

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
TURMA ESPECIAL UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS
COMERCIAIS FUNDAMENTADO NO CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES**

LUIS AELTO VIEIRA DA FONSECA

Florianópolis - SC, dezembro de 1999.

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS COMERCIAIS
FUNDAMENTADO NO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

LUIS AELTO VIEIRA DA FONSECA

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.



0.320.158-8

(BU)

UFSC-BU

Orientador: Prof^ª. Dra. Ilse Maria Beuren

Florianópolis - SC, dezembro de 1999

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS COMERCIAIS
FUNDAMENTADO NO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

LUIS AELTO VIEIRA DA FONSECA

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Administração (Área de Concentração: Políticas e Gestão Institucional) e aprovada em sua forma final pelo curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.


Prof. Nelson Colossi, Dr.
Coordenador do CPGA/UFSC

Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos professores:



Prof. Ise Maria Beuren, Dra.
Presidente


Prof. Rolf Hermann Erdmann, Dr.
Membro


Prof. Rudimar Antunes da Rocha, Msc.
Membro

Quem ama a sabedoria, ama a vida;
e os que a procuram desde a aurora,
serão repletos de alegria.
(Eclesiástico 4,12)

AGRADECIMENTOS

Ao atingir mais um objetivo de vida, gostaria de externar meus agradecimentos a todos que contribuíram para esta realização.

A Deus pela vida e presença em todos os meus desafios;

A minha esposa Claudia, pelo carinho, apoio e motivação para a realização deste trabalho.

As minhas filhas Camila e Cassia, que apesar da pouca idade, 7 e 4 anos respectivamente, tiveram extrema compreensão e também deram suas demonstrações de apoio e muito carinho.

Aos demais familiares pela compreensão e apoio.

A professora Dra. Ilse Maria Beuren, pelos conhecimentos transmitidos, dedicação e atenção desde o projeto até a finalização deste trabalho.

Ao professor Acioly Rösing, diretor da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de Passo Fundo, pela idealização deste curso, pela motivação e assídua participação em todos os momentos.

Ao professor Dr. Nelson Colossi, pela eficiência na coordenação do curso, pelos ensinamentos e por toda a motivação.

Aos professores do CPGA, pelos valiosos ensinamentos transmitidos no decorrer do curso.

Aos colegas do curso, pela amizade e troca de experiências.

Aos amigos e colegas Danilo Neri Machado e Ivan Lucas Acadroli, pelo companheirismo durante toda a realização do curso.

A empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda., na pessoa de seu proprietário Sr. Wilson Natal Ferrarin, pela oportunidade de realizar este estudo na empresa.

A gerência e chefes de departamento da filial da Agrofel de Palmeira das Missões, pela presteza nas informações.

A todos os gerentes da administração da Agrofel matriz, que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	IX
LISTA DE QUADROS	X
RESUMO	XII
ABSTRACT	XIII
1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Tema e problema	14
1.2. Objetivos	17
1.3. Justificativa teórica-empírica	17
1.4. Organização do estudo	19
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1. Caracterização da empresa comercial	21
2.2. Conceituação e classificação dos custos	27
2.3. Sistemas de custeio	30
<i>2.3.1. Custeio por absorção</i>	31
<i>2.3.2. Custeio direto</i>	33
<i>2.3.3. RKW</i>	34
2.4. Activity Based Costing – ABC	36
<i>2.4.1. Aspectos conceituais do ABC</i>	37
<i>2.4.2. Importância do ABC</i>	39
<i>2.4.3. Pressuposto fundamental do ABC</i>	43
<i>2.4.4. Definição de atividade</i>	48
<i>2.4.5. Fases do sistema ABC</i>	52
<i>2.4.6. Alocação dos recursos e atividades</i>	57
<i>2.4.7. Direcionadores de recursos e atividades</i>	59
2.5. Resultado por linha de produtos em empresas comerciais	62
2.6. Ponto de equilíbrio	65
3. METODOLOGIA	69
3.1. Perguntas de pesquisa	69

