

# 1 Introdução

## 1.1. O Problema

Os Sistemas Gerenciais Contábeis nas organizações são apresentados como um instrumento primordial para tomada de decisões tanto em níveis estratégicos quanto operacionais.

Segundo HUSSAIN (2001), as deficiências dos Sistemas Contábeis Tradicionais em termos de validade, exatidão, integralidade, consistência, compreensão e relevância aumentam a necessidade de Sistemas Gerenciais Contábeis modernos.

COOPER (1999) cita que antes do advento dos computadores modernos, a coleta e manipulação de dados era extremamente cara.

Por isso, com as evoluções contínuas de tecnologia e pesquisas, temos hoje tanto a necessidade quanto as condições de se estudar novos Sistemas de Custeio.

Apesar de a bibliografia existente ser vasta, as pesquisas nesse campo não estão esgotadas. Muito ainda existe para se explorar e evoluir, principalmente com os recentes cenários globais de maior exigência por aumento de desempenho.

Um Sistema de Custeio que vem sendo muito estudado nos últimos anos é o Sistema de Custeio ABC (*Activity Based Costing*), que apesar de apresentar maior custo, responde com maior acurácia às necessidades das empresas.

Conceitualmente, o ABC é muito simples. Segundo NAKAGAWA (2001), trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Esse Sistema tem principalmente uma função gerencial de apurar os custos individualizados de cada atividade da Empresa.

Como será visto posteriormente, um grande diferencial do Sistema de Custeio ABC é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados,

proporciona o melhor acompanhamento das atividades e dos processos internos da empresa, possibilitando o seu aperfeiçoamento contínuo.

E em grandes organizações, é esperado que esses controles gerenciais sejam ainda mais valiosos, já que nelas, economias de pequenos percentuais, representam valores significativos.

## 1.2. A Oportunidade

A redução de custos representa um dos principais meios para uma empresa atingir uma vantagem competitiva (PORTER, 1992).

Nos sistemas contábeis de modo geral, apesar de se priorizar o rastreamento de todos os custos, é comum a utilização dos rateios e de modo semelhante, no Sistema ABC também é muito utilizado o rateio de Custos Indiretos de Fabricação (CIF).

Mas em uma empresa onde departamentos de apoio demandam e ofertam diversas atividades entre si, antes mesmo de produzir uma atividade destinada a um produto final, torna-se um trabalho extremamente complexo conhecer o causador dos custos das atividades, para que os CIF sejam rateados adequadamente.

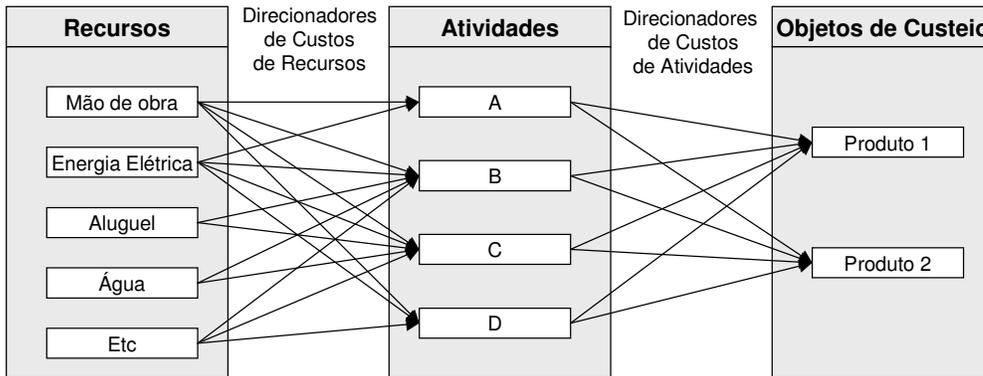
Por exemplo, em uma empresa de serviços de consultoria, que contém os Departamentos de Recursos Humanos, Sistemas e Administração e esses produzem respectivamente as atividades de contratação, manutenção de sistemas e compra de material de escritório, pode-se conhecer facilmente o quanto é demandado de cada departamento pela atividade do outro. Mas por outro lado, se torna uma tarefa complexa e muito custosa saber que o aumento na contratação na área de Sistemas foi causado por uma demanda de um sistema de compras pela área de Administração. É uma provável falha na interpretação dessa cadeia de causas e efeitos, pode trazer erros graves no rateio dos custos dessas atividades entre os produtos finais da empresa, contradizendo a principal premissa de acurácia do Sistema ABC.

