

## MÉTODOS DE CUSTEIO - APLICAÇÃO DO ABC EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS ASSISTENCIAIS

**Autor: Gabriela Pavani Link<sup>1</sup>**

**Orientador: Ivan Henrique Vey<sup>2</sup>**

### RESUMO

As empresas estão continuamente a procura de melhorias no processo decisório. Para isso, a implementação de um sistema de custos é fundamental para a continuidade da organização nos dias de hoje. Com a competitividade e a globalização, é cada vez mais necessário que os gestores possuam informações confiáveis e precisas. Essas informações formam o alicerce para uma tomada de decisões corretas. Baseado nestas informações que auxiliam na tomada de decisões, o presente trabalho tem por objetivo apresentar os principais sistemas de custeio e focar principalmente, o sistema baseado em atividades, o qual foi sugerido para a implementação na empresa Cauzzo Serviços Assistenciais Ltda. Adotou-se o método de abordagem analítico descritivo e o método de procedimento contou basicamente de revisão bibliográfica.

**Palavras-chave:** sistemas de custeio, ABC, controle de custos.

### ABSTRACT

The enterprises are continuously in search of improvement in the decisive process. For this, the implementation of a cost system is essential for the continuity of the organization nowadays. Competition and globalization require that it is even more necessary that the managers have reliable and precise information. The information form the fundamentals of choosing the right decisions. Based on these information that help reaching decisions, the present paper has the purpose of showing the principle cost systems and mainly focus on the system based on activities, which

---

<sup>1</sup> Especialista em Controladoria pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM/RS).

<sup>2</sup> Mestre em Administração – PPGA – UFSC.

was suggested for the implementation in the enterprise of Cauzzo Assistance Services Ltda. The method adopted was the analytical descriptive approach and the proceeding method counted basically of a bibliographical revision.

**Key-words:** cost systems, activity-based costing, costs controlment.

## INTRODUÇÃO

O mundo evolui e a economia tem que acompanhar esta evolução. Num mercado cada vez mais globalizado, a concorrência passa a ter escala mundial e favorece a oferta de bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. Melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para a eficácia, tornaram-se metas comuns no atual ambiente de negócios e, com isso, as informações de custos passaram a ser cada vez mais relevantes. Os sistemas de custos tradicionais já não são tão eficazes para os gerentes tomarem suas decisões, pois apresentam informações estáticas, que se prestam mais a análises financeiras do que decisões estratégicas da empresa.

A introdução da mentalidade da busca constante da Qualidade Total nas empresas teve como consequência o surgimento de inúmeras novas técnicas de controle de custos, que vieram auxiliar gerentes nas suas tomadas de decisões. Entre estas inovações, podemos citar o sistema de custos baseado em atividades (ABC).

O Custeio baseado em atividades foi desenvolvido, inicialmente, para melhorar o custo dos produtos, porém logo percebeu-se que ele poderia tornar-se uma ferramenta de auxílio na melhoria dos processos. Essas são duas funções gerenciais do ABC que, se claramente compreendidas, podem evitar a perda de tempo e de esforços com a coleta de dados que num momento posterior possam ser considerados inadequados para os objetivos que deverão ser atendidos, e também, fará com que as potencialidades da metodologia no provimento de informações para a tomada de decisões não sejam negligenciadas ou inadequadamente avaliadas.

Diante do exposto, a escolha do tema se dá ao fato de existirem muitas discussões a respeito dos métodos de custeio, suas vantagens e desvantagens, para que as empresas se utilizando deste processo possam tomar as decisões de

maneira mais precisa, evitando assim riscos desnecessários.

Este trabalho apresenta os principais sistemas de custeio e enfoca o sistema de Custeio baseado em atividades, o qual foi sugerido para implantação na empresa Cauzzo Serviços Assistenciais Ltda, pois esta não apresenta nenhum sistema de custeio que proporcione informações que supram as necessidades dos tomadores de decisões relativas a prestação de serviços.

Com o crescente aumento da competitividade e concorrência do mercado, está tornando-se impossível para os gestores a tomada de decisões sem um instrumento de controle que possa auxiliá-los.