3.2. Definição de termos e variáveis	70
3.2.1. <i>Definição constitutiva de termos e variáveis</i>	70
3.2.2. <i>Definição operacional de termos e variáveis</i>	72
3.3. Delineamento da pesquisa	73
3.4. População e amostra	74
3.5. Dados	75
3.5.1. <i>Tipos de dados</i>	75
3.5.2. <i>Instrumentos de pesquisa</i>	75
3.5.3. <i>Coleta de dados</i>	76
3.6. Tratamento dos dados	77
3.7. Limitações da pesquisa	78
4. PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS COMERCIAIS FUNDAMENTADA NO ABC	79
4.1. Apresentação da empresa Agrofel	79
4.1.1. <i>Histórico</i>	79
4.1.2. <i>Estrutura organizacional</i>	81
4.1.3. <i>Caracterização da filial tomada como base para o estudo</i>	82
4.2. Metodologia de alocação dos gastos às atividades, em empresas comerciais ..	83
4.2.1. <i>Particularidades da empresa comercial</i>	83
4.2.2. <i>Pressuposto do sistema ABC para empresas comerciais</i>	85
4.2.3. <i>Etapas de alocação dos gastos às atividades em empresas comerciais</i>	86
4.3. Parâmetros de alocação das atividades por linha de produtos	117
4.4. Apuração do resultado por linha de produtos em empresas comerciais	119
4.5. Determinação do ponto de equilíbrio por linha de produtos em empresas comerciais	121
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	124
5.1. Conclusões	124
5.2. Recomendações	125
BIBLIOGRAFIA	127
ANEXOS	131

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Esquema comercial.....	24
Figura 2 –Fluxo do fornecimento e demanda de recursos no ABC.....	44
Figura 3 - Apropriação de custos no ABC.....	46
Figura 4 - Diferenças entre o sistema tradicional e o ABC/ABM.....	47
Figura 5 – Estrutura de um sistema de custeio baseado em atividade.....	48
Figura 6 –Atividades consumindo recursos e gerando produtos.....	49
Figura 7 - Funções, processos de negócio, atividades, tarefas e operações.....	51
Figura 8 - Exemplos de geradores de custos das atividades.....	56
Figura 9 - Representação gráfica do ponto de equilíbrio.....	66
Figura 10 - Estrutura Organizacional da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.....	81
Figura 11 - Pressuposto do sistema ABC para a Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.....	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais funções de um intermediário.....	26
Quadro 2 - Atividades e processos por departamento da filial objeto de estudo.....	87
Quadro 3 - Despesas com pessoal.....	96
Quadro 4 - Despesas com veículos.....	97
Quadro 5 - Despesas com comunicações.....	97
Quadro 6 - Despesas Administrativas.....	98
Quadro 7 - Despesas com publicidade e propaganda.....	98
Quadro 8 - Despesas financeiras.....	99
Quadro 9 - Despesas tributárias.....	99
Quadro 10 - Linhas de produtos comercializados pela Agrofel.....	100
Quadro 11 - Consumo do recurso salários com encargos pelos processos.....	101
Quadro 12 - Consumo do recurso ajuda de celular pelos processos.....	101
Quadro 13 - Consumo do recurso manutenção de veículos pelos processos.....	102
Quadro 14 - Consumo do recurso combustíveis pelos processos.....	102
Quadro 15 - Consumo do recurso depreciação de veículos pelos.....	103
Quadro 16 - Consumo do recurso embratel pelos processos.....	103
Quadro 17 - Consumo do recurso telefone pelos processos.....	104
Quadro 18 - Consumo do recurso despesas postais e telegráficas pelos processos..	105
Quadro 19 - Consumo do recurso aluguéis pelos processos.....	105
Quadro 20 - Consumo do recurso água pelos processos.....	106
Quadro 21 - Consumo do recurso assinaturas e mensalidades pelos processos.....	106
Quadro 22 - Consumo do recurso bens de valores relevantes pelos processos.....	107
Quadro 23 - Consumo do recurso despesas com legalizações pelos processos.....	107