Sobre esse ponto, a literatura pesquisada normalmente reconhece a existência de dois tipos de atividades. As atividades primárias são diretamente relacionadas com as finalidades de uma determinada unidade da empresa e as atividades secundárias servem de apoio a uma ou mais atividades primárias (COOPER, 1990). São exemplos de atividades secundárias as atividades de treinamento de supervisão, de secretaria etc.

Em outra linha de pesquisa, SILVEIRA NETO (2003) classificou as atividades em três etapas distintas -- em setores, em departamentos e em partes dos produtos -- com o objetivo de se criar objetos de custeios intermediários para lidar com questões onde algumas atividades geram custos para outras atividades.

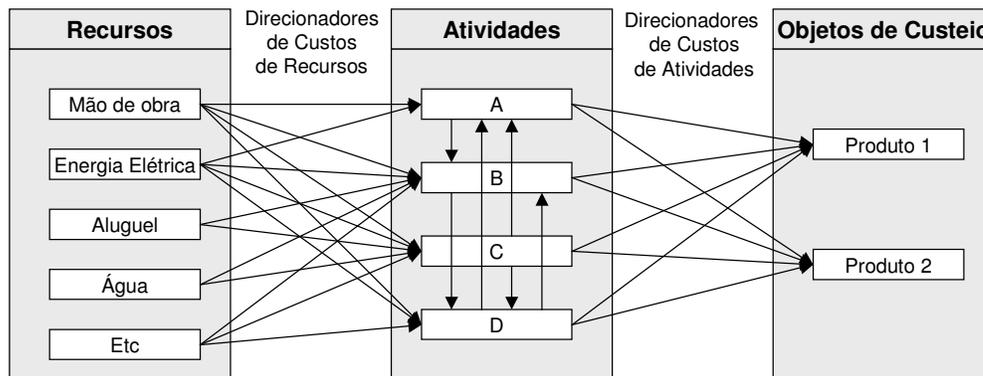
Entretanto, o que acontece em organizações complexas é a total interação entre atividades internas. E não se encontram facilmente estudos em que são consideradas as interações mútuas entre as atividades conforme ilustrado na comparação entre as Figuras 1 e 2.

Figura 1 - Modelo de Alocação Tradicional dos Custos dos Recursos.



Fonte: Adaptação de CROZATTI (2003)

Figura 2 - Modelo de Alocação Considerado no Presente Estudo.



Fonte: Adaptação do Próprio Autor (2006)

Por isso, em organizações complexas, onde existem diversos departamentos de apoio com atividades de fortes interações entre si, é necessário adaptar o Sistema ABC para medir os custos dessas atividades. Outros sistemas de custeio mais simples não respondem adequadamente ao nível de acurácia exigido em tais organizações.

### 1.3. Objetivos

O objetivo principal da Pesquisa é apresentar uma aplicação matemática do Sistema de Custeio ABC, adaptado para Organizações complexas, onde existem na prática interações de transferência de custos entre atividades exercidas pelos departamentos internos.

No capítulo 2, será apresentado o modelo matemático citado, que utiliza três premissas e atribui de forma exata os custos dos departamentos às atividades internas.

A questão central da Pesquisa é:

- **O modelo matemático de distribuição de custos apresentado é adequado para se trabalhar em Organizações Complexas?**

Para responder a essa questão central, serão verificados a exatidão do modelo proposto, a acurácia, o custo de implantação e manutenção através das seguintes questões intermediárias:

- As premissas do modelo matemático restringem a sua aplicação?
- O modelo matemático apresentado revela um equilíbrio aceitável entre a acurácia do resultado e os custos dos controles gerados?
- A aplicação do modelo proposto resguarda as vantagens do Custeio ABC?
- O modelo matemático tem uma aplicação prática para as grandes organizações?

#### **1.4. Relevância do Estudo**

O ABC pode ser utilizado para várias finalidades. Ele pode formar a base do sistema de gerenciamento de desempenho, incorporando o orçamento baseado em atividades e utilizar a análise das atividades como um meio de mensurar e monitorar o custo, volume e qualidade de processos de negócios. Ele possibilita um maior entendimento, da origem dos custos de recursos, enfatizando a defasagem entre gasto e consumo, para analisar os fatores que causam a despesa inicial e monitorar o consumo de recursos e a capacidade de utilização. Ele não controla os negócios, mas provê informações que podem influenciar a tomada de decisão no processo de gerenciamento.

KENNEDY (2001) demonstrou estatisticamente que para uma amostra de Empresas do Reino Unido que utilizavam técnicas do ABC, a performance de mercado melhorou em 27%, três anos após a implantação do ABC, em relação às que não o utilizavam.

Na literatura, empresas de diferentes indústrias no Brasil são citadas em exemplos de aplicações do Sistema ABC – O Boticário, Eletrolux, COPEL (SILVA, 2003), Multibrás (SAKAMOTO, 2003), Kaiser (BOTELHO, 2003), Sadia (GRUNOW, 2006), bancos como Bradesco, Unibanco, HSBC (SILVEIRA NETO, 2003), hospitais (CUNHA, 2004), empresas de confecções (CROZATTI, 2005), vitivinícolas (CAIADO, 2006), tecnologia da informação (TEIXEIRA, 2006), autopeças (FONSECA, 2003), radiodifusão (LONDERO, 2003), hotéis (FRIES, 2005) etc.

Segundo AZEVEDO (2005), um dos fatores mais importantes para implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades é o grau de comprometimento da alta direção da empresa, capitalizando recursos sob forma de pessoas e sistemas informatizados, tendo como objetivo concretizar o uso de um inovador sistema de custeio que não sirva apenas como narrador dos custos incorridos no período, mas também como ferramenta gerencial de análise de processos e direcionador de decisões de ordem estratégica.

Isso também explica, por que, segundo AZEVEDO (2005), em uma pesquisa realizada com as 500 maiores empresas brasileiras, entre os principais motivos citados para a não utilização do Sistema ABC está o elevado investimento em pessoal especializado, desenvolvimento de processos para coleta de dados e o sistema informatizado. Com esses investimentos, a relação

custo/benefício torna-se desfavorável, sendo este o principal motivo pelo qual as empresas abandonaram o ABC.

Tudo isso fornece uma visão tanto da importância do tema geral quanto da relevância em se aprofundar estudos sobre aplicações práticas do Sistema de Custeio ABC.

## **1.5. Organização do Trabalho**

O trabalho está organizado em sete capítulos. No primeiro, como visto, foi realizada a introdução à dissertação e listou-se a oportunidade de estudo, os objetivos e a relevância do tema.

O segundo capítulo tratará do referencial teórico. Será apresentado um resumo da pesquisa realizada sobre o Sistema de custeio ABC, as formas de utilização e as aplicações na rotina das Empresas. Em seguida o modelo prático matemático, foco do estudo, será demonstrado a partir das suas três hipóteses.

O terceiro capítulo detalhará a metodologia da pesquisa realizada. A simulação de Estudo de Caso será explicada, juntamente com as suas conseqüentes delimitações. Serão apresentados também a coleta de dados e seu tratamento.

O quarto capítulo apresentará a simulação realizada em uma companhia Seguradora. Após introduzir a Empresa o modelo matemático explicado no Capítulo 2 será aplicado, para se produzir os resultados da pesquisa, identificando os custos das atividades mapeadas na Empresa.

O quinto e sexto capítulos apresentarão as conclusões do trabalho e recomendações para trabalhos futuros respectivamente.