## **CONTABILIDADE DE CUSTOS**

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. O controle de custos, consistia apenas, em fazer um levantamento dos estoques do início do período, adicionar as compras efetuadas no mesmo período e deduzir deste total as mercadorias que ainda restavam por vender. Com o advento das indústrias, surge a necessidade de uma apuração mais detalhada do balanço e da demonstração do resultado, só que para essa apuração detalhada, o contador não dispunha facilmente de dados para atribuir valor aos estoques, surge assim, a partir da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos Industrial, onde os contadores tentaram utilizar os mesmos critérios aplicados nas empresas industriais, agora nas empresas comerciais e de serviços (Martins, 2000).

A contabilidade de custos fornece informações a respeito de custos, estoques, custos de vendas e distribuição, vendas e lucros para cada uma das linhas de produtos fabricados. Esta informação é ou pode ser apresentada em detalhe para cada um dos lotes, ou pedidos relativos ao produto. A contabilidade de custos também fornece informações detalhadas a respeito das despesas operacionais do negócio. Assim, como um sistema de custos, é possível conhecer o custo de operação de um departamento ou da realização de qualquer outra atividade do negócio explícita e detalhada.

De acordo com Lawrence (1975), a Contabilidade de Custos pode ser

definida como um processo ordenado de usar os princípios da Contabilidade Geral, para registrar os custos de operações de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à Administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operações eficientes, econômicas e lucrativas.

A Contabilidade de Custos deve atender a três objetivos básicos:

1. Determinação do lucro, utilizando os dados dos registros convencionais da Contabilidade, ou compilando-os de maneira diferente para que sejam mais úteis à Administração;
2. Controle das operações e dos estoques, estabelecimento de padrões e orçamentos, comparando entre custo real e custo orçado e ainda fazer previsões;
3. Tomada de decisões, formação de preços, determinação da quantidade a ser produzida, escolha de qual produto produzir, avaliação de decisões sobre corte de produtos ou decisões de comprar ou fabricar.

A Contabilidade de Custos foi inicialmente desenvolvida para fornecer dados de custos apropriados às demonstrações financeiras (contábil) segundo os princípios fundamentais da contabilidade, porém teve uma importante evolução nas últimas décadas tornando-se uma arma da Contabilidade Gerencial.

## **CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS**

Os custos podem ser classificados em diversos tipos, entre eles:

Quanto à unidade do produto:

- Diretos: São materiais diretos usados na fabricação do produto e a mão-de-obra direta. Os custos diretos têm a propriedade de ser perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva.
- Indiretos: São aqueles que apenas mediante aproximação podem ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio. Incluem-se nos custos indiretos os por natureza, mas que por serem irrelevantes ou de difícil

mensuração são tratados como indiretos.

- Primários: São apenas a matéria-prima e mão-de-obra direta.
- De transformação: Também chamados custos de conversão ou custos de agregação, representam o esforço agregado pela empresa na obtenção do produto. São todos os de produtos, exceto as matérias-primas, os componentes adquiridos prontos e as embalagens compradas.

Quanto ao comportamento em relação ao volume de atividade:

- Fixos: São os custos que em certo período e em certa capacidade instalada não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa.
- Variáveis: São os que variam conforme varia a quantidade produzida.
- Semifixos: São os custos fixos que podem variar de tempo em tempo.
- Semivariáveis: São os custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de estreitos limites.

As despesas também classificam-se em fixas, ou seja, não variam em função do volume das vendas; e variáveis, aquelas que variam de acordo com o volume das vendas.

Quanto à controlabilidade:

- Controláveis: Quando os itens de custos podem ser controlados por alguém dentro de sua escala hierárquica; podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade, o qual poderá ser cobrado por desvios apurados.
- Não controláveis: Quando fogem ao controle do chefe do departamento.