Quadro 24 - Consumo do recurso depreciação equipamentos de informática pelos processos.....	108
Quadro 25 - Consumo do recurso serviços de terceiros pelos processos.....	108
Quadro 26 - Consumo do recurso limpeza e conservação pelos processos.....	109
Quadro 27 - Consumo do recurso luz pelos processos.....	110
Quadro 28 - Consumo do recurso material de expediente pelos processos.....	110
Quadro 29 - Consumo do recurso manutenção de equipamentos de informática pelos processos.....	111
Quadro 30 - Consumo do recurso viagens e representações pelos processos.....	112
Quadro 31 - Consumo do recurso publicidade e propaganda pelos processos.....	112
Quadro 32 - Consumo do recurso promoções pelos processos.....	113
Quadro 33 - Consumo do recurso brindes pelos processos.....	113
Quadro 34 - Consumo do recurso despesas bancárias pelos processos.....	114
Quadro 35 - Consumo do recurso impostos e taxas municipais pelos processos.....	114
Quadro 36 - Consumo do recurso impostos e taxas estaduais pelos processos.....	115
Quadro 37 - Mapa de distribuição dos recursos para os processos.....	116
Quadro 38 - Consumo dos processos pelas linhas de produtos.....	117
Quadro 39 - Mapa de alocação do custo dos processos para as linhas de produtos.....	118
Quadro 40 - Demonstração do resultado por linha de produtos.....	119
Quadro 41 - Demonstração do ponto de equilíbrio por linha de produtos.....	121

RESUMO

Este trabalho objetivou o desenvolvimento de um sistema de custos para empresas comerciais, fundamentado no custeio baseado em atividades.

Para alcançar o objetivo proposto, fez-se uma pesquisa descritiva do tipo exploratória, tomando por base uma empresa do ramo comercial do setor privado, denominada Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. – situada na cidade de Palmeira das Missões – RS.

Com base na fundamentação teórica e nas informações obtidas junto a empresa, foi desenvolvida uma metodologia, fundamentada no ABC, para alocação dos gastos em empresas comerciais.

Assim, inicialmente foram identificadas as atividades e processos em cada departamento da empresa. Na seqüência, elaborou-se o dicionário de atividades e processos, o qual descreveu detalhadamente sobre como é executada cada atividade e como essas formam os processos. Após essas etapas, foram levantadas todas as espécies de recursos consumidos. Na fase seguinte, identificou-se os objetos de custeio, sobre os quais recairão todos os gastos indiretos. Finalmente foram definidos os direcionadores de recursos e de atividades/processos.

Desenvolveu-se também uma configuração para apuração do resultado e uma forma de determinação do ponto de equilíbrio por linhas de produtos em empresas comerciais.

ABSTRACT

This work objectified the development of a cost system for commercial companies based on activity-based costing.

To reach the considered objective a descriptive research of explorer became taking for base a company of the commercial branch of the private sector, called Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. – situated in the city of Palmeira das Missões – RS.

On the basis of theory review and in the gotten information by the company was developed a methodology based on ABC, for allocation of the expenses in commercial companies.

Thus, the activities and processes in each department of the company had been initially identified. In the sequence, one elaborated the dictionary of activities and processes, which described at great length on as each activity is executed and as these form the processes. After these stages, had been raised all the species of consumed resources. In the following phase, the cost objects had been identified, on which they will fall again all the indirect expenses. Finally, the resources and activities/process drivers had been defined.

One also developed a pattern for verification of the result and a form of determination of the break-even point for products's lines in commercial companies.

1. INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta uma idéia geral sobre o tema em estudo, salientando a importância do mesmo. Também evidencia o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos do trabalho. Finalmente apresenta a justificativa teórica-empírica e a organização do estudo.

1.1 Tema e problema

A competitividade é uma realidade para todos os segmentos de mercado e para todas as empresas. Devido a similaridade em qualidade e eficiência, o produto em si não representa um diferencial competitivo. Serviços de qualidade e preços competitivos parecem ser os grandes trunfos para as empresas crescerem no mercado em que atuam.

A forte competição vem forçando uma baixa constante nas margens de lucro, expondo as empresas a um elevado nível de risco, pois o limite entre o lucro e o prejuízo estão muito próximos. Esses fatores fazem os administradores requererem, cada vez mais, informações adequadas sobre o seu negócio.

Como sobreviver neste ambiente de mercado, onde se têm gastos crescentes e margens sobre a venda cada vez mais baixas? Sob os aspectos relacionados a custos, acredita-se que somente conseguirão manter continuidade as empresas que tiverem suas atividades bem mensuradas, aferindo regularmente a estrutura de gastos por produto, linha de produtos e unidades de negócios.

Entretanto, conhecer o real resultado das empresas representa uma tarefa bastante difícil, pois uma série de variáveis apresentam-se como complicadoras para uma mensuração mais acurada do mesmo. Por outro lado, é imprescindível a obtenção de informações sobre o desempenho das organizações e de seus segmentos.

As empresas brasileiras, até bem pouco tempo, conviviam num ambiente de inflação muito elevada e com algumas proteções quanto à concorrência de empresas de outros países. As ineficiências da administração e operacionalização do negócio eram facilmente encobertas pelo aumento do preço dos produtos. Com a queda da inflação e a abertura do mercado, as empresas estão sendo obrigadas a rever suas estruturas de gastos a fim de se tornarem mais enxutas e competitivas.

As empresas comerciais, de um modo geral, utilizam-se de sistemas tradicionais para mensurar seus resultados, gerando poucas informações para dar subsídio nas decisões de seus administradores. A contabilidade tradicional fornece um resultado global da empresa. Dentro desse enfoque, não identifica quais produtos, linhas de produtos ou unidades de negócios são mais interessantes para a organização.

Num processo evolutivo, surgiu, então, a contabilidade gerencial, com o propósito de gerar informações adequadas às necessidades dos gestores. Para IUDÍCIBUS (1995, p.21), “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se *encaixem* de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.”

Referindo-se à contabilidade gerencial, PADOVEZE (1994, p.33) explicita que o “ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação como ferramenta para a administração.”

Neste ambiente, o sistema de custeio baseado em atividades, revela-se como um importante instrumento para gerar informações que podem auxiliar no processo de tomada de decisões. O sistema ABC – Activity Based Costing ou custeamento baseado em atividades – vem ocupando um espaço como ferramenta para gerar informações. NAKAGAWA (1994, p.30) afirma que o “ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitude dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos).”

No entanto, quanto à literatura disponível, relacionada a custos e desempenho, observa-se que a maior parcela ainda está direcionada às indústrias. É importante ressaltar que, para as empresas comerciais, as quais têm uma participação expressiva na economia, a literatura é bastante escassa no que concerne a alocação de seus gastos e apuração do resultado por segmento de análise.

Esse fato faz-se revelar como de fundamental importância para a realização do presente trabalho. Assim, esta pesquisa procura responder a seguinte questão-problema:

“Qual é a configuração de um sistema de custos para uma empresa comercial, fundamentado no custeio baseado em atividades?”

1.2. Objetivos

O objetivo geral do presente trabalho consiste em desenvolver um sistema de custos para uma empresa comercial, fundamentado no custeio baseado em atividades, por meio de um estudo de caso.

Constituem-se objetivos específicos da pesquisa os seguintes:

- desenvolver uma metodologia fundamentada no custeio baseado em atividades, para alocação dos gastos às atividades em uma empresa comercial;
- discutir parâmetros de alocação do custo das atividades por linhas de produtos, baseado no ABC em uma empresa comercial;
- apresentar uma configuração para apurar o resultado por linha de produtos, utilizando o custeio baseado em atividades, em uma empresa comercial; e
- propor uma forma de determinação do ponto de equilíbrio, em uma empresa comercial, para cada linha de produtos.

1.3. Justificativa teórica-empírica

O ramo comercial dispõe de poucos estudos relacionados a forma de custeamento de suas atividades. Talvez, tal ocorra, pelo fato de a contabilidade de custos ter sido mais desenvolvida para atender a indústria, a partir do advento da revolução industrial.

As empresas comerciais realizam uma série de atividades, as quais demandam recursos, e estes, a exemplo das empresas industriais, precisam ser alocados aos produtos, a fim de apurar o custo e determinar o preço de venda de cada produto ou linha de produtos.

A contabilidade financeira fornece resultados globais da empresa, não demonstrando o desempenho de partes dessa, como: linhas de produtos, ponto de venda etc. Algumas vezes recorre-se a sistemas tradicionais de alocação de gastos, o que também, devido ao seu elevado grau de arbitrariedade, distorce o real resultado, podendo prejudicar drasticamente as decisões estratégicas das empresas.

Com o potencial que demonstra o ABC, sua aplicação na empresa comercial pode significar um avanço em termos de informações. A partir da implementação dessa metodologia de custeio, pode-se verificar como os recursos estão sendo consumidos pela empresa, identificando quais atividades consomem os recursos e, por sua vez, como são utilizadas pelas diversas linhas de produtos. Assim, os gestores poderão ter facilitadas as tomadas de decisões, tanto as estratégias econômicas quanto as mercadológicas.

Nesse sentido, a presente pesquisa possui relevância teórica ao procurar contribuir para o entendimento da aplicação do sistema ABC no comércio, desenvolvendo uma proposta de um sistema de custeio fundamentado nessa metodologia para aplicação em uma empresa comercial

Salienta-se, também, que o estudo pretende ajudar no preenchimento da lacuna existente no que tange a pesquisas empíricas realizadas em empresas comerciais. Atualmente, a maioria dos estudos e bibliografias disponíveis estão voltados

às empresas do ramo industrial. Por isso, qualquer tentativa de implementar um sistema de custos em outro tipo de empresa demanda uma série de adaptações.

Sob o ponto de vista prático, esta pesquisa justifica-se pelo fato de que, a partir de um embasamento teórico, será desenvolvido um sistema de custos, alicerçado no ABC, que poderá ser utilizado por empresas comerciais. A proposta que será esboçada poderá ser utilizada, com as devidas adaptações, por outras empresas com características semelhantes. Se não for implementada nessa configuração, mas, pelo menos, suscite críticas e busque outras alternativas de custeamento para dar o devido suporte ao processo de gestão em empresas comerciais.

1.4. Organização do estudo

Considerando-se o problema de pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho será organizado em quatro capítulos, além das conclusões e recomendações para futuros trabalhos.

No capítulo 1, apresenta-se uma idéia geral sobre o tema em estudo, salientando a importância do mesmo. Na seqüência, evidencia-se o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos do trabalho. Por último, apresenta-se a justificativa teórica-empírica e a organização do estudo.

No capítulo 2, será evidenciada a fundamentação teórica do estudo. Inicialmente será caracterizada a empresa comercial, explicitando sua função. Também será apresentada a conceituação e classificação dos custos – em relação à apropriação aos produtos e aos níveis de produção numa unidade de tempo. Além disso, são

detalhados os principais sistemas de custeio classificados como tradicionais: absorção, direto e RKW. Será dado um enfoque especial ao Activity Based Costing – ABC, para o qual serão apresentados aspectos conceituais, importância, pressuposto fundamental, definição de atividade, além de suas fases para implementação e direcionadores de recursos e atividades. A fundamentação teórica também contemplará o resultado por linha de produtos em empresas comerciais e ponto de equilíbrio.

O capítulo 3 apresenta a metodologia da pesquisa. Inicialmente serão apresentadas as perguntas de pesquisa, as quais conduzirão à resolução do problema. Na seqüência, é feita a definição constitutiva e operacional de termos e variáveis. Através do delineamento da pesquisa, explicita-se o tipo de estudo. Ainda dentro da metodologia, será definido a população e amostra utilizada para a pesquisa, os tipos de dados e os instrumentos utilizados para coleta. Finalmente apresentam-se as técnicas que serão utilizadas no tratamento dos dados.

No capítulo 4, faz-se a descrição e análise do estudo de caso. Inicialmente será apresentada a empresa e caracterizada a filial tomada como base para o estudo. Na seqüência, propõe-se uma metodologia de alocação de gastos às atividades em empresas comerciais, evidenciando todas as fases para sua aplicação. Ainda neste capítulo, serão discutidos parâmetros de alocação do custo das atividades para as linhas de produtos. Também será desenvolvido uma configuração para apuração do resultado e verificação do ponto de equilíbrio por linha de produtos em empresas comerciais.

Por fim, serão apresentadas as conclusões da presente pesquisa e recomendações para novos estudos sobre o assunto.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Através da fundamentação teórica, é caracterizada a empresa comercial, explicitando sua função. Dar-se-á também a conceituação e classificação dos custos, segundo à apropriação aos produtos e aos níveis de produção. Serão apresentados os conceitos básicos dos sistemas de custeios, considerados tradicionais, tais como: absorção, direto e RKW - Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Será detalhado o sistema de custeio baseado em atividades, apresentando seus aspectos conceituais, importância, pressuposto fundamental, definição de atividade, além de suas fases para implementação e direcionadores de recursos e atividades. Finalmente a fundamentação teórica contemplará o resultado por linha de produtos em empresas comerciais e ponto de equilíbrio.

2.1 Caracterização da empresa comercial

Segundo BERNARDI (1996, p.98), “toda e qualquer atividade exercida por prática de atos de comércio é considerada comercial, o que envolve a troca, permuta, intermediação entre o produtor e o consumidor, com objetivo de lucro.” Afirma também que as empresas comerciais, por exercerem a atividade econômica de intermediação entre o produtor e o consumidor final, fecham o ciclo econômico, atuando de duas formas distintas, comercializando no atacado e/ou no varejo.

SPOHN e ALLEN, apud LAS CASAS (1992, p.16) explicitam que “varejo é a atividade comercial responsável por providenciar mercadorias e serviços desejados pelos consumidores.”

Para KOTLER (1994, p.480), “um varejista ou loja de varejo é qualquer empresa comercial cujo volume de vendas decorre, principalmente, no varejo.” Explicita que as organizações varejistas são variadas e novas formas continuam surgindo. Cita como principais tipos de loja de varejo, as de especialidade, departamentos, supermercados, conveniências, superlojas, lojas mistas, hipermercados, lojas de descontos, varejos de liquidação e showrooms de venda por catálogo.

COBRA (1993, p.304) diz que “a função do varejo é realizar a venda de produtos e/ou serviços a consumidores finais. Como elo de ligação entre a produção e o consumo, o varejista desempenha importante papel na sociedade moderna. De um lado, ajuda a escoar a produção dos fabricantes; de outro, ajuda as pessoas a realizarem sonhos através da posse de produtos.”

Nesse sentido, KOTLER (1994, p.480) diz que o varejo inclui todas as atividades envolvidas na venda de bens e serviços diretamente aos consumidores finais para uso pessoal. Utilizando essa forma de venda, não importa se a empresa é fabricante, atacadista ou varejista, está praticando varejo. Não importa como os bens ou serviços são vendidos (venda pessoal, correio, telefone ou máquina automática) ou onde são vendidos (em uma loja, na rua ou na residência do consumidor).

BERNARDI (1996, p.99) explica que o comércio varejista, na concepção comercial, exercita a intermediação entre o produtor e o consumidor final, com a finalidade de obter lucro. Por ser o elo e contato mais próximo com o consumidor final, deve estar atento aos princípios básicos de atendimento e a técnicas mercadológicas apropriadas, de modo que consiga efetivamente atingir o mercado e o consumidor. Enquanto a indústria gera produtos, o comércio varejista produz

atendimento e serviços ao mercado, buscando a satisfação do cliente e a manutenção de relações saudáveis com o mercado.

COBRA (1993, p.306), afirma que “o varejista tem como atividade básica a satisfação da necessidade dos consumidores. Por essa razão, a sua atividade é de importância no mundo dos negócios.” Explicita que o sucesso ou fracasso do varejista está em saber comprar, para atender adequadamente as necessidades do seu público consumidor. Caso contrário, um produto não vendido pode transformar-se em um encalhe que pode levar a empresa varejista a ter prejuízos.

No que diz respeito ao comércio atacadista, BERNARDI (1996, p.98) afirma que:

“atua em função de maiores volumes comprados e vendidos ou grandes lotes e tem como finalidade principal suprir o comércio varejista.

Diferencia-se na intermediação, na cadeia de transações, pois encontra-se entre o produtor e o comércio varejista com a finalidade de facilitar a distribuição do produto, atendendo, atingindo e suprindo o comércio varejista.

Entre as várias razões que justificam o comércio atacadista destacam-se a capacidade de distribuição e a cobertura de mercado, além dos volumes transacionados, de certa forma ‘terceirizando’ para o produtor a cobertura de mercado.”

KOTLER (1994, p.480), referindo-se aos intermediários – varejistas, atacadistas e organizações de distribuição física, faz a seguinte afirmação:

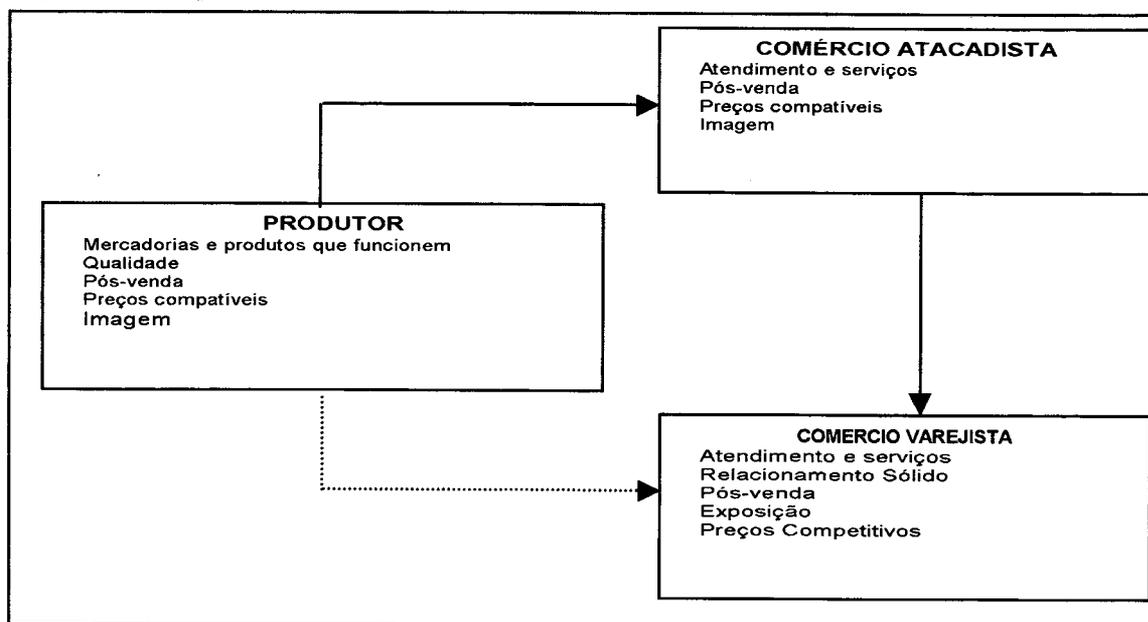
“Em vez de produzir utilidade de forma, esses intermediários produzem utilidades de local, tempo e posse. Alguns intermediários são muito grandes e poderosos, chegando a dominar os fabricantes que negociam com eles. Muitos estão usando planejamento estratégico, sistema de informações avançados e ferramentas de marketing. Estão mensurando o desempenho mais em termos de retorno sobre o investimento do que em termos de margem de lucro. Estão segmentando seus

mercados e melhorando metas de mercado-alvo e posicionamento. Buscam agressivamente a expansão de mercado e estratégias de diversificação.”

Para BERNARDI (1996, p.99), “a regra básica de qualquer estabelecimento comercial bem sucedido é identificar o que o cliente quer, mercadorias e produtos que funcionem, atendimento e serviços, certeza de atendimento pós vendas, qualidade e preços compatíveis.”

Para esclarecer o papel das empresas comerciais, a Figura 1 apresenta o esquema comercial, o qual demonstra as atribuições dos setores produtivo, comércio atacadista e varejista.

Figura 1 - Esquema comercial



Fonte: BERNARDI, Luiz Antonio. *Política e formação de preços : uma abordagem competitiva sistêmica e integrada*. São Paulo: Atlas, 1996. p.100.

O produtor é o responsável por fabricar produtos que funcionem, que sejam de boa qualidade e com preços compatíveis. Também deve atender o pós-venda (assistência técnica) e manter uma boa imagem da empresa e de seus produtos.

Por sua vez, o papel do comércio atacadista é de prestar um bom atendimento, acompanhar o desempenho dos produtos e satisfação do consumidor final no pós-venda, operar com preços compatíveis, além de trabalhar a imagem de sua marca.

O comércio varejista tem a tarefa de fazer chegar os bens até o cliente final, deve atender bