

Gestão de contratos pelo custeio ABC x custeio tradicional: um estudo de caso

Autores

SIDNEI CELERINO DA SILVA

Universidade Federal do Rio de Janeiro

MABELLE MARTINEZ MONTANDON

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

ALEX AURELINO ALBUQUERQUE NUNES

Universidade Federal do Rio de Janeiro

CLEUSA DUTRA DE ARAUJO VIEIRA

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Resumo

Com o crescimento das despesas indiretas em relação ao custo total, os rateios simplistas adotados pelo custeio tradicional, deixaram de atender às reais necessidades das organizações, podendo ocasionar distorções dos custos de produtos ou serviços e invalidar as decisões gerenciais. O presente estudo evidencia que a origem e os conceitos do custeio ABC (*Activity-Based Costing*) procuram traduzir a evolução ocorrida no processo produtivo industrial. O custeio ABC procura níveis maiores de detalhamento, para entender como a organização utiliza seus recursos, e apropria os custos indiretos em dois estágios: custeio das atividades e custeio dos objetos. A pesquisa encerra com a aplicação do custeio ABC na gestão de três tipos de contratos de expansão e distribuição de uma empresa de cosméticos – os quais eram calculadas pelo custeio tradicional – objetivando comparar os resultados obtidos e extinguir os tipos de contratos que apresentavam menores rentabilidades. Como resultado, constatou-se distorções na rentabilidade por estabelecimentos pelo custeio tradicional, e adotou-se, a partir de então, o custeamento pelo método ABC, de modo que empresa passou a priorizar os contratos que maximizam o retorno (Propriedade de Terceiros e Operado por Terceiros - PTOT) e a extinção gradativa das outras formas de contrato.

1. INTRODUÇÃO

O início do processo produtivo industrial as empresas fabricavam poucos produtos, cujo principal componente de custo era a mão-de-obra, desta forma, a melhor base para rateio dos custos indiretos era exatamente a utilizada – a mão-de-obra. Entretanto, esta lógica não acompanhou o processo evolutivo industrial.

Com a revolução tecnológica, os custos com mão-de-obra se tornaram cada vez menos importantes e mais invariáveis. Além disso, o acirramento da competitividade, fez com que muitas empresas tivessem que se reestruturar e adaptar o negócio para continuarem a existir. Este fato inverteu o cenário, e culminou num crescimento significativo dos custos indiretos em relação ao custo total.

O custeio ABC surgiu da necessidade em acompanhar esta evolução, visando reduzir as distorções provocadas pelo rateio simplório dos custos indiretos e suprir a necessidade de informações mais precisas sobre os custos dos produtos ou serviços.

Este sistema de custeio concentra-se na apropriação dos custos indiretos aos objetos de custo e seu desafio está na escolha dos direcionadores de custos, em sua relação de causa e efeito com os produtos.

As necessidades de implantação e a relação custo-benefício do processo devem ser analisadas, e, ao se decidir pela implementação do custeio ABC, deve-se traçar a estratégia e listar os recursos técnicos, tecnológicos, comportamentais e financeiros essenciais à sua realização.

O estudo está organizado em quatro etapas. A primeira aborda a metodologia aplicada, expõe o problema, objetivo, tipicidade da pesquisa e os instrumentos utilizados. A segunda evidencia os aspectos históricos, conceituais, etapas de implementação e comparações entre o custeio ABC e tradicional. A terceira apresenta as características da empresa e, principalmente, dos contratos, demonstra os cálculos da rentabilidade dos contratos pelo custeio ABC e tradicional e as diferenças no resultado com a aplicação de ambos os métodos. Por último, apresentam-se as considerações finais sobre o estudo e sugestões para novas pesquisas.

2. OBJETIVOS E METODOLOGIA

Vergara (2000:21) afirma que o problema é uma questão não resolvida. Uma questão não resolvida pode referir-se à alguma necessidade de por a prova uma suposição, a interesses práticos, à vontade de compreender uma situação do cotidiano ou outras situações. Logo, o problema desse estudo consiste na seguinte questão: Qual o método de custeio (ABC x tradicional) que melhor evidencia a forma de contrato que maximiza o retorno da empresa?

Para a autora (2000:25) se o problema é uma questão a investigar, o objetivo é um resultado a alcançar. O objetivo final, se alcançado, dá resposta ao problema. Assim, o objetivo desta pesquisa foi verificar a aplicação do custeio ABC e tradicional na gestão de contratos de expansão em uma empresa de cosméticos e evidenciar as etapas de elaboração, as diferenças nos resultados com a aplicação dos dois métodos e os contratos que maximizam o resultado da empresa.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como exploratória. Já quanto ao delineamento, foram empregadas as técnicas de pesquisa classificadas como bibliográfica e estudo de caso. Para Gil (1996), a pesquisa bibliográfica é realizada a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, enquanto o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou poucos objetos, de forma que permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Assim, quanto ao delineamento:

- Foi realizado um estudo sistematizado de livros e artigos científicos, que tratam dos métodos de custeio, com o objetivo de identificar a evolução, as etapas de elaboração e as vantagens e desvantagens na aplicação dos métodos de custeio ABC e tradicional (absorção).
- O estudo de caso detalhou as etapas de elaboração do custeamento de três modelos de contratos de expansão e distribuição de produtos pelo custeio ABC e tradicional em uma empresa de cosméticos, a qual foi escolhida por acessibilidade, limitando-se à verificação das diferenças/distorções na gestão dos contratos com o emprego dos dois métodos de custeio.

3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

3.1 Aspectos Históricos e Conceituais do Custeio ABC

Segundo alguns autores, os conceitos do custeio ABC fundamentam-se no bom senso e procuram traduzir a evolução ocorrida no processo produtivo industrial.

“No princípio as indústrias produziam poucos produtos, o principal componente dos custos era a mão-de-obra, os produtos diferiam menos quanto aos serviços auxiliares que exigiam e, a melhor base para apropriação dos custos indiretos era a mão-de-obra proporcional ao volume. Atualmente, os custos de mão-de-obra, em muitas empresas, não somente é muitíssimo menos importante, mas também é considerado cada vez mais invariável quando o volume de produção varia. Já, os custos indiretos são o componente dominante do custo em muitas empresas, sendo a matéria-prima, praticamente, o único componente dependente do volume”.
(ANTHONY e GOVINDARAJAN,2002:401)

Reforçando esta afirmação, Martins (1998:93) evidencia que o custeio ABC é uma metodologia que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, cada vez mais crescentes, devido aos avanços tecnológicos e à grande diversidade de produtos. Para o autor, graus de subjetividade tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções.

Cogan (1999), também destaca este crescimento das despesas indiretas em relação ao custo total e informa que esta mudança na estrutura dos custos foi gerada pelo emprego conjunto de novas técnicas de gerenciamento, tecnologias de produção, estratégias de marketing e diversificação de produtos. Nesse contexto, os rateios simplistas, adotados pela contabilidade de custo tradicional, não atendem às reais necessidades, pois podem distorcer os custos de produtos ou serviços e tornar as decisões gerenciais, focadas na rentabilidade dos produtos/serviços, um mero exercício de intuição. Já para Cooper (1988), o custeio ABC foi a resposta para a imprecisão do custeio tradicional que, não acompanhou a evolução econômica.

Como os sistemas de custeio tradicional, estruturados em conceitos desenvolvidos no início do século XX, não acompanharam a evolução produtiva e tecnológica das empresas, surgiu, na década de 80, o sistema de custeio ABC, objetivando suprir a necessidade de informações mais precisas sobre os custos dos produtos ou serviços e contribuir para aprimorar o processo produtivo. Já, Shank *apud* Anthony e Govindarajan (*op.cit.*:397) comentam que muitos princípios contidos no custeio ABC estavam inseridos no livro de J.M. Clark, *Studies in the economics of overhead costs*, lançado em 1923.

Para Martins (1998) e Horngren, Datar & Foster, (2004), o custeio ABC é uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, pois calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custos, concentrando-se na apropriação dos custos indiretos aos departamentos, processos, produtos ou outros objetos de custo. Para os autores, atividade é um evento, tarefa, unidade de trabalho, combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros, consumidos na produção de um produto ou serviço.

Segundo Martins (1998:103-104), o grande desafio do ABC está na escolha dos direcionadores de custos, e estes, são os fatores que determinam a ocorrência de uma atividade. O autor destaca, quanto aos estágios, os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. Os primeiros, identificam como as atividades consomem

recursos e servem para custear as atividades. Já os últimos, indicam como os produtos consomem atividades e demonstram a relação entre atividades e produtos.

O raciocínio do custeio ABC parte do princípio de que os objetos (produtos, serviços, lotes de produtos, clientes, fornecedores, canal de distribuição) são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos (matéria-prima, salários, aluguel, energia, depreciação), gerando custos. Logo, o custo do objeto é a parcela de recursos consumida nas atividades para sua produção/realização. Assim, grupos de custos da atividade são melhores estruturados com bases de alocação de custo específicos da atividade, e conduzem a um custeio mais preciso das mesmas, conseqüentemente, levando a um custo mais preciso dos produtos ou serviços.

3.2 Etapas de elaboração do Custeio ABC e Tradicional

Para Horngren, Datar & Foster (2004:128-130), o custeio tradicional utiliza uma única, ou poucas, taxas de rateio dos custos indiretos. A maioria dos custos indiretos consiste em salários pagos a supervisores, engenheiros, pessoal de apoio à fabricação, pessoal de manutenção, despesas de aluguel e administrativas, as quais, em geral, são alocadas aos produtos e/ou serviços com base na mão-de-obra direta e/ou horas máquinas. Assim, no custeio tradicional, os autores, delineiam as seguintes etapas para apropriação dos custos:

- identificar os objetos de custos;
- identificar os custos diretos do produto;
- selecionar as bases para ratear os custos indiretos (MOD/ horas máquina);
- identificar os custos indiretos associados a cada base de rateio dos custos;
- calcular a taxa por unidade para cada base de rateio;
- calcular os custos indiretos rateados aos produtos; e
- calcular o custo total dos produtos.

No custeio ABC, a apropriação dos custos indiretos é realizada em dois estágios (custeio das atividades e custeio dos objetos). No primeiro estágio, custeio das atividades, os custos são direcionados às atividades. No segundo estágio, custeio dos objetos, os custos das atividades são atribuídos aos produtos e/ou serviços. Nestes sentido, Martins (1998:100-110) propõe as seguintes etapas de elaboração:

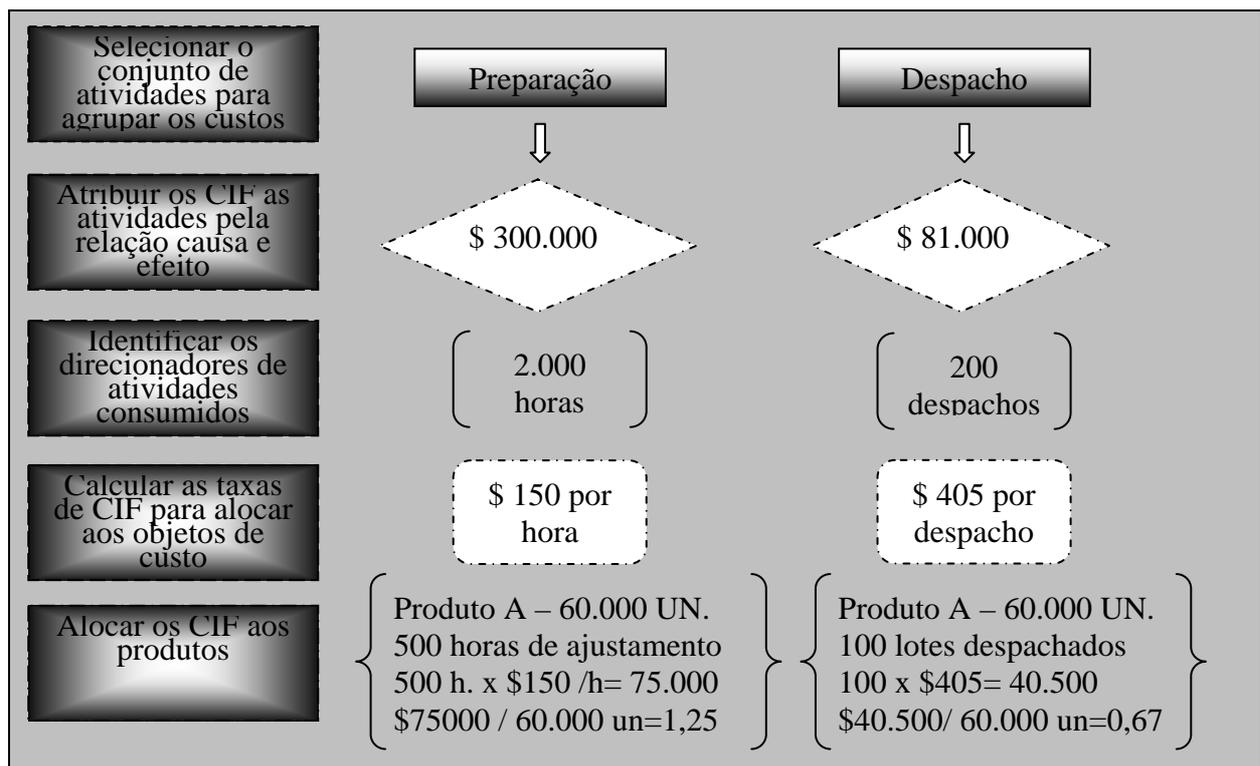
- a) identificação das atividades relevantes: as atividades são necessárias para concretização de um processo e, o primeiro passo, para o custeio ABC, é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento;
- b) atribuição dos custos às atividades: o custo de uma atividade compreende todos os recursos consumidos para executá-la e deverá ser feito da forma criteriosa e na seguinte prioridade: 1) alocação direta; 2) rastreamento e; 3) rateio;
- c) identificação e seleção dos direcionadores de custo: o direcionador de custo deverá refletir a causa básica da atividade e o seu respectivo custo. Para tanto, observando os estágios, primeiro calcula-se os “direcionadores de recursos” às atividades e, em seguida, os “direcionadores de atividades” aos objetos de custo.
- d) atribuição dos custos das atividades aos produtos: definidas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, resta identificar a melhor relação entre atividade e produto e os seus direcionadores específicos.

Já para Horngren, Datar & Foster (2004:133-134), os custos são categorizados em grupos de custos diferentes com base em seus direcionadores de custo, bases de alocação ou

diferentes graus de dificuldades para determinar a relação de causa e efeito, em geral, o custeio ABC usa uma hierarquia de custos que tem os seguintes níveis:

- custos no nível de unidade de produção: custos da atividade consumida em dada unidade de um produto ou serviço;
- custos no nível de lote: custos relacionados a um conjunto de produtos ou serviços;
- custos de sustentação do produto ou serviço: custos das atividades realizadas para o apoio na produção de produtos ou serviços; e
- custos de sustentação da empresa: atividades que não podem ser relacionadas aos produtos ou serviços, mas sustentam a organização como um todo.

Para os autores (*op.cit*:131-132), o custeio ABC, ao identificar as atividades e os custos para desempenhar cada atividade, procura um nível maior de detalhes para entender como a organização utiliza seus recursos. Para tanto, utiliza-se de três diretrizes, a saber: a) identificar alguns custos que possam ser reclassificados como custos diretos em vez de indiretos; b) criar um conjunto de custos indiretos homogêneos ligados às atividades específicas; e c) identificar as bases de alocação de custos que tenham relação de causa e efeito. Assim, recomendam a observação destas diretrizes ao elaborar o custeio ABC e apresentam a seguinte visão geral das etapas de apropriação dos custos indiretos (CIF), conforme Figura 1.



Fonte: (Adaptado de Horngren, Datar & Foster, 2004:136-137)

Figura 1- Visão geral das etapas de apropriação dos custos indiretos pelo custeio ABC

A Figura 1 sintetiza somente as etapas de apropriação dos custos indiretos aos objetos de custo, desconsiderando os custos diretos, já que os mesmos, não exigem maiores esforços para sua alocação.

3.3 Comparando métodos de custeio

As formas de custeamento encontram-se no intervalo de dois extremos, que vai do custeio por absorção ao custeio variável. Todos os sistemas de custeamento estão dentro desse intervalo. A diferença está na forma de apropriação dos custos fixos e variáveis aos produtos/serviços.

3.3.1 – Custeio Variável x Custeio por Absorção.

O método de custeamento variável “*reconhece a apropriação dos custos variáveis de produção, diretos e indiretos. Os custos fixos são considerados como despesa do período e vão diretamente para o resultado do exercício, não passando, dessa forma pela conta estoque*”.(MENEZES, SILVA e ESTRELA, 2002/2003)

Neste método de custeamento podem ser encontrados dois agravantes: o primeiro está no fato de a legislação fiscal não aceitar que custos e despesas inventariáveis sejam lançados diretamente como despesas do exercício, devido ao Princípio da Competência do Exercício, pois isso acarretaria numa diminuição do valor dos estoques e a conseqüente antecipação de despesas e custos inventariáveis que provocaria uma redução no lucro e no imposto de renda a ser pago. O segundo está relacionado aos custos fixos, pois este só “*permanece inalterado no total por um determinado período de tempo*”. (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004: 28) Logo, para uma análise em termos gerenciais, o custeio variável tem sua limitação a curto prazo, pois em longo prazo todos os custos apresentam comportamentos variáveis.

O custeio por absorção se adequa aos Princípios Contábeis, assim, como às Normas Brasileiras de Contabilidade. O custeio por absorção “*consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens elaborados, excluindo-se os custos ou despesas ocorridos após o término do processo produtivo*”. (MENEZES, SILVA e ESTRELA, 2002/2003)

Assim como o custeio variável, o custeio por absorção apresenta problemas. Neste método de custeamento, o valor unitário do produto varia de acordo com o nível de produção e isso ocorre, pois conforme há um aumento no número de unidades produzidas, e os custos fixos, a curto prazo, permanecem inalterados, quanto maior o número de unidades produzidas menor o custo unitário por produto. Em termos gerenciais, existe um grande complicador, pois nunca se sabe ao certo qual o verdadeiro custo de um determinado produto ou serviço.

3. 3.2 – Uma forma de atenuar as diferenças entre as duas metodologias de custeio: O ABC.

A grande diferença entre a forma de custeamento tradicional e o ABC está na sua estrutura de alocação de custos aos objetos de custo. Enquanto o custeio tradicional aloca custos aos produtos numa estrutura vertical, como por exemplo a estrutura departamental, o custeio ABC apresenta em sua metodologia uma estrutura horizontal, conforme demonstra a Figura 2:

	Depto. Compras	Depto. Análise de Crédito	Depto. Vendas	Depto. Financeiro
Emitir Pedido	xxxxxx			
Autorizar Pagamento	xxxxxx			
Efetuar Pagamento				xxxxxx
Autorização de Crédito		xxxxxx		
Receber Pedido			xxxxxx	
Autorizar Venda			xxxxxx	
Efetuar Venda			xxxxxx	
Comunicar Depto. Financ.			xxxxxx	
Efetuar Recebimento				xxxxxx

Fonte: (Adaptado de Martins,1998:305)

Figura 2 - Diferenças estruturais na alocação de custos: ABC x Tradicional

Esta estrutura horizontal de alocação de custos facilita o gerenciamento empresarial, pois:

“... a visão horizontal, de aperfeiçoamento dos processos, reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam avaliados, custeados, e aperfeiçoados através da melhoria do desempenho na execução das atividades”. (MARTINS, 1998:305)

Esta forma de alocação proporciona uma visão estrutural a longo prazo da empresa, por não se restringir a custear os produtos somente com custos diretos, pois leva em consideração, uma possível variação na capacidade produtiva, que refletiria no aumento dos custos fixos. Além disso, a relação de causa e efeito entre os custos indiretos e atividades, objetiva alocar custos aos objetos de custos com maior precisão, diferentemente do custeio tradicional, que usa somente um direcionador de custos para ratear os custos indiretos aos objetos de custo.

3.4 Utilizando o sistema ABC para melhorar a gestão de custos e a rentabilidade

A utilização do sistema ABC como forma de identificação das atividades e processos da empresa, proporciona também uma visão gerencial do negócio, pois *“a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos do processo através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais”*, identifica dentro da estrutura organizacional, falhas que podem ser aperfeiçoadas oferecendo, assim, uma melhor gestão da estrutura organizacional. (MARTINS, 1998:304)

Assim sendo, após a implementação do ABC, a empresa passa a gerir os processos da através do ABM – *Activity-Based Management*, onde se *“descreve as decisões gerenciais que usam as informações do custeio baseado em atividades para satisfazer os clientes e melhorar a rentabilidade”*. (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004:139)

A metodologia de gestão do ABM apóia-se no planejamento e execução do custeio ABC e, pode obter vantagens competitivas, tais como: alteração no *mix* de produtos e na formação de preços, na eliminação do desperdício e na melhoria dos processos. Desenvolvendo-se então, mecanismos que oferecem informações claras e precisas para a tomada de decisões.

- Alteração no mix de produtos e formação de preços: através de uma alocação mais precisa dos custos indiretos, a gestão do mix de produtos da empresa identificando aqueles que oferecem retornos mais atrativos, além de estar alertando para aqueles que podem trazer resultados negativos para a organização.
- Eliminação do desperdício: através da observação constante das atividades inerentes ao processo produtivo, o administrador pode identificar falhas que, através do sistema de custeio tradicional, não seriam possíveis serem identificadas.
- Melhoria dos processos: *“uma análise dos fatores que fazem com que os custos sejam incorridos (critérios de custos e bases de alocação) revela muitas oportunidades para melhorar a forma de como o trabalho é realizado. A administração pode avaliar se atividades específicas podem ser reduzidas ou eliminadas”*. (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004:139)

O ABC permite à empresa, através da identificação das atividades, a associação de outras ferramentas de gestão aplicadas à solução de problemas específicos, nela identificada,

tais como: *Just in Time*, *Total Quality Management*, *Balanced Scorecard*, Reengenharia, entre outros.

4. ESTUDO DE CASO

4.1 Descrição da empresa e formas de contrato

Trata-se de uma empresa varejista de produtos cosméticos, cujo nome fictício é Lapisazuli S/A, segundo lugar no mercado, atuando no ramo por mais de 50 anos. A empresa possui um total de 273 contratos, distribuídos na seguinte forma:

- Propriedade da Empresa Operada pela Empresa – PEOE (23 contratos: 8,42%) – o estabelecimento que vende os produtos é de propriedade da empresa e é administrado pela própria empresa;
- Propriedade da Empresa Operada por Terceiros – PEOT (199 contratos: 72,89%) – o estabelecimento que vende os produtos é de propriedade da empresa e é administrado por terceiros;
- Propriedade de Terceiros Operada por Terceiros – PTOT (50 contratos: 18,32%) – estabelecimento pertence a terceiros, bem como a administração fica a cargo de terceiros.

Os estabelecimentos do tipo PEOE são administrados por uma outra empresa, a qual é subsidiária a esta.

4.2 Gestão de Contratos pelo Custeio Tradicional

As análises da empresa são baseadas, principalmente, na Demonstração de Resultado e Balanço Patrimonial. Atualmente para obter estas demonstrações por tipo de contrato, os valores são segregados utilizando como base de rateio, volume e faturamento, obtendo os resultados apresentados no Quadro 1.

Tipo de contrato	Margem	Despesas de vendas	Despesas Administrativas	Depreciação	Resultando antes do IR	Resultado por estabelecimento
PEOE	5.780.239	-1.255.172	-345.870	-1.165.639	3.013.558	128.319
PEOT	10.618.562	-4.376.370	-1.525.577	-2.056.069	2.660.547	13.353
PTOT	2.528.044	-838.110	-349.398	-268.042	1.072.494	21.450
TOTAL	18.926.845	-6.469.652	-2.220.845	-3.489.750	6.746.598	24.738

Fonte: (Adaptado da DRE consolidada do 1º semestre de 2003 da empresa Lapisazuli S/A)

Quadro 1 - Demonstração de Resultado pelo custeio tradicional

Entretanto a empresa quer atingir o número 1 no mercado e traçou a estratégia de optar por efetuar as vendas por um único tipo de contrato, assim poderia simplificar o negócio e aprimorar a sua lucratividade, pois o tipo de contrato escolhido teria de ser aquele que pudesse maximizar o seu lucro. Entretanto, esta decisão tão importante e arriscada não poderia ser baseada nas atuais análises, pois necessita de maior acuracidade na segmentação dos resultados por tipo de contrato, assim a empresa optou por utilizar o custeio ABC a fim de identificar o tipo de contrato que oferecesse maior lucratividade.

4.3 Gestão de Contratos pelo Custeio ABC

O processo deste tipo de gestão envolveu as seguintes etapas:

- Levantamento das atividades executadas pelos departamentos; e
- Correlação das atividades com direcionadores que pudessem ser atribuídos para as atividades desenvolvidas, valorizando-as, por tipo de contrato.

A pesquisa se iniciou pela Demonstração do Resultado obtendo os efeitos apresentado no Quadro 2 e 3:

Descrição	Direcionadores de Custo
Vendas	Notas fiscais de venda.
Custo de Vendas	Notas fiscais, correlacionando-as com o custo médio calculado pelo sistema
Despesas de Vendas Aluguel Manutenção Pessoal – PEOE, PEOT e PTOT	Para a maioria das despesas é possível efetuar alocação direta, como: contratos de locação, ordens de serviço, este representado pela empresa subsidiária. Foram elaboradas entrevistas com os consultores de vendas tentando identificar o tempo gasto por cliente.
Despesas administrativas	Foram efetuadas entrevistas com todos gerentes de departamento a fim de segregar as atividades, por exemplo, o departamento de auditoria interna, conforme quadro 05.
Auditoria interna	As atividades relacionadas estão de acordo com os projetos que foram realizados no decorrer do ano.
Depreciação	Lista de ativo fixo por cliente e outros ativos não relacionados diretamente com o cliente foram distribuídos conforme os direcionadores dos respectivos departamentos

Fonte: (Dados extraído da empresa Lapisazuli S/A)

Quadro 2 - Relação das atividades aos direcionadores

Atividades		Direcionador de custo	Alocação por tipo de contrato*		
Descrição	%		PEOE	PEOT	PTOT
Revisão dos controles adotados na subsidiária	13%	Nº de estabelecimentos PEOE	100%	-	-
Revisão dos controles adotados em todos os estabelecimentos	12%	Nº de estabelecimentos	9%	73%	18%
Implementação de controles Nos estabelecimentos PTOT	6%	Nº de estabelecimentos PTOT	-	-	100%
Revisão/Implementação de Controles adotados na empresa de modo geral	68%	Nº de estabelecimentos	9%	73%	18%

Fonte: (Dados extraído da empresa Lapisazuli S/A) * Baseado na melhor estimativa tempo/esforço

Quadro 3 - Relação das atividades e direcionadores aos contratos

Após todas as considerações acima, o resultado da empresa ficou da seguinte forma, conforme Quadro 4:

Tipo de contrato	Margem	Despesas de vendas	Despesas Administrativas	Depreciação	Resultando antes do IR	Resultado por estabelecimento
PEOE	5.780.239	-3.205.563	-376.940	-1.165.639	1.032.096	43.947
PEOT	10.618.562	-2.768.921	-1.482.455	-2.056.069	4.311.118	21.638
PTOT	2.528.044	-495.168	-361.450	-268.042	1.403.384	28.068
TOTAL	18.926.845	-6.469.652	-2.220.845	-3.489.750	6.746.598	24.738

Fonte: (Adaptados da DRE consolidada do 1º semestre de 2003 da empresa Lapisazuli S/A)

Quadro 4 - Demonstração de Resultados pelo custeio ABC

Posteriormente, efetuou-se análises utilizando os dados dos Balanço Patrimonial para verificar qual o contrato ofereceria melhor retorno sobre o capital investido (Quadro 5):

(valores expresso em milhares)

DESCRIÇÃO	PEOE	PEOT	PTOT	Total	DIRECIONADORES
Ativo Fixo	26.415	54.225	10.544	91.184	-
Direto	25.113	46.632	8.743	-	Lista de ativo fixo por cliente
Indireto	1.302	7.592	1.801	-	Total de despesas administradas alocadas por contrato
Estoques	1.582	4.825	1.150	7.557	-
Direto	1.582	0	0	-	Conforme controle estoque de tipo de contrato PEOE
Indireto	0	4.825	1.150	-	De acordo com volume vendido por filial aos clientes
Contas a Receber	1.061	5.676	1.461	8.198	-
Direto	866	5.325	1.379	-	Notas Fiscais emitidas
Indireto	194	351	82	-	Faturamento
Aluguéis Pagos antecipados (direto)	201	1.790	240	2.231	Contrato de aluguel
Outras contas a receber (Indireta)	389	594	140	1.123	Faturamento
Total do Ativo	29.648	67.110	13.535	110.293	
Contas a Pagar	-7.769	-21.431	-5.027	-34.227	-
Fornecedores	-6.659	-19.088	-4.455	-	-
Impostos a Pagar	197	355	83	-	Faturamento
Outras contas a pagar	-1.306	-2.699	-654	-	Despesa de pessoal de vendas
Provisão e outros passivos a longo prazo (Indireto)	-351	-2.098	-597	-3.046	Despesa de pessoal de vendas
TOTAL PL	21.528	43.581	7.911	73.020	
Total do Passivo	29.648	67.110	13.535	110.293	
Resultado antes IR-trad.	3.014*	2.661*	1.072*	6.747	
Resultado antes IR-trad.	6.028**	5.322**	2.144**	13.494	
Retorno sobre PL p/ custeio tradicional	28,00%	12,21%	27,10%		<i>* Obs.: Resultado referente a 6 meses</i>
Resultado antes IR – ABC	1.032*	4.311*	1.404*	6.747*	
Resultado antes IR –	2.064**	8.622**	2.808**	13.494	

ABC				
Retorno sobre PL pelo custeio ABC	9,58%	19,78%	35,49%	**Obs.: Resultado referente a 12 meses

Fonte: (Adaptados do BP e da DRE consolidada do 1º semestre de 2003, da empresa Lapisazuli S/A)

Quadro 5 - Retorno sobre capital investido por contrato

4.4 Análise das formas de gestão dos contratos

Como pode ser observado comparando-se os Quadros 1 (que apresenta o resultado baseado no custeio tradicional) e 4 (que apresenta o resultado com base no custeio ABC), existe uma distorção significativa entre os tipos de contratos, principalmente com relação ao contrato PEOE (8,42% do montante), que demonstram melhor resultado por estabelecimento, os quais, apresentavam uma lucratividade por contrato pelo custeio tradicional de \$128.319 e pelo custeio ABC apenas \$43.947, o que significa uma queda de 191,99%.

Os contratos PEOT, os quais representam o maior montante (72,89%), melhoraram significativamente seu resultados, passando de \$13.353 pelo custeio tradicional para \$ 21.638 pelo novo método de custeamento, crescimento de 62,05%. Já os contratos PTOT, melhoraram sensivelmente seu resultado, apresentando pelo custeio ABC um crescimento de 30,85%.

Ao final, pode-se observar com base na aplicação do novo método de custeamento que obtemos resultados mais precisos, contudo os maiores resultados por estabelecimento ficaram com os mesmos tipos de contrato PEOE e PTOT. Assim analisou-se em um segundo momento como ficaria a escolha dos contratos com base no retorno sobre o PL com a aplicação dos dois métodos. Pelo custeio tradicional permaneceria os contratos PEOE e PTOT, com um retorno de 28,00% e 27,10%, respectivamente. Já o custeio ABC evidencia que os contratos a serem priorizados são os PTOT, os quais apresentam um retorno de 35,49% sobre o PL, em segundo lugar ficou os contratos PEOT com retorno de 19,78% e por últimos os de PEOE com 9,58%.

A empresa que a princípio priorizava os contratos PEOT (72% do montante), percebeu com base no retorno pelo custeio tradicional que não estava fazendo uma boa gestão dos contratos (retorno de apenas 12,21% sobre o PL ao ano). Contudo, com a permanência deste método de apuração passaria a focalizar seus recursos sobre os contratos de PEOE e estaria fazendo uma gestão dos contratos ainda pior que a primeira, pois os resultados por contrato foram prejudicados pelo custeio tradicional. Como afirmam Martins (1998) e Cogan (1999), os rateios arbitrários/simplistas dos custos indiretos, cada vez mais crescente nas empresas, provocam grandes distorções nos resultados.

Por outro lado, o custeio ABC, proporcionou uma alocação mais precisa dos custos indiretos e, conseqüentemente, possibilitou a identificação dos contratos que podem trazer o melhor resultado para empresa. Os resultados evidenciam que os contratos PTOT maximizam o resultado (retorno de 35,49%) logo, deverão ser priorizado. Assim, a empresa, de maneira coerente, passará a eliminar os contratos PEOE e PEOT.

5. CONCLUSÃO

Freqüentemente, empresas que utilizam taxa única para o rateio dos custos indiretos, não produzem dados de custos confiáveis, principalmente quando os custos indiretos são uma

porcentagem alta dos custos totais. O aprimoramento do sistema de custeio proporciona uma melhor mensuração dos custos, e o sistema de custeio ABC contribuiu para este aprimoramento, a medida que considera as atividades individuais como objetos de custos fundamentais. Calculando os custos das diferentes atividades e atribuindo-as aos diversos produtos ou serviços, leva a informações de custos mais precisas, auxiliando no processo decisório sobre precificação e *mix* de produtos.

Entretanto, a decisão pela adoção do sistema de custeamento baseado em atividade deve ser avaliada, considerando os benefícios esperados e os custos necessários à sua implantação e atualização.

O estudo trouxe as seguintes contribuições/conclusões:

- a) agrega novos subsídios aos escassos/inexistentes estudos empíricos sobre a aplicação dos métodos de custeio tradicional e ABC na gestão de contratos, principalmente, pela relevância destas formas de gestão (terceirização/franchise) na expansão das empresas nacionais e multinacionais no cenário atual;
- b) comprovou que a lógica do custeio tradicional, neste caso específico, não acompanhou o crescimento dos custos indiretos e, consequentemente, produziu resultados distorcidos, comprometendo as decisões gerenciais; e
- c) demonstrou que, o método de custeio ABC foi essencial no processo decisório, uma vez que, apresentou resultado por contrato mais precisos, destacando o modelo que maximiza os lucros da empresa e devem ser priorizados.

Por fim, conclui-se que os resultados do presente estudo, devido a sua especificidade, não poderão ser generalizado para empresas de outros ramos ou formas de contrato. Recomenda-se estudos comparativos sobre a aplicação do método de custeio ABC e tradicional na gestão de outras formas de contrato e, em empresas de outros segmentos, assim como, estudos sobre o custo/benefício da adoção deste método (ABC).

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. (2002) - *Sistemas de Controle Gerencial*. Atlas. São Paulo.

COGAN, Samuel. (1999) - Um Modelo de Reconciliação de Dados para o Custeio Baseado em Atividades (ABC). *RAE - Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, vol.39, n. 2, p. 46-53, abr./jun.

COOPER, R. (1998) - The Rise of Activity-Based Costing. Part two: When do I need an activity-based cost system. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, vol. 2, n. 3, p. 41-48.

GIL, Antonio Carlos. (1996) - *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. Atlas. 3ª. edição. São Paulo.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; & DATAR, S.M. (2004) - *Contabilidade de Custos*. Prentice Hall. 11ª edição. São Paulo.

MARTINS, Eliseu. (1998) - *Contabilidade de Custos*. Atlas. 6ª.edição. São Paulo.

MENEZES, Antônio Carlos Cunha, SILVA, José Argemiro da & ESTRELA, Pedro Marlus Cavalcante de A. (nov./dez.2002/jan.2003) - Critério de Custeio: Qual é o Melhor para a sua Empresa. *Revista Pensar Contábil*, Rio de Janeiro.

SARDINHA, José Carlos, ABRANTES, Álvaro da Silva & FONSECA, Fábio Brasil Carvalho da. (nov./dez.2002/jan.2003) - Determinação de Custos no Mundo Moderno: A Escolha de Critérios para Definição dos Vetores de Custo no Sistema ABC. *Revista Pensar Contábil*, Rio de Janeiro.

SHANK, Jonh K. (1989) - Strategic Cost Management: new wine or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research*. Fall. p. 48.

VERGARA, Sylvia Constant. (2000) - *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. Atlas. 3ª edição. São Paulo.