Para decisões especiais:

- Incrementais: Serão os custos com os quais a empresa deverá arcar adicionalmente por ter tomado ou vir a tomar decisões.
- De oportunidade: Valor do benefício que a empresa deixa de ter por escolher uma alternativa e não outra.
- Evitáveis: São os que serão eliminados se a empresa deixar de executar

alguma atividade.

- Inevitáveis: Independentemente da decisão a ser tomada, os custos continuam.
- Empatados: Por já terem sido sacramentados no passado, não devem influir em decisões para o futuro, por serem irrelevantes.

Quanto à base monetária:

- Históricos: Custos originais da época em que ocorreu a compra.
- Históricos corrigidos: Custos convertidos para o valor monetário atual.
- Correntes: É o custo para repor um item.
- Estimados: Custos previstos, olhando o futuro.
- Custo-padrão: Custo estimado com maior eficiência, o custo ideal a ser perseguido numa empresa.

## **SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS**

Com o surgimento da contabilidade de custos, surgiram os sistemas de custeio que serão abordados a seguir.

### **Custeio Variável**

Segundo Lopes de Sá (1994, p. 118), “o custeio variável é um processo de apuração que exclui os custos fixos”.

No custeio variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado.

Para muitas empresas as decisões estão relacionadas a quantidade a ser produzida de cada artigo, de maneira a tirar o máximo proveito da situação. Neste caso, os únicos custos relevantes são os custos variáveis, pois os custos fixos independem da produção.

Para Bornia (2002, p. 56), “o custeio variável está relacionado com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não”.

Este método considera apenas os custos variáveis de produção e de comercialização do produtos ou serviço como matéria-prima, mão-de-obra direta, tributos sobre venda, etc. Os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos ou serviços.

Para Crepaldi (1999, p. 151), “os custos fixos têm o mesmo tratamento das despesas, pois são considerados despesas do período independentemente de os produtos terem ou não sido vendidos”.

Vantagens e desvantagens do custeio direto segundo Silva (2000, p. 231):

- Ele é orientado basicamente para o aspecto gerencial por permitir a apuração da lucratividade real de cada produto, não se adequando, entretanto, às exigências legais;
- Enfoca, principalmente, o custo unitário de produção, visto que utiliza, em sua composição, gastos que variam a cada unidade produzida; com isso, isola a influência do volume sobre o custo;
- Seu cálculo é mais simples por não envolver rateios e critérios complexos de distribuição de gastos entre departamentos;
- Por outro lado, precisa da separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que requer uma estrutura de classificação dos gastos adequada para tal fim; por fim,
- O seu uso deve ser avaliado com maior detalhe em empresas com ativo elevado, pois nesses casos, deve haver a preocupação com a “absorção” dos custos fixos, especialmente no que diz respeito à depreciação.

### Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. As despesas são excluídas.

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção aos bens elaborados, e só os de produção: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos (Martins, 2001, p. 41-42).

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por esta razão, seja o mais utilizado pelas empresas. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou falhas na sua utilização para fins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são

elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto.

Para Lopes de Sá (1994, p. 118),

custeio de absorção é a expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos, que se baseia em “dividir” ou “ratear” todos os elementos do custo de modo que cada “centro” ou “núcleo” absorva ou receba aquilo que lhe cabe por “cálculo” ou “atribuição”.

Ele é um sistema de custeio que surgiu por volta de 1920, seguindo o mérito derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. É um método de custeio que apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, e as despesas administrativas, de vendas e financeiras, como sendo do período.

Conforme Crepaldi (1999, p. 148),

neste método de custeio, todos os custos de produção são apropriados aos produtos. Os custos de produção podem ser apropriados diretamente, como é o caso do material direto e mão-de-obra direta, ou indiretamente, como é o caso dos custos indiretos de fabricação.

Vantagens e desvantagens do custeio por absorção segundo Silva (2000, p. 232):

- Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do “sistema de custos integrado à Contabilidade”;
- Os critérios de rateio usados para distribuir os gastos entre os departamentos nem sempre são objetivos e podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos em benefício de outros;
- Por outro lado, permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, permite o acompanhamento do desempenho de cada área;
- Por absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo de cada produto, o qual, entretanto, nem sempre reflete o resultado mais adequado, devido à distribuição dos custos fixos por critérios, por vezes, subjetivos.

## Custeio Padrão

Segundo Crepaldi (1999, p. 176), “custeio padrão é aquele determinado a priori como sendo o custo normal de um produto”.

Custeio Padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os

produtos de sua linha de fabricação, levando-se em conta as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume de vendas. Ainda segundo Ludícibus (1991, p. 190), “Custo-Padrão é um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações da empresa”.

Existem dois tipos de custo-padrão: o custo-padrão ideal, o qual supõe a sua utilização com a máxima eficiência dos recursos produtivos e não leva em consideração desperdícios normais de MD, diminuições no ritmo de trabalho dos funcionários e possíveis quebras de equipamentos. Na prática, é difícil de ser atingido; o custo-padrão corrente, que leva em consideração um desempenho possível de ser alcançado, considerando perdas de MD, queda na produtividade dos funcionários, possíveis quebras nos equipamentos. Na prática, utiliza-se o custo-padrão corrente.

O objetivo principal do custo-padrão é estabelecer uma medida planejada que será usada com os custos reais ou históricos, com a finalidade de revelar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo, assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos.

Para Padoveze (1996, p. 263), “Custo-Padrão é uma técnica para avaliar e substituir a utilização do custo total”.

## Custeio ABC

O ABC é uma metodologia de custeio que visa alocar os recursos às atividades identificadas para cada tipo de organização e o consumo destas atividades pelos objetos de custeio. Esse sistema tem como propósito a redução das distorções provocadas por outros sistemas tradicionais de custeio.

Conceitualmente, o Custeio Baseado em Atividades - ABC, é uma técnica de controle e alocação de custos que permite identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade; identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades; atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores de custos (Perez Junior, 2003, p. 237).

Conforme Martins (2000, p. 112), “o ABC é uma ferramenta que permite

melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

O custeio ABC é uma metodologia que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O objeto do custeio não é o produto, e sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço.

De acordo com Nakagawa (1994, p. 40),

o ABC foi desenvolvido para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa, portanto no sistema de custeio ABC são atribuído os custos às atividades e não aos produtos.

Enfim, o ABC tem, entre um de seus objetivos, o de facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente ao aumento de lucros, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes.

Todo o princípio do ABC baseia-se na lógica simples de que as organizações executam uma série de atividades para atingir seus objetivos e de que essas atividades consomem recursos que custam alguma coisa para serem mantidos.

É visto que quem consome os recursos são as atividades e não os departamentos; portanto, não basta a visão tradicional das organizações funcionais, mas é preciso quebrar as barreiras departamentais e ver como as atividades relacionam-se em processos interfuncionais que suportam a organização.

Para Wernke (2004, p. 23-24), como benefícios proporcionados pela utilização do custeio ABC, podem ser citados:

- a) exposição da informação ao usuário: tende a ser bem recebido pelos usuários por ser um método que se baseia nas atividades e exibe o vínculo destas com seus resultados (produtos, serviços, clientes e projetos);
- b) utilização da relação de origem dos custos como ferramenta de gestão: se a relação da origem dos custos tem sido o principal critério para a alocação dos custos aos produtos em todo o método de custeio, o ABC enfatiza a análise dessa relação causal entre o custo e a atividade, e entre a atividade e a venda que dela se serve, contribuindo para a visualização do cost-driver, não apenas como um veículo de alocação justo dos custos da unidade do produto, mas também como um verdadeiro gerador de custos e, conseqüentemente, como um elemento sobre o qual atuar para alcançar uma efetiva redução de custos;
- c) estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização:

identificar e apresentar as atividades permite ao gestor medi-las em sua capacidade de agregar valor, à luz dos objetivos organizacionais. Isso resulta num processo de tomada de decisões que pode acarretar simplificação, redução dos custos e eliminação da atividade que não agregue valor;

- d) inclusão da totalidade dos custos nos produtos, por meio das atividades: o ABC dá importância especial a esta totalidade, considerando que todas as atividades que geram valor existem em função dos produtos e, conseqüentemente, seus custos devem ser atribuídos atendendo às relações causais.

