

ESTUDO DE CASO APLICADO À COOPERATIVA DE LATICÍNIOS: SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO Vs SISTEMA DE CUSTEIO ABC

**RENATA AMARAL DE MEDEIROS
REGINA LÚCIA VASCONCELOS BARBOSA**

Resumo:

A evolução da contabilidade de custos tem propiciado o surgimento de diversos sistemas de custos como: custo indireto, por processo, ciclo de vida, absorção, custeio por atividade e outros. Assim, como o mercado está extremamente competitivo, isso vem forçando os empresários a procurar informações cada vez mais precisas para dar suporte às suas decisões referentes a linhas de produtos e processos de produção, já que a qualidade isolada não é suficiente, sendo porém necessário que ela seja contínua e ligada às reduções de custo para a sobrevivência econômica da empresa. No sistema de absorção, os gastos são alocados aos produtos enquanto que no ABC, os gastos são alocados por atividade e em seguida aos produtos. Em outras palavras, o custeio por atividade (ABC) destaca-se por representar um modelo de controle do consumo de recursos e não do gasto dele decorrente, como acontece com o sistema tradicional de custeio por absorção. O sistema ABC é um modelo de como a organização consome seus recursos. No que diz respeito aos custos diretos, os valores gerados pelo custeio por atividade aproximam-se bastante dos valores do custeio por absorção, mas na atribuição dos demais gastos de manufatura tendem a surgir importantes diferenças entre os dois sistemas. O custeio ABC partindo de um determinado valor, gera informações de grande utilidade para decisões gerenciais nos aspectos referentes a controle e redução de custos, oportunidade, estoques, terceirização, etc., contribuindo assim, para a tomada de decisão.

Palavras-chave:

Área temática: Modelos de mensuração e gestão de custos no setor primário (agrário, florestal, pecuário, extrativo)

ESTUDO DE CASO APLICADO À COOPERATIVA DE LATICÍNIOS: SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO Vs SISTEMA DE CUSTEIO ABC

RENATA AMARAL DE MEDEIROS- BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Pós-Graduanda em Contabilidade Gerencial – Controladoria, UFRN

REGINA LÚCIA VASCONCELOS BARBOSA- BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

Departamento Regional do Rio Grande do Norte

Avenida Senador Salgado Filho, 2860 – Lagoa Nova – Natal/RN

regillu@zipmail.com.br

Técnica em Planejamento

Pós-Graduanda em Contabilidade Gerencial – Controladoria, UFRN

RESUMO

A evolução da contabilidade de custos tem propiciado o surgimento de diversos sistemas de custos como: custo indireto, por processo, ciclo de vida, absorção, custeio por atividade e outros. Assim, como o mercado está extremamente competitivo, isso vem forçando os empresários a procurar informações cada vez mais precisas para dar suporte às suas decisões referentes a linhas de produtos e processos de produção, já que a qualidade isolada não é suficiente, sendo porém necessário que ela seja contínua e ligada às reduções de custo para a sobrevivência econômica da empresa. No sistema de absorção, os gastos são alocados aos produtos enquanto que no ABC, os gastos são alocados por atividade e em seguida aos produtos. Em outras palavras, o custeio por atividade (ABC) destaca-se por representar um modelo de controle do consumo de recursos e não do gasto dele decorrente, como acontece com o sistema tradicional de custeio por absorção. O sistema ABC é um modelo de como a organização consome seus recursos. No que diz respeito aos custos diretos, os valores gerados pelo custeio por atividade aproximam-se bastante dos valores do custeio por absorção, mas na atribuição dos demais gastos de manufatura tendem a surgir importantes diferenças entre os dois sistemas. O custeio ABC partindo de um determinado valor, gera informações de grande utilidade para decisões gerenciais nos aspectos referentes a controle e redução de custos, oportunidade, estoques, terceirização, etc., contribuindo assim, para a tomada de decisão.

ÁREA TEMÁTICA: Modelos de Mensuração e Gestão de Custos no Setor Primário (Agrário, Florestal, Pecuário, Extrativo, Laticínios). Casos Aplicados.

ESTUDO DE CASO APLICADO À COOPERATIVA DE LATICÍNIOS: SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO Vs SISTEMA DE CUSTEIO ABC

1. INTRODUÇÃO

Na área de contabilidade e análise de custos, a exigência tem sido de um maior acompanhamento das atividades de produção, controlando os custos da qualidade, do ciclo de vida dos produtos etc. Diante desse processo, é importante reestudar as funções da moderna contabilidade e os custeios por atividade e absorção, assunto esse que enfocaremos neste trabalho.

A abordagem que faremos sobre a empresa trata-se de uma cooperativa que industrializa leite, bebida láctea, manteiga e outros produtos para uma clientela diversificada, dentre elas: o Governo e Prefeituras do Rio Grande do Norte, através do programa do leite e a merenda escolar.

O sistema Tradicional – Absorção, tem apresentado algumas falhas por não refletir os efeitos das grandes mudanças tecnológicas que estão ocorrendo nos processos de produção. O sistema de Custeio por Atividade – ABC surgiu exatamente para fornecer informações mais precisas complementando o sistema já existente.

Nosso objetivo neste trabalho, é apontar as diferenças básicas entre esses dois importantes sistemas, enfatizando as vantagens e as necessidades que deverão ser satisfeitas pelo Custeio ABC.

2. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRADICIONAL POR ABSORÇÃO E DO SISTEMA DE CUSTEIO POR ATIVIDADE - ABC

Poucas áreas do conhecimento humano tem passado nos últimos anos por tantas modificações como a Ciência Contábil. O “guarda livros” responsável pela contabilidade das empresas durante séculos é uma espécie em extinção acelerada. A dinâmica dos negócios públicos e privados exigem cada vez mais informações para uma eficaz “tomada de decisão”. Informações aparentemente desprovidas de relevância podem ser a chave para significativas melhorias nas empresas. É de conhecimento prático em muitas administrações, encarar a contabilidade e particularmente a contabilidade de custos, como mera formalidade para atender as exigências legais.

“A empresa tradicional é semelhante ao filme Tempos Modernos, de Charles Chaplin. Uma grande máquina feita de componentes ou “departamentos”, como recursos humanos, compras, vendas, etc. Eles operam com empregados, como se fossem peças para fazer produtos ou providenciar serviços. HONG YOUH CHING (1995)”

A evolução em ritmo acelerado da contabilidade de custos, tem propiciado uma gama de métodos de custeio que estão sendo testados, avaliados e aprimorados. Isto demonstra a constante mutação de procedimentos que não permitem evolução para melhorar. Sistemas de custeio por atividade, absorção, custos indiretos, por processo, ciclo de vida do produto, etc., são técnicas que o profissional contábil tem que conhecer já que sua aplicação

faz parte da moderna contabilidade e se a mesma for de forma incorreta, pode induzir a formação de dados incompletos ou errados. Um exemplo claro seria o comparativo dos resultados da aplicação de dois sistemas de custos: o de absorção e o ABC.

Historicamente, o sistema tradicional - absorção veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa. Ele está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, pois considera todos os gastos industriais relacionados com os produtos.

Custeio por absorção é justamente a apropriação aos produtos fabricados pela empresa, e de todos os custos incorridos no seu processo de fabricação, podendo ser fixo ou variável. Todos os “custos indiretos de produção” ou “CIF” farão parte integrante do custo aos produtos fabricados,¹ ou seja, seu significado diz respeito a apropriação aos produtos elaborados pela empresa de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto (matérias-primas, mão-de-obra direta e materiais diretos ou componentes), quer se refiram à tarefa de produção em geral e só possam ser alocados aos bens fabricados indiretamente, isto é, mediante rateios, tendo em vista que muitos recursos gastos nas atividades de produção não se relacionam diretamente com o volume físico de unidades produzidas. Consequentemente, ao alocar esses custos com base em algum fator direto (horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, custo do material direto, unidades produzidas etc.), distorce os resultados, tornando-se, assim, insatisfatório. O custo dos produtos resultantes dessas alocações não é correto porque esses produtos não consomem diretamente esses recursos em proporção ao seu volume. Essas distorções são agravadas e ainda mais severas nas empresas que possuem uma produção muito diversificada. Volumes diferentes de produção geram complexidade, e o tempo de processamento consome recursos em diferentes montantes. Com o aumento da diversidade de produção, a quantidade de recursos requeridos para suportar tal produção (custos indiretos de fabricação) aumenta, implicando distorções ainda maiores nos relatórios de custo gerados pelo sistema tradicional. “O mais grave com relação ao sistema de absorção é que ele não consegue refletir os efeitos das grandes mudanças tecnológicas que estão ocorrendo nos processos de produção. A automatização vem crescendo e os custos diretos ou bases diretas tornam-se cada vez menos adequados para a alocação dos crescentes custos indiretos de fabricação.”²

Inicialmente os modelos ABC se basearam em custos históricos extraídos dos registros contábeis, dos quais provieram informações para medir fatos já acontecidos. Os impulsores do método apontam, no futuro, para o emprego de custos projetados e orçamentos.

“O sistema ABC pode complementar os sistemas tradicionais de contabilidade financeira e coexistir com eles” segundo expressões dos professores COOPER, KAPLAN e outros.

“O ABC, diferentemente, vê a empresa como uma companhia de indivíduos que fazem todo tipo de atividades, processando ordens de compra, produzindo produto, treinando funcionários – para satisfazer às necessidades do cliente. Atividades formam o bloco comum entre as áreas funcionais e os processos. HONG YOUH CHING (1995).”

1. Custo como ferramenta gerencial - 8. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1995.

2. IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os gastos de manufatura e o sistema de custeio por atividade (ABC), Boletim 13/97.

O Sistema de Custeio por Atividade (ABC) surgiu para refletir melhor o que ocorre no processo de produção. Com isso, algumas empresas tem implantado a contabilidade de custos por atividade, já que os seus sistemas tradicionais não oferece as informações adequadas, principalmente para medir a redução de custos resultantes da introdução de uma nova tecnologia de processo de produção. O interesse do sistema ABC concentra-se nos gastos indiretos, já que os custos primários (mão-de-obra e material direto), diretamente atribuíveis aos bens e serviços produzidos, não apresentam problemas de custeio que não possam ser satisfatoriamente contornados pelos sistemas de custos convencionais. Esse sistema tem como meta o estudo dos custos da organização completa, incluindo as áreas de produção, comercialização e administração, com finalidade de analisar todas as atividades e obter os custos totais dos produtos. Na verdade, ainda não existe conhecimento de organizações que o tenham implementado de maneira integral, porém se tem avançado em direção a isso. O principal objetivo do custeio ABC é a atribuição aos gastos indiretos ao bem ou serviço produzido na empresa. Além do seu real aperfeiçoamento, o sistema ABC permite: controle mais efetivo dos gastos da empresa; e o melhor suporte de decisões gerenciais.

Segundo MASAYUKI NAKAGAWA (1994), “Quando se diz que o ABC é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, busca-se, na realidade, colocar à sua frente um informação muito importante para suas decisões. Baseado nas próprias atividades e produtos que os gerentes conhecem muito bem, o ABC mostra-lhes com clareza e transparência os custos dessas atividades e produtos.”

Todavia, tal como se expressam COOPER, KAPLAN e outros: “os sistemas ABC se descrevem, com maior precisão, como sistemas de planejamento gerencial, orçamentário e de controle, mais que como sistemas de custeio. Apesar disso, a fácil aceitação e reconhecimento do nome custeio baseado em atividades, dificulta contemplar a possibilidade de renomear o conceito de forma mais precisa.”

“O principal papel do ABC é o de espelhar com a maior fidelidade e clareza, possíveis operações de uma empresa, de modo a comunicar às pessoas as causas e taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios (business process). MASAYUKI NAKAGAWA (1994)”

“Assim sendo, o conhecimento de como as atividades destinadas à manufatura de produtos e ao atendimento de clientes consomem os recursos da empresa e como esta é administrada, são de fundamental importância para o desenho e implementação do ABC. MASAYUKI NAKAGAWA (1994)”

O sucesso na implementação do ABC depende de alguns fatores: (1) o ABC tem o suporte e participação da alta administração, atendendo as necessidades específicas; (2) a sua metodologia deve ser claramente compreensível e explicável; (3) as informações geradas pelo ABC e seu uso devem ser de fácil acesso e úteis; (4) todos os envolvidos no projeto ABC sentem-se seus “donos”; (5) os usuários devem receber treinamento adequado e continuado.

MASAYUKI NAKAGAWA (1994), conceitua o ABC como algo muito simples. “Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de

custos relacionadas com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. Embora caracterizado por esta simplicidade, o ABC é um dado que poderá transformar-se numa poderosa ferramenta de alavancagem de atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças de uma empresa”.

O custeio por atividade tem grande destaque porque representa um modelo de controle do consumo de recursos, dos centros de atividades e dos objetos dos custos, e não do gasto dele decorrente, já que não se constitui em mais um complexo sistema de custos, como acontece com o sistema tradicional de custeio por absorção, sendo um modelo de como a organização consome seus recursos. Os recursos são representados pelas despesas que impactam no dia-a-dia da empresa, onde são acumulados em centros de atividades, e desses distribuídos aos componentes/produtos/serviços que são os objetos de custos. Os centros de atividades consomem recursos e os objetos dos custos consomem atividades. A distribuição/alocação dos recursos é feito através de direcionadores de custos.

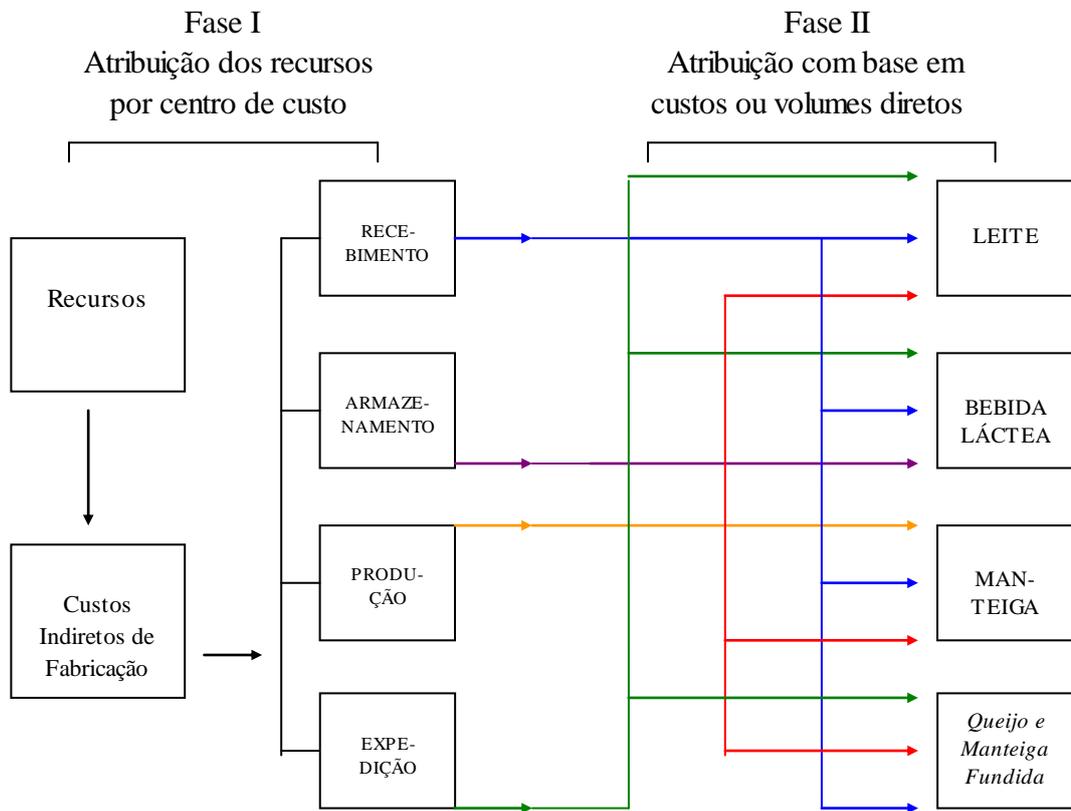
“O ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento. HONG YOUH CHING (1995)”

Os valores gerados pelo custeio por atividade em relação aos custos diretos, aproximam-se bastante dos valores do custeio por absorção. Mas, na atribuição dos demais gastos de manufatura, tende a surgir importantes diferenças entre os dois sistemas. O custeio por atividade não se preocupa com a alocação dos gastos dos produtos - essa é uma tarefa do pessoal de contabilidade de custos. Partindo de um valor dos recursos consumidos, o sistema ABC gera informações de grande utilidade para decisões gerenciais referentes à redução de custos, terceirização, e outros.

O custeio ABC difere do método tradicional descrito, justamente pela sua definição de centros de custos, de atividades e pela forma de apropriação de custo por intermédio de direcionadores. O direcionador de custo é um determinado fator que influencia a quantidade de trabalho. Os direcionadores de custo podem ou não ser relacionados com o volume de produção. Dizemos que ele é relacionado com o volume de produção quando o consumo de materiais é diretamente proporcional a quantidade produzida. Não existem sistemas de custeio cuja aplicação prática seja inteiramente destituída de dificuldades. Assim, a consideração das dificuldades de um sistema de custeio não deve ser pretexto para sua rejeição – principalmente quando se trata de um sistema com o vastíssimo potencial administrativo do ABC.

Para um melhor entendimento do que foi abordado, demonstraremos nos Quadros 1 e 2, respectivamente, o esquema de funcionamento do sistema de custeio por absorção e o sistema de custos baseados nas atividades, comparando-se com os custos que foram trabalhados na Cooperativa de Laticínios, em relação aos seus produtos.

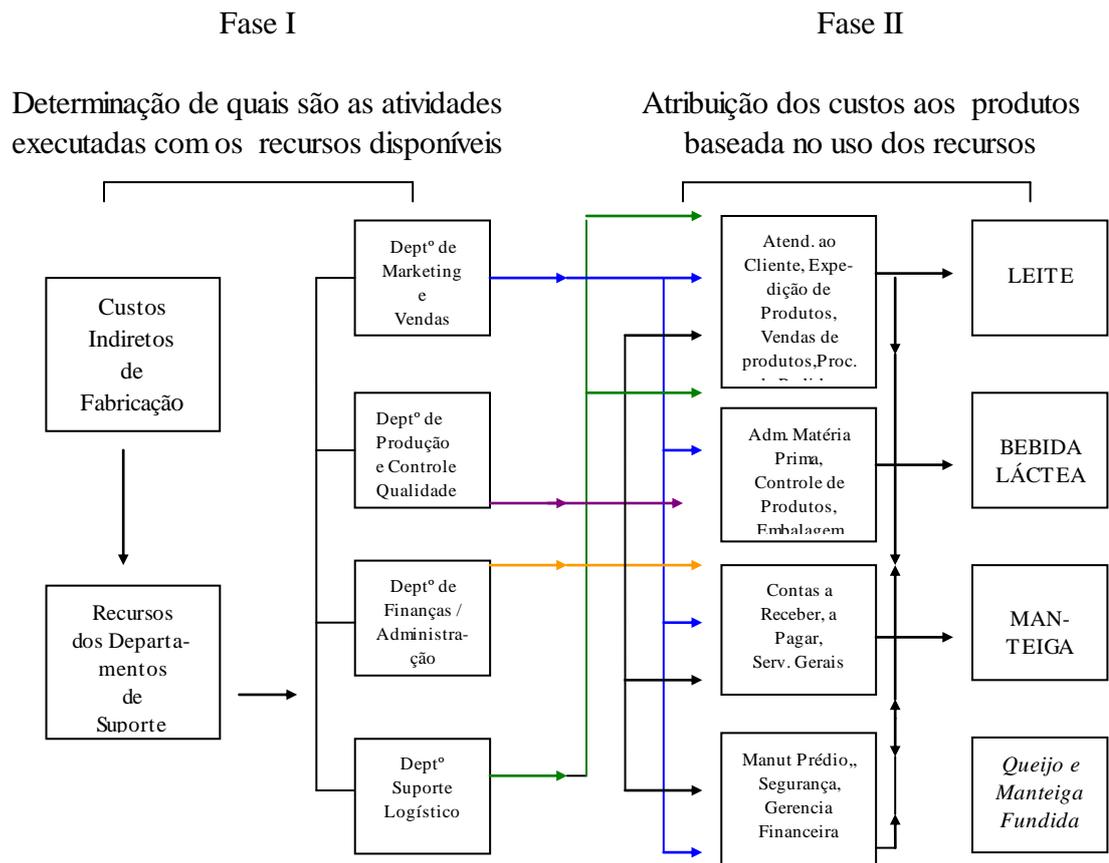
Quadro 1: Sistema Tradicional – Custeio Por Absorção



Fonte: IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os gastos de manufatura e o sistema de custeio por atividade (ABC), Boletim 13/97.

Esse quadro mostra o fluxo dos custos indiretos na forma em que alguns autores denominaram dois estágios ou fases. No custeio por absorção, os custos indiretos são atribuídos aos centros de custo e posteriormente alocados aos produtos com base em itens diretos, tais como: valor da mão-de-obra direta ou horas/máquina.

Quadro 2: Sistema de Custos Baseados nas Atividades (ABC)



Fonte: IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os gastos de manufatura e o sistema de custeio por atividade (ABC), Boletim 13/97.

Esse quadro mostra a estrutura do sistema de custo baseado na atividade, no qual os custos são atribuídos às atividades executadas. Os custos dessas atividades, são atribuídos aos produtos sempre com base na utilização dessa atividade.

3. APURAÇÃO DOS CUSTOS

Para apuração dos custos, foram computados todos os dados da Cooperativa de Laticínios a partir da consultoria prestada pelo SENAI, através da qual elaborou-se um diagnóstico a fim de se aplicar os modelos de Custeio Tradicional – absorção e o Custeio ABC.

Para evidenciar os custos por produtos industrializados pela Cooperativa, apresentamos a seguir, as tabelas e gráficos comparativos dos métodos utilizados na apuração dos custos.

Na Tabela 1, foi realizada a apuração do valor unitário líquido de cada produto, a partir do custo da matéria-prima, insumos e embalagem, considerando o preço na nota fiscal, os impostos e o frete.

Tabela 1. Cálculo do Preço Líquido dos Materiais Diretos

Valores em R\$

Produtos	Material	Preço na Nota	ICMS	IPI	Frete	Valor Líquido
LEITE	Matéria Prima Leite	0,38				0,38
	Embalagem Filme plástico	3,20	0,22	0,48	0,10	3,55
	Preço líquido					3,93
BEBIDA LÁCTEA	Matéria Prima Leite	0,38				0,38
	Açúcar	0,38	0,06	0,06	0,01	0,38
	Polpa morango	3,00	0,21	0,45	0,09	3,33
	Total					4,09
	Mat. Secundário	30,24	2,12	4,54	0,91	33,57
	Fermento	36,00	2,52	5,40	1,08	39,96
	Corante	16,00	1,12	2,40	0,48	17,76
	Estabilizante	19,00	1,33	2,85	0,57	21,09
	Sorbato					
	Total					112,38
	Embalagem Filme plástico	5,00	0,60	0,75	0,15	5,30
	Caixa papelão	0,65	0,08	0,10	0,02	0,69
	Total					5,99
Preço líquido					122,46	
MANTEIGA	Matéria Prima Manteiga	3,30	0,40	0,50	0,10	3,50
	Embalagem Potes de 200g	3,20	0,22	0,48	0,10	3,55
	Caixa papelão	0,65	0,08	0,10	0,02	0,69
	Selos	0,01	0,00	0,00	0,00	0,01

	Total	4,25
	Preço líquido	7,75

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios.

Para o cálculo do custo unitário direto, foi considerado a quantidade produzida e o preço líquido de cada produto, determinado pela Cooperativa com base no custo dos materiais diretos, conforme demonstra a Tabela 2.

Tabela 2. Cálculo do Custo Unitário Direto

Valores em R\$

Produtos	Material	Quantidade	Unidade	Preço Líquido	Custo	
LEITE	Matéria Prima					
	Leite	1	Litro	0,38	0,38	
	Embalagem					
	Filme plástico	0,001	Kg	3,55	0,0001	
	Custo unitário				0,38	
BEBIDA LÁCTEA	Matéria Prima					
	Leite	0,727	L	0,38	0,276	
	Açúcar	0,091	Kg	0,38	0,035	
	Polpa morango	0,036	Kg	3,33	0,120	
		Total				0,431
	Mat. Secundário					
	Fermento	0,0018	Un	33,57	0,060	
	Corante	0,227	Kg	39,96	0,009	
	Estabilizante	0,727	Kg	17,76	0,013	
	Sorbato	0,273	Kg	21,09	0,006	
		Total				0,088
	Embalagem					
	Filme plástico	0,058	Kg	5,30	0,000	
Caixa papelão	0,084	Cx	0,69	0,058		
	Total				0,058	
	Custo unitário				0,577	
MANTEIGA	Matéria Prima					
	Manteiga	1	Kg	3,50	3,498	

Embalagem					
Potes de 200g	5	Un	3,55	0,018	
Caixa papelão	0,084	Cx	0,69	0,058	
Selos	5	Un	0,01	0,056	
				Total	0,132
				Custo unitário	3,629

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios.

As Tabelas 3 e 4, demonstram os custos referentes a mão-de-obra e o custo/hora da mão-de-obra direta utilizada na fabricação dos produtos, considerando o volume de produção da Cooperativa, bem como os fatores que incidem nos respectivos custos.

Tabela 3. Custo da Mão-de-Obra Direta/Litro Produzido

Fatores	Produtos		
	LEITE	B. LÁCTEA	MANTEIGA
Número de pessoas ligadas à produção (operários)	34	4	1
Valor total da folha de pagamento em R\$ mais Encargos Sociais (75%)	R\$ 16.066,51	R\$ 1.732,71	R\$ 333,32
Número de horas trabalhadas por pessoa, por mês	176	176	176
Tempo em minutos para produzir um litro	0,1	0,65	0,65
Preço de venda atual deste produto	R\$ 0,63	R\$ 0,90	R\$ 5,00
Total de litros produzidos, por mês	650.000	82.000	3.500
Vendas totais no mês	R\$ 409.500,00	R\$ 73.800,00	R\$ 17.500,00

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios.

Tabela 4. Cálculo do Custo/Hora da Mão-de-Obra Direta/Litro Produzido

Fatores	Produtos		
	LEITE	B. LÁCTEA	MANTEIGA

Total da folha de pagamento	R\$ 16.066,51	R\$ 1.732,71	R\$ 333,22
Total de horas trabalhadas/mês	5.984 horas	704 horas	176 horas
Custo/hora da mão-de-obra	R\$ 2,68	R\$ 2,46	R\$ 0,02

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios.

Os métodos de apropriação aplicados na Cooperativa, estão relacionados com volume de produção, sendo uma taxa de horas/máquina e uma taxa de horas/homem, conforme abordaremos nas tabelas adiante.

Demonstramos na Tabela 5, o cálculo de horas/máquina e horas/homem por produtos industrializados na Cooperativa, tomando como base a quantidade e o tempo gasto em cada produto.

Tabela 5. Cálculo de Horas/Máquina e Horas/Homem

Produtos	Horas/Máquina (Base de Cálculo)	Horas/Homem
LEITE	$650.000 \times 0,1 \div 60 = 1.083,33$	5.984
BEBIDA LÁCTEA	$82.000 \times 0,65 \div 60 = 888,33$	704
MANTEIGA	$3.500 \times 0,65 \div 60 = 37,9160$	176
Total	2.009,58	6.864

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios; e

IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ‘ABC’, Boletim 3/99.

A Tabela 6 reflete algumas informações básicas sobre os produtos e os principais setores da Cooperativa, relacionados à produção.

Tabela 6. Produtos e principais setores de produção

Produtos	Volume de Produção	Produção Horas-Homem	Produção Horas-Máquina	Quantidades de		
				Preparação das Máquinas	Pedidos de Compras	Movimento de Materiais
LEITE	650.000	5.984	1.083,33	30	20	10
BEBIDA LÁCTEA	82.000	704	888,33	20	25	15
MANTEIGA	3.500	176	37,92	15	10	10
Total	735.500	6.864	2.009,58	65	55	35

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios; e IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ‘ABC’, Boletim 3/99.

O rateio do custo indireto (horas/homem) aplicado na Tabela 7, demonstra os custos indiretos de fabricação, a partir dos dados da Cooperativa em relação aos principais setores e produtos.

Tabela 7. **Rateio do Custo Indireto (Horas/homem)**

Valores em R\$

Atividades	Produtos			Total
	LEITE	BEBIDA LÁCTEA	MANTEIGA	
Preparação de Máquinas	10.773,09	1.261,60	333,96	12.368,65
Pedido de Compras	10.429,91	1.221,41	323,32	11.974,64
Movimento de Materiais	5.622,75	658,45	174,30	6.455,50
Total	26.825,75	3.141,46	831,58	30.798,79

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios; e IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ‘ABC’, Boletim 3/99.

Usando as taxas de horas/homem como base de apropriação, calculamos a taxa de absorção que apresentamos na Tabela 8.

Tabela 8. **Cálculo da taxa de absorção (horas/homem)**

CIF ÷ Qtde. Horas/Homem 30.798,79 ÷ 6.864 = 4,487

Produto	Absorção/ Quantidade	Custo Indireto Unitário
LEITE	5.984 x 4,487 ÷ 650.000 =	0,0413
BEBIDA LÁCTEA	704 x 4,487 ÷ 82.000 =	0,0385
MANTEIGA	176 x 4,487 ÷ 3.500 =	0,2256

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios; e

IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ‘ABC’, Boletim 3/99.

Com base nos dados apresentados nas Tabelas 6 e 7, demonstraremos nas Tabelas 9 e 10, a absorção dos custos indiretos de fabricação na base do método ABC.

Nos Gráficos 1 e 2 adiantes, demonstraremos de forma comparativa, os métodos de apropriação aplicados na Cooperativa.

Tabela 9. Custos indiretos de fabricação

Atividades	Direcionadores de Custos	Custos Indiretos/ Base Absorção	Taxas de Absorção
Preparação de Máquinas	Qtde. Produzida	12.368,65 ÷ 65	190,2869
Pedido de Compras	Qtde. de Pedidos	11.974,64 ÷ 55	217,7207
Movimentação de Materiais	Qtde. de Materiais	6.455,50 ÷ 35	184,4429

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios; e

IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ‘ABC’, Boletim 3/99.

Tabela 10. Cálculo do valor absorvido

Atividades	Base	Produtos			Total
		LEITE	BEBIDA LÁCTEA	MANTEIGA	
Preparação de Materiais	190,2869	x 30 = 5.708,61	x 20 = 3.805,74	x 15 = 2.854,30	12.368,65
Pedido de Compras	217,7207	x 20 = 4.354,41	x 25 = 5.443,02	x 10 = 2.177,21	11.974,64
Movimento de Materiais	184,4429	x 10 = 1.884,43	x 15 = 2.766,64	x 10 = 1.844,43	6.455,50
Total		11.907,45	12.015,40	6.875,94	30.798,79

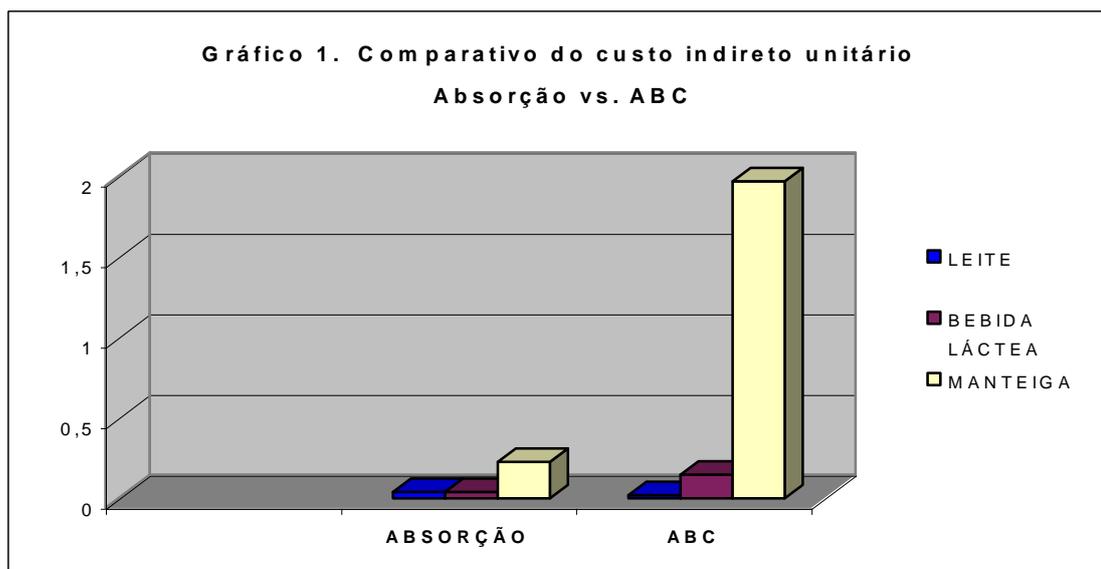
Valores em R\$

Volume de Produção		650.000	82.000	3.500	
Valor Unitário CIF		0,0183	0,1465	1,9646	

Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios; e IOB – Informações Objetivas. Caderno: temática contábil e balanços. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ‘ABC’, Boletim 3/99.

COMPARATIVO ABSORÇÃO vs. ABC CUSTO INDIRETO UNITÁRIO

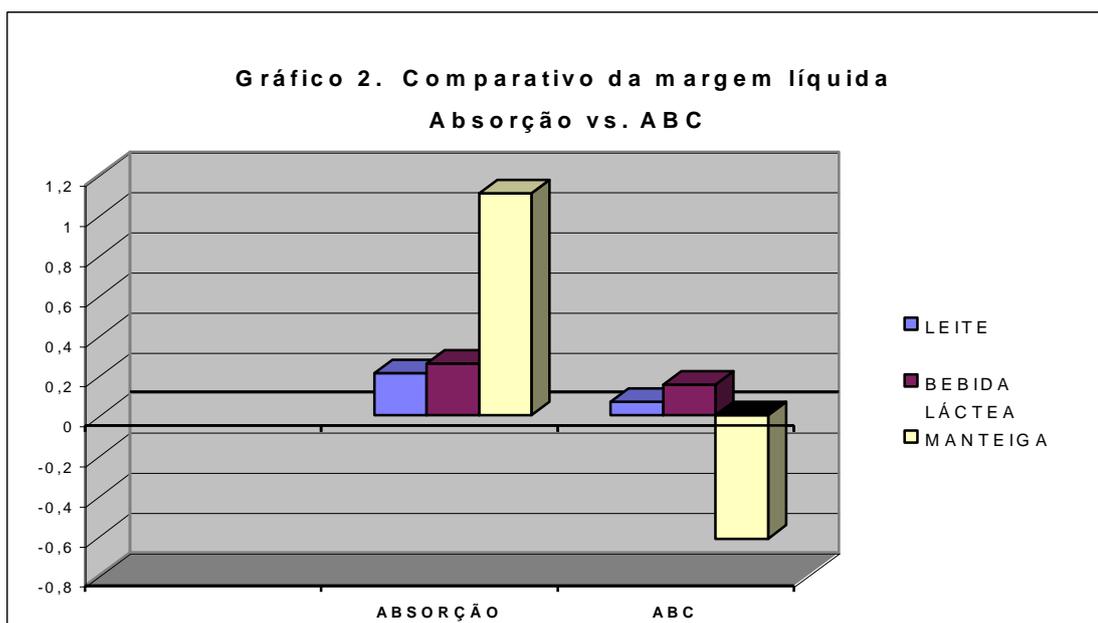
Produtos	Volume	Custo Indireto Unitário	
		ABSORÇÃO	ABC
LEITE	650.000	0,0403	0,0183
BEBIDA LÁCTEA	82.000	0,0385	0,1465
MANTEIGA	3.500	0,2256	1,9646



Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios.

COMPARATIVO ABSORÇÃO vs. ABC MARGEM LÍQUIDA

Produtos	Margem Líquida (PV – Custo Unitário)	
	ABSORÇÃO	ABC
LEITE	$(0,63 - 0,42) = 0,21$	$(0,63 - 0,563) = 0,067$
BEBIDA LÁCTEA	$(0,90 - 0,64) = 0,26$	$(0,90 - 0,7465) = 0,153$
MANTEIGA	$(5,00 - 3,89) = 1,11$	$(5,00 - 5,6149) = (0,615)$



Fonte: Pesquisa direta e consultoria realizada na Cooperativa de Laticínios.

CONCLUSÃO

Com base na pesquisa direta e consultoria desenvolvida na Cooperativa de Laticínios, podemos observar que os procedimentos adotados pela empresa consegue apurar, com uma certa precisão, os custos primários dos seus produtos, ou seja, os custos de material e de mão-de-obra direta.

Se um sistema de custos não é válido para alcançar os objetivos para os quais foi projetado, é incorreto pensar simplesmente nas falhas do sistema, já que pode haver uma infinidade de fatores responsáveis pelo fracasso, como, por exemplo: má execução do sistema de custos, implementação errada deste, falta de capacidade técnica de quem opera o sistema, entre outros.

Objetivando uma melhor avaliação, mostramos as diferenças do custeio tradicional (absorção) e o custeio ABC, fazendo um comparativo entre eles.

Um dos mais importantes benefícios do custeio baseado em atividades é o foco que ele dá aos esforços da empresa para melhorar seu desempenho, através da estimativa dos custos para as principais causas dos mesmos. Os gerentes podem usar essas estimativas para definir prioridades e monitorar os esforços de aperfeiçoamento, bem como custear os produtos. Quando se conhece o custo de certas causas de custos indiretos, pode se tomar decisões melhores a respeito de quais problemas devem, primeiramente, ser enfrentados e contornados.

O ABC não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, em substituição aos que já existem. O método por absorção tem a sua área própria e específica de eficácia., sendo assim, um método insubstituível.

Conforme vimos, não existe sistema perfeito. O custeio ABC é uma ferramenta que complementa e auxilia na gestão de processos, vindo a ajudar na apuração dos custos unitários, melhorando a análise e a composição desses custos, permitindo decisões gerenciais mais conscientes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OSTRENGA, Michael, OZAN, Com Terrence R., HARWOOD, Marcus D., MCILHATTAN, Robert D. **Guia da ernest & young para gestão total de custos**. Tradução de Nivaldo Montigelli Jr. 2.ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Tradução de Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas.

Custo como ferramenta gerencial - 8. **Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo: Atlas. 1995.

CHING, Hong Youh. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM – Activity Based Management**. São Paulo: Atlas. 1995.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas. 1994.

IOB – Informações Objetivas. **Caderno: temática contábil e balanços**. Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio ABC, Boletim 3/99.

- IOB – Informações Objetivas. **Caderno: temática contábil e balanços**. Sequência básica dos procedimentos da contabilidade de custos, Boletim 43/98.
- IOB – Informações Objetivas. **Caderno: temática contábil e balanços**. Alguns conceitos e procedimentos fundamentais do sistema de custeio ABC, Boletim 36/98.
- IOB – Informações Objetivas. **Caderno: temática contábil e balanços**. Custeio baseado em atividades (ABC) – os problemas mais comuns, Boletim 38/98.
- IOB – Informações Objetivas. **Caderno: temática contábil e balanços**. Os gastos de manufatura e o sistema de custeio por atividade (ABC), Boletim 13/97.
- IOB – Informações Objetivas. **Caderno: temática contábil e balanços**. Custos industriais – gastos gerais de fabricação, Boletim 27/97.
- Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio. Tradução: Rodrigo Debus Soares. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.116, p.72-81, mar./abr., 1999.