos no primeiro estágio de alocação. Custos indiretos restantes são apropriados aos centros de custos da atividade,

Para Jonhson e Kaplam (1997) o controle de processos deve refletir o nível de organização onde o processo ocorre. Não pode ser só um processo ou um sistema de controle de custos. Um sistema que facilita o controle de processos de nível de máquina seria diferente de um sistema para mensurar e controlar custos de laboratório ou de um custo indireto de suporte aos departamentos.

3.1 Vantagens e limitações atribuídas ao abc

Para Moden (1999) a abordagem ABC é útil para muitos tipos de situações de tomada de decisões em negócios, como também para decisões relativas à estratégia de negócio. Pode ser usado para obter valiosas informações que possibilitam a alta gerência concentrar-se nos produtos e tipos de produtos mais lucrativos.

De acordo com Martins (2003), uma das vantagens do ABC é a de não restringir a análise ao custo do produto e sua lucratividade. A análise do ABC permite que os processos ocorridos na empresa sejam custeados, pois são compostos por atividades que se inter-relacionam. Com isso possibilita a visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou, até mesmo, eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

Contudo, como qualquer metodologia gerencial, o método ABC, também possui algumas limitações ou restrições. Kennedy e Affleck (2001) mostram que a adaptação do ABC depende de vários fatores como: tamanho da empresa, tipos de produção, grau de centralização, diversidade de produtos e a proporção dos custos indiretos no custo total de produção.

4 Estudo de caso

O estudo de caso foi realizado no primeiro semestre de 2006 e foram analisadas as formas de utilização do método de custeio por absorção em comparação com uma análise do custeio baseado em atividade com o propósito de verificar as vantagens com a utilização desse método de custeio no que diz respeito ao fornecimento de informações de custo para decisões de negócio. Para esse estudo consideraram-se como decisões negócio a redução de custos, o que intuitivamente proporcionaria a organização um melhor desempenho.

A empresa possui 98 empregados e esta atuando no mercado a 26 anos, recentemente contratou um serviço de consultoria para auxiliar na montagem do módulo de custos do sistema de informação, especificamente no que diz respeito ao tratamento dado para o rateio dos custos indiretos e análise do custo-volume e lucro para o mix de produtos fabricados. A

aplicação dos métodos de custeio ora relatados abrangeu especificamente o processo produtivo haja vista que a empresa tem se dedicado ultimamente a redução de custos e melhoria contínua.

4.2 Avaliação pelo método de custeio por absorção

No método de custeio por absorção somente os gastos com a fabricação do produto são tratados como custos. Os gastos que não participam da elaboração do produto são tratados como despesas do período. Assim esse método atende aos princípios fundamentais de contabilidade, é aceito tanto pela legislação societária, como também pelo regulamento do imposto de renda.

O quadro 3 e 4 apresentam um exemplo dos resultados do método de custeio por absorção para a fabricação dos produtos no mês de março de 2006.

Fatores	Filme Técnico	Bobina Lisa infestada	Bobina Lisa Parede	Bobina Lisa Tubular
Preço de venda	6,25	6,00	5,60	4,90
Quantidade	39.085,75	14.162,83	2.158,15	2.802,73
MD	180.771,53	50.357,49	8.488,75	8.617,74
MOD	3.849,48	351,28	61,67	51,22
CIFs	16.846,43	2.584,02	453,66	376,75
Lucro	42.818,49	31.684,19	3.081,56	4.687,67
Margem %	17,53%	37,29%	25,50%	34,13%

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 3 - Custeio por absorção

Fatores	Filme Técnico	Bobina Lisa infestada	Bobina Lisa Parede	Bobina Lisa Tubular
HMOD	838,86	128,67	22,59	18,76
CIFs	16.846,43	2.584,02	453,66	376,75
Taxa	20,08	20,08	20,08	20,08

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 4 - Cálculo dos custos indiretos do mês através das HMAq

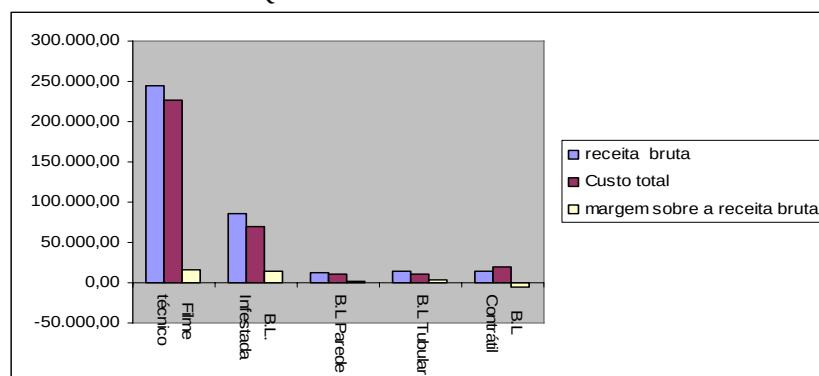


Figura 1 - Avaliação dos resultados pelo método de custeio por absorção

A utilização do método de custeio por absorção é simples e direta e foram utilizados alguns passos como:

- 1- identificação da ordem de produção selecionada para o objeto de custo;
- 2 - identificação dos custos diretos da ordem de produção;
- 3- identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção;

- 4-seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
- 5- determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção;
- 6- atribuição dos custos ao objeto de custos, pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

4.3 Avaliação pelo método de custeio abc

Nesta etapa é apresentado o método de custeio baseado em atividade no processo de produção de maneira simplificada.

A primeira etapa da implantação do método ABC é a identificação das atividades que constituirão a sua base. O procedimento geral foi a entrevista com cada um dos profissionais que dão suporte à produção, como por exemplo: gerente de fábrica, supervisores, laboratório de qualidade, em fim todos os custos indiretos. Nesta etapa foi solicitado que eles descrevessem suas tarefas principais. O quadro 5 a seguir mostra os custos indiretos de fabricação identificados no departamento de produção pelo sistema de contabilidade.

Manutenção	497,83
PCP	385,36
Gerente de produção	488,42
Expedição	819,16
Laboratório qualidade	715,36
Almoxarifado	362,45
Supervisão de fabrica	1.541,81
outros custos indiretos	5.627,89
Material de reposição	2.381,33
Comb. e lubrificantes	1.344,53
Material de consumo	4.249,84
Energia elétrica	3.200,26
Total CIF	21.614,23

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 5 - Custos indiretos de fabricação

Com isso foi possível relacionar os custos indiretos as atividades e com os direcionadores de custos, ou seja, as atividades que consomem recursos no processo produtivo; como mostra o quadro 6.

Custo indireto	Atividades	Direcionador
Manutenção	Manutenção	Horas maquinas
PCP	Programação da produção	Nº de pedidos
Qualidade	Inspeção dos produtos	Nº de pedidos
Gerente de prod.	Supervisionar produção	HMOD
Supervisão de fab.	Supervisionar produção	HMOD
Expedição	Embalagem e emissão de NF	Nº de pedidos
Almoxarifado	Atender requisição de materiais	Nº de pedidos
Peças de reposição	Manutenção	Horas maquinas
Comb. e lub.	Manutenção	Horas maquinas
Energia	Uso de maquinas na prod. produtos	Unid. Produzida
Material de cons.	Não especificado	MD
Outros custos ind.	Não especificado	MD

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 6 - Atividades e direcionadores de custos

A apropriação direta dos custos é realizada de acordo com o conceito, ou seja, são apropriados de maneira economicamente viável. Esses custos são: materiais diretos e mão-de-obra direta como mostra o quadro 7.

Fatores	Filme Técnico	Bobina Lisa infestada	B. L Parede	B.L Tubular
MD	180.771,53	50.357,49	8.488,75	8.617,74
MOD	3.849,48	351,28	61,67	51,22

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 7 Custos diretos de fabricação

Após a identificação das atividades e da apropriação dos custos diretos o próximo passo foi encontrar as taxas dos direcionadores de custo. O quadro 8 a seguir mostra a relação entre os direcionadores de custo e a distribuição dos custos para cada produto fabricado.

Direcionadores	Recursos	Filme técnico	B.L. Infestada	B.L. Parede	B.L. Tubular
Horas maquinas	1076	839	129	23	19
Nº de pedidos	30	16	7	2	3
HMOD	5.912,55	5.182,90	351,27	61,67	51,21
Unid. Produzida	60677	39086	14163	2158	2803

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 8 - os direcionadores de custos e recursos utilizados

Em seguida foi realizada a apropriação dos custos indiretos aos produtos de maneira que se evidenciam as atividades e os recursos consumidos. Os mesmos foram rateados à base do valor das horas de mão-de-obra direta (HMOD). O quadro 9 a seguir mostra como os custos indiretos foram distribuídos na proporção das atividades e recursos consumidos na fabricação dos produtos.

ATIVIDADES	Filme técnico	B.L. Infestada	B.L. Parede	B.L. Tubular
Manutenção	388,02	59,52	10,45	8,68
PCP	205,52	89,92	25,69	38,54
Gerente de produção	428,14	29,02	5,09	4,23
Expedição	436,88	191,14	54,61	81,92
Labooratório qualidade	381,52	166,92	47,69	71,54
Almoxarifado	193,31	84,57	24,16	36,25
Supervisão de fabrica	1.351,54	91,60	16,08	13,35
Outros Custos indiretos	4.933,38	334,36	58,70	48,74
Material de reposição	1.856,04	284,69	49,98	41,51
Comb. e lubrificantes	1.178,60	79,88	14,02	11,65
Material de consumo	2.737,59	991,97	151,16	196,30
Energia elétrica	2.061,48	746,98	113,83	147,82

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 9 - Atividade e consumo de recursos por produtos

O próximo passo é a elaboração do quadro de apuração dos resultados pelo método de custeio baseado em atividade, (ver quadro 10). A elaboração do quadro de apuração dos resultados foi realizada utilizando os direcionadores de custos para rastrear o consumo dos recursos que de alguma maneira não podiam ser facilmente identificados.

	Filme técnico	B.L. Infestada	B.L Parede	B.L Tubular
Material direto	180.771,53	50.357,49	8.488,75	8.617,74
Mão-de-obra direta	3.849,48	351,28	61,67	51,22

Custos de apoio	16.152,03	3.150,56	571,47	700,52
Manutenção	388,02	59,52	10,45	8,68
PCP	205,52	89,92	25,69	38,54
Gerente de produção	428,14	29,02	5,09	4,23
Expedição	436,88	191,14	54,61	81,92
Laboratório qualidade	381,52	166,92	47,69	71,54
Almoxarifado	193,31	84,57	24,16	36,25
Supervisão de fabrica	1.351,54	91,60	16,08	13,35
Outros Custos indiretos	4.933,38	334,36	58,70	48,74
Material de reposição	1.856,04	284,69	49,98	41,51
Comb. e lubrificantes	1.178,60	79,88	14,02	11,65
Material de consumo	2.737,59	991,97	151,16	196,30
Energia elétrica	2.061,48	746,98	113,83	147,82
Preço de venda	6,25	6,00	5,60	4,90
Quantidade produzida	39.085,75	14.162,83	2.158,15	2.802,73
Receita bruta	244.285,94	84.976,98	12.085,64	13.733,38
Custo total	200.773,04	53.859,33	9.121,89	9.369,48
Margem bruta	43.512,89	31.117,65	2.963,75	4.363,90
Margem bruta %	17,81%	36,62%	24,52%	31,78%

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela empresa.

Quadro 10 - avaliação pelo método abc

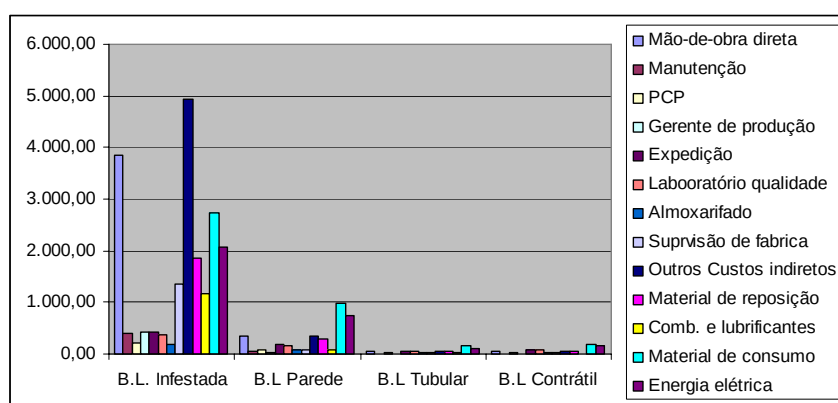


Figura 2 Avaliação dos resultados pelo método ABC

4.4 Análise das informações obtidas através da entrevista

Nessa etapa do trabalho, pretende-se realizar uma análise descritiva dos resultados da entrevista com o gerente geral da fábrica no intuito de saber a sua percepção sobre as vantagens que poderiam ser obtidas com a utilização do método ABC.

Inicialmente foi feita uma demonstração de todos os critérios e etapas utilizadas para a obtenção dos dados de custos através do uso dos métodos aplicados.

Dentro desse contexto apresentamos as respostas sobre as suas percepções sobre quais as vantagens da utilização do método ABC para os acertos de suas decisões de negócio, no que concerne a redução de custos, atividades de controle e acompanhamento das atividades que consomem recursos. Procurou saber ainda qual o grau de aceitabilidade da utilização do método ABC mesmo considerando a baixa relevância dos custos indiretos em relação aos custos totais de transformação. Utilizou-se a escala do tipo Likert.

4.5 Percepções sobre as avaliações pelo método de custeio abc

Foram utilizadas cinco assertivas visando obter uma compreensão sobre as atitudes do gerente de fábrica acerca dos dados de custos para os acertos das decisões de negócio. Após analisamos os métodos de custeio por absorção e ABC pode verificar a sua percepção sobre as vantagens do uso do método ABC para os acertos das decisões de negócio. A primeira assertiva diz respeito às vantagens da apuração dos custos pelo método ABC utilizado com o foco na redução de custos.

SIGNIFICADO	VALOR	RESPOSTA
Concordo Totalmente	5 ponto	
Concordo Parcialmente	4 pontos	X
Neutro	3 pontos	
Discordo Parcialmente	2 pontos	
Discordo Totalmente	1 pontos	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 11 Utilização do custeio ABC com relação à redução de custos

Após a comparação dos dois métodos de custos em estudos o gerente de fábrica concorda parcialmente que o método de custeio ABC proporciona uma melhor visualização das atividades que consomem recursos, aponta que ficaria mais fácil identificar e corrigir algumas falhas ou desperdício que poderiam ocorrer no processo produtivo. Entretanto o mesmo observou que os resultados financeiros (margem bruta, custos, etc.) foram quase idênticos entre os dois métodos e considera que o método de custeio por absorção poderia ser utilizado para atender as necessidades de tomada de decisão financeira com maior rapidez e observou que o método ABC aborda tanto as medidas financeiras como não financeiras.

A segunda assertiva diz respeito a avaliação dos dados de custos utilizando o método de custeio ABC nas decisões de negócio com relação à identificação das atividades que agregam valor ou não ao produto fabricado, ou seja a identificação como as atividades estão consumindo os recursos para a obtenção dos produtos fabricados.

SIGNIFICADO	VALOR	RESPOSTA
Concordo Totalmente	5 ponto	X
Concordo Parcialmente	4 pontos	
Neutro	3 pontos	
Discordo Parcialmente	2 pontos	
Discordo Totalmente	1 pontos	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 12 Utilização do custeio ABC com relação às atividades que agregam valor ou não

O gerente de fábrica concorda totalmente com a pergunta após a verificação dos dois métodos e considera que com o método de custeio por absorção não é possível visualizar como estão sendo consumido os recursos.

A terceira assertiva diz respeito à utilização dos dados de custo relacionada à lucratividade proporcionada pelos clientes.

SIGNIFICADO	VALOR	RESPOSTA
Concordo Totalmente	5 ponto	
Concordo Parcialmente	4 pontos	X
Neutro	3 pontos	
Discordo Parcialmente	2 pontos	
Discordo Totalmente	1 pontos	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 13 Utilização do custeio ABC com relação a lucratividades dos clientes

Nessa assertiva o gerente de fábrica considera que a lucratividade proporcionada pelo cliente poderia ser mensurada pela redução de custos. Embora que o mesmo tenha verificado

e comentado que pelo simples fato de utilização do método de custeio seja por absorção ou ABC tenha lhe mostrado esse fato com muita clareza.

A quarta assertiva diz respeito às vantagens da utilização do método ABC considerando as características do seguimento, ou seja, baixa relevância dos custos indiretos.

SIGNIFICADO	VALOR	RESPOSTA
Concordo Totalmente	5 ponto	X
Concordo Parcialmente	4 pontos	
Neutro	3 pontos	
Discordo Parcialmente	2 pontos	
Discordo Totalmente	1 pontos	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 14 Vantagens da utilização do ABC mesmo com baixa relevância de CIFs.

O gerente de fábrica considera que para a questão que vem sendo levantada desde do início da entrevista que é a redução de custos com a utilização dos métodos de custeio por absorção ou ABC, considera que mesmo com a baixa incidência dos custos fixos ou seja maior parte dos custos são diretos o método de custeio ABC apresenta-se como uma boa alternativa para o acompanhamento e controle de consumo de recursos.

A quinta assertiva diz respeito a desvantagem do uso do método de custeio ABC em comparação com o método de custeio por absorção. Como essa assertiva tem a característica de uma afirmação negativa foi utilizada a escala relacionada à forma negativa da escala Likert.

SIGNIFICADO	VALOR	RESPOSTA
Concordo Totalmente	1 ponto	
Concordo Parcialmente	2 pontos	
Neutro	3 pontos	
Discordo Parcialmente	4 pontos	
Discordo Totalmente	5 pontos	X

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro - 15 desvantagens do ABC

As cinco assertivas apontadas na pesquisa para obter a percepção do gestor no que diz respeito às vantagens da utilização do método ABC estão transcritas no quadro 16:

ALTERNATIVA	SIGNIFICADO	VALORES OBTIDOS
1	Concordo Parcialmente	4 ponto
2	Concordo Totalmente	5 pontos
3	Concordo Parcialmente	4 pontos
4	Concordo Totalmente	5 pontos
5	Discordo Totalmente	5 pontos
Total		23 pontos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro - 16 Resultado da pesquisa

5 Conclusão

Este trabalho teve como objetivo geral verificar as vantagens no uso de dois métodos de custeio: absorção e ABC, considerando que no processo produtivo a redução de custos como uma ótima alternativa para os acertos das decisões de negócio em uma empresa industrial de plásticos flexíveis, face uma situação-problema identificada no contexto das modificações do ambiente de negócios ocorrido nas últimas décadas.

Inicialmente foi identificado em entrevista com o gerente de fábrica que o mesmo utilizava pouquíssimo os dados de custos para os acertos das decisões de negócio. Assim, se realizou uma pesquisa de campo com o objetivo de verificar através da identificação das atitudes através de uma escala Likert sobre vantagens do uso dos métodos de custeio para os acertos das decisões de negócio.

O gerente de fábrica e todos os seus colaboradores têm ciência das limitações de seus atuais métodos de coleta e interpretação dos dados de custos em uso pela fábrica, visto que a empresa possui um sistema de informação.

De qualquer maneira o estudo se concentrou em fazer o mapeamento do que vem sendo utilizado pela fábrica e através de uma consulta na literatura aplicar os métodos de custeio em uso atualmente. Após o mapeamento dos dados de custos pode-se verificar através de uma entrevista com o gerente de fábrica a sua atitude quanto o uso dos métodos de custeio.

Conclui-se que para os acertos das decisões de negócio no diz respeito à utilização de medidas financeiras (margem de contribuição) o uso do custeio por absorção é favorável. Entretanto, para redução de custos e acompanhamento das atividades que consomem recursos o método de custeio ABC apresenta vantagens para os acertos das decisões de negócio, ou de certa forma vantagens competitivas, visto que é possível fazer todos os acompanhamentos dos recursos e realizar as melhorias necessárias para a execução de estratégias de negócios.

Estudos futuros podem explorar vários aspectos do problema analisado nesse trabalho, inicialmente esta mesma metodologia poderia ser aplicada em outras empresas industriais brasileiras que têm como característica o pouco uso de métodos de custeio como foco na observação no consumo dos recursos e o auxílio na redução de custos para os acertos das decisões de negócio. Também pode ser aplicada com algumas limitações nas empresas cuja estratégia seja a redução de custos e melhoria contínua com o uso do método de custeio por absorção. Nessa situação poderia ser evidenciado o método ABC, custo-alvo e kaizen para os acertos dessas decisões. Esse tipo de estudo poderia fornecer uma base mais sólida para o entendimento do papel do uso de métodos de custeio para as organizações.

A questão do uso de métodos de custeio merece atenção especial nesse cenário. A dificuldade de mensurar os benefícios com o uso dos métodos de custeio em comparação com o preço praticado no mercado. Outro aspecto relevante é as questões organizacionais referente à cultura da não utilização da contabilidade para auxiliar os acertos das decisões de negócios. É importante frisar a facilidade e o baixo custo na utilização do método de custeio ABC simplificado, o que geralmente é tido como um obstáculo para o uso desse método.

Referências

- ABIPLAST- Associação Brasileira da Indústria do Plástico, [http:// www.abiplast.org.br](http://www.abiplast.org.br), acesso em 02 de junho de 2005.
- ALVES-MAZZOTTI, A. J., GEWANDSZNAJDER, F., **O Método nas ciências naturais e sociais**: pesquisa quantitativa e qualitativa, 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.
- ANTHONY, N. R. e GOVINDARAJAN V., **Sistemas de controle gerencial**, São Paulo: Atlas, 2001;
- ATKINSON, A. A. et al., **Contabilidade gerencial**, São Paulo: Atlas, 2000.
- BANKER, D. R., POTTER, G. e SCHROEDER, G. R., An Empirical Analysis of Manufacturing Overhead Cost Drivers, **Journal of Accounting & Economics** 19 (1995) 115-137, Elsevier.
- BARBOSA, E. J. P., **Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da região metropolitana de Recife**, Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa Multiinstitucional UnB, UFPB, UFPE e UFRN, 2004.

- BRUNI, A.L. e FAMÁ, R. ., **Gestão de custos e formação de preço:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CREPALDI, S. A., **Contabilidade Gerencial:** teoria e prática, 3º ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GARRINSON, R. H. e NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**, 9º ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- HANSEN S., Cost Analysis, Cost Reduction and Competition, **Journal of management accounting research**;1981; 10 ABI/INFORM Global.
- HORNGREN, C. T; FOSTER, G., DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. Rio de Janeiro:LTC,2000.
- HORNGREN, C.T., Management Accounting: some comments, **Journal of management accounting research**; 2004; 16 ABI/INFORM Global.
- ITTNER, D.C., Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, **Journal of accounting & economics** 32(2001) 349-410, Elsevier.
- JOHNSON, H. T e KAPLAN, R. S., **Relevance Lost:** the rise and fall of management accounting, Boston, Massachusetts: HBS Press, 1991.
- KAPLAN, R. S. e COOPER, R., **Custo e Desempenho:** administre seu custo para ser competitivo, São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, R. S.,NORTON, D. P., **A Estratégia em Ação**. 9º.ed. Rio de Janeiro: Campos, 1997.
- KENNEDY, T. and AFFLECK-GREVES, J. The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance, **Journal of management accounting research**; 2001; 13 ABI/INFORM Global.
- LOPES, A. B. e MARTINS, E., **Teoria da Contabilidade:** uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARTINS, E., **Contabilidade de Custos**, 9 ed, São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. A., **Estudo de Caso:** uma estratégia de pesquisa, São Paulo: Atlas, 2006.
- MODEN, Y. **Sistemas de redução de custos:** custo alvo e custo kaizen,- Porto Alegre, Bookman,1999.
- NAKAGAWA, M.; **Gestão Estratégica de Custos:** conceitos, sistemas e aplicações. São Paulo: Atlas, 1991.
- NIYAMA, J. K, e SILVA, C. A. T., Contabilidade e seu Ambiente no Brasil, **Brazilian Business Review**- Vitória- ES: nº 1, Jan/jun , 2005.
- PAULO, E., Utilização de Programação Não-Linear na Formação do Preço e *Mix* de Vendas para Multiprodutos, **XXV ENANPAD** – 2001.
- PEREIRA, E., et. Al., A integração do sistema de contabilidade de custos ao sistema de apoio a decisão e ao sistema de informação executiva, **XXV ENANPAD** – **2001**.
- ROCHA, W., LISBOA L. P. e SOUZA, M. A. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais, **Revista Contabilidade & Fianças – USP**, São Paulo: nº 32, maio/agosto, 2003.
- ROESCH, S. M. A., **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: guia para estágio, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso**, 2 ed.,São Paulo: Atlas 1999.
- SAKURAI, M., **Gerenciamento Integrado de Custos**, São Paulo: Atlas 1997.
- SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, V., **A Revolução dos Custos**, Rio de Janeiro: Campos, 1997.
- _____, The Perils of Cost Allocation Based on Production Volumes, **Accounting Horizons**; Dec 1988.
- VERGARA, S. C., **Projeto e relatórios de pesquisa em Administração**, 7º ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- YIN, R. K., **Estudo de Caso:** planejamento e métodos, 2º ed. Porto alegre: Bookman, 2001.