Outro aspecto importante a ser ressaltado é que a utilização do sistema ABC não está limitada apenas no custeio dos produtos, podendo ser utilizado, principalmente, na gestão de custos, sendo uma ótima ferramenta para fins estratégicos e gerenciais.

Os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividades aplicam-se também às empresas não-industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Por isso, pode-se dizer que ele é aplicável a praticamente todos os tipos de empresas, já que atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos.

## **CUSTOS NO SETOR DE SERVIÇOS DE SAÚDE**

Com a globalização e o avanço tecnológico, o setor de serviços sofreu crescimento intensivo. Esse crescimento, aliado a forte concorrência, fez surgir a necessidade de implantação de um sistema de custos que possibilitasse a geração de informações para a tomada de decisão.

De acordo com Perez Junior (2003, p. 224),

no atual cenário empresarial, de acirrada competição global e crescente guerra de preços, os empresários são obrigados a adotar novas tecnologias para aumentar a competitividade de suas empresas, com uma enorme preocupação no aprimoramento de seus produtos e processos e, simultaneamente, na eliminação dos desperdícios. Para isso, são necessárias informações o mais próximas possível da realidade com relação aos custos dos diversos fatores, lucratividade do produto ou do segmento produtivo, dos centros de custos, etc.

Os conhecidos sistemas de custeio convencionais não estavam preparados para atender a essa necessidade de novas informações gerenciais, principalmente com relação ao tratamento, análise, classificação, registro contábil e apropriação

aos produtos dos custos indiretos de fabricação.

Vários métodos de custeio tradicionais foram utilizados na tentativa de atender a esses requisitos, porém, alguns deles geravam informações muito distorcidas, provocadas principalmente pela grande quantidade de custos indiretos. Na tentativa de melhorar essas informações é que passou a ser utilizado o custeio ABC.

Martins (2000, p. 314), “afirma que é absolutamente incorreto dizer-se que um método é, por definição, melhor que o outro. Na realidade, um melhor do que outro em determinadas circunstâncias, para determinadas utilizações, etc”.

## **HISTÓRICO DA EMPRESA**

A empresa em estudo denomina-se Cauzzo Serviços Assistenciais Ltda. Foi fundada em 25 de Abril de 2001. Tem sua sede localizada na Avenida Medianeira nº 1900, onde estão situadas as especialidades médicas e odontológicas. Já a parte administrativa e contábil situa-se na Faixa de Camobi – RS 509 nº 2045, devido às instalações da sede serem pequenas e não comportarem esses departamentos. Possui 60 funcionários.

Esta empresa é uma prestadora de serviços de saúde, que em virtude do mercado extremamente competitivo, está estudando a necessidade de implementação de um sistema de custeamento baseado em atividades, pois a mesma não possui nenhum sistema de custos.

Seu ramo de atividade, como já foi citado, é a prestação de serviços de apoio a saúde, de alta qualidade técnica que disponibiliza atendimentos em diversas áreas profissionais, dentro do menor custo possível. Tem como objetivo a busca de qualidade de vida para os clientes sem maior comprometimento de seus orçamentos particulares.

A composição atual do sistema é: uma infraestrutura para serviços próprios e serviços terceirizados, mediante aplicação criteriosa da contribuição do usuário; parcerias com empresas de diversas áreas, bem como profissionais de diversos setores, onde existir interesse ou necessidade dos clientes em receber atendimentos a preços especiais; equipamentos hospitalares diversos, para uso temporário, mediante locação, evitando um desnecessário desembolso dos clientes

que, de outro modo, teriam que comprá-los.

Serviços disponíveis de saúde: consultas; exames de laboratório; exames especializados; serviços de enfermagem; fisioterapia; internações domiciliares; medicina do trabalho; odontologia; acupuntura; nutrição. Outros serviços disponíveis: psicologia; fonoaudiologia; massoterapia; advocacia; contabilidade; engenharia; farmácia e serviços diversos.

A missão e os objetivos da empresa são definidos em termos de satisfazer as necessidades que surgem no ambiente externo. O sucesso no desempenho das atividades será fruto de objetivos bem definidos. A principal preocupação da empresa é manter uma estrutura qualificada de atendimento e uma linha de informação a seus usuários; oferecendo, assim, qualidade e economia para seu público.

## **PROPOSTA INICIAL DE IMPLEMENTAÇÃO DO ABC NA EMPRESA**

Para a empresa foi sugerido a implementação do sistema de custeio Baseado em Atividade. O primeiro passo seria esclarecer aos funcionários no que consiste o sistema de custeio ABC. Esse esclarecimento constitui-se de uma breve explicação do sistema de custeio, abordando as principais vantagens e desvantagens e comparando-o com os outros sistemas. A finalidade deste processo é buscar o comprometimento dos funcionários com o objetivo principal do trabalho, no qual o apontamento das atividades realizadas pelos mesmos será de fundamental importância para a qualidade e confiabilidade das informações obtidas.

A sugestão seria dividir a empresa em centros de custos, sendo eles: compras, almoxarifado, enfermagem e administrativo.

Para Bornia (2002, p. 101),

os centros são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa se encontram em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade.

Essa divisão será feita pelo modelo sugerido por Bornia de organograma, pois cada setor representa um centro de custos.

Ainda de acordo com Bornia (2002, p. 103), os procedimentos do método dos

centros de custos podem ser sintetizados em cinco fases:

- a. separação dos custos em itens;
- b. divisão da empresa em centros de custos;
- c. identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d. redistribuição dos custos indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- e. distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

Na empresa, seria realizada a separação por centros de custos, como já foi citado anteriormente, onde cada centro iria arcar com seus custos. Para isso, devem ser definidos critérios para se proceder à alocação dos custos aos centros.

Para Bornia (2002, p. 105),

a regra para a escolha dessas bases é uma só, a distribuição dos custos deve representar da melhor forma possível o uso do recursos. Como os custos são os valores dos insumos utilizados, a distribuição dos custos deve respeitar o consumo daqueles insumos pelos centros. Assim, o centro que usou certo recurso deve arcar com os custos correspondentes.

Na empresa, essas bases nada mais seriam que: a energia elétrica, telefone, água, aluguel, seguros, depreciação, etc. Atualmente a empresa aloca essas bases juntas, e com implementação do sistema, seria distribuído cada qual para seu centro de custos específico.

Existe também a necessidade da distribuição dos custos dos centros indiretos aos diretos. A função dos centros indiretos é prestar apoio aos demais centros, e não trabalhar diretamente com o produto.

Segundo Bornia (2002, p. 106), “são utilizados critérios que reflitam, da forma mais precisa possível, a efetiva utilização dos centros indiretos pelos outros”.

Cada centro de custo irá identificar suas atividades relevantes. Identificadas as atividades, será necessária a identificação dos direcionadores.

<b>Departamentos</b>	<b>Atividades Relevantes</b>
Compras	Compra de materiais - desenvolver fornecedores
Almoxarifado	Compra de materiais - desenvolver fornecedores

Enfermagem	Atendimento e apoio de serviços de saúde
Administrativo	Atendimento ao público

---

Outra maneira de separação de custos é o rastreamento, que baseia-se na alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo. Essa relação é expressa por direcionadores de custos.

Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Existem dois tipos de direcionadores de custos: os de recursos e de atividades.

Direcionadores de custos de recursos identificam a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custear as atividades.

Direcionadores de custos de atividades identificam a maneira como os produtos “consomem” atividades e servem para custear produtos.

<b>Atividades</b>	<b>Direcionadores de custos</b>
Compra de material	Nº de pedidos/tempo gasto
Desenvolver fornecedores	Nº de fornecedores
Receber material	Nº de recebimentos
Movimentar e distribuir material	Nº de consultas/tempo de espera
Atendimento ao público	Nº de atendimentos

Com esses direcionadores de custos será possível saber realmente como está sendo desenvolvida cada atividade e onde precisa ser melhorado.

Para poder utilizar o ABC de maneira correta é preciso definir claramente as atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como os direcionadores de custos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

Depois de custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidos pelos direcionadores de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos, neste caso, aos serviços.

## **CONCLUSÃO**

Com o desenvolvimento da economia para um mercado cada vez mais competitivo e globalizado, aumentar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se objetivos comuns no moderno ambiente de negócios. O conhecimento exato dos custos, seu perfeito controle e coerente medição passaram a ser uma necessidade das empresas para que seus gerentes possam tomar decisões estratégicas e, conseqüentemente, fazer melhor uso dos recursos organizacionais, que hoje em dia, estão cada vez mais limitados.

Para atender a esses anseios, as organizações vêm buscando, cada vez mais, utilizar o sistema de custeio baseado de atividades. Apesar de ser um conceito universal, a implantação bem sucedida do ABC não é igual em todas as organizações e deve ser adaptada a uma estratégia, estrutura, capacidade e necessidade únicas da empresa.

O setor de serviços vem crescendo ano após ano, passando a ocupar cada vez mais espaço no moderno ambiente de negócios. Este passou a buscar novos conceitos em gerenciamento para que pudesse acompanhar esse mercado cada vez mais exigente. Apesar das características diferentes em relação ao setor de manufatura, o setor de serviços vem buscando e adaptando conceitos utilizados com sucesso nessa área.

A constante busca por um sistema de custeio que atendesse aos seus anseios, fez com que as empresas de serviços descobrissem, na manufatura, o custeio ABC. Este mostrou ser extremamente eficiente e trouxe informações de grande valia para o gerenciamento eficaz dessas organizações.

Podemos verificar que são muitas as necessidades de informação que o sistema baseado em atividades pode suprir no auxílio à boa gestão dos recursos demandados pelas empresas de prestação de serviços.

Sobre as informações que podem ser obtidas no sistema ABC, podemos destacar as relativas ao consumo de recursos pelas atividades, com essas informações podemos verificar a origem dos problemas de custos na empresa. Ver quanto cada atividade está gastando e quanto ela realmente precisaria gastar, podendo assim reduzir os custos.

Os direcionadores de custos devem expressar a realidade da empresa, e por isso não podem ser considerados dados inexatos, para assim não comprometer

todo o trabalho realizado, pois isso poderá distorcer o resultado final.

A interpretação, permite concluir que a empresa não realiza nenhum critério de custeio em suas atividades.

Por fim, coloca-se a sugestão de implementação e desenvolvimento de um sistema de custeio baseado em atividades, pois assim a empresa terá um controle de seus gastos por departamento, o que facilitará na tomada de decisões dos gestores.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. Trad.: Robert Brian Taylor. Rev. Téc. Elias Pereira. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

INTERNET. Disponível em: <<http://www.redecontabil.com.br>>. Acesso em: 10 mai. 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: IBRASA. Brasília: Instituto Nacional do Livro/MEC, 1975, p. 1.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA JUNIOR, José Barbosa da. CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos: ferramentas de gestão**. Coleção

Seminários CRC-SP/IBRACON. São Paulo: Atlas, 2000.

WEENKE, Rodney. **Gerão de custos:** uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**MÉTODOS DE CUSTEIO - APLICAÇÃO DO ABC EM  
UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS  
ASSISTENCIAIS**

**ARTIGO CIENTÍFICO**

**Gabriela Pavani Link**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2005**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Especialização em Controladoria**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Artigo Científico

**MÉTODOS DE CUSTEIO – APLICAÇÃO ABC EM UMA EMPRESA  
PRESTADORA DE SERVIÇOS ASSISTENCIAIS**

elaborado por  
**Gabriela Pavani Link**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Controladoria**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Ivan Henrique Vey, Msc.**  
(Presidente/Orientador)

**Gilberto Brondani, Msc.**

**Antonio Reske Filho, Msc.**

Santa Maria, agosto de 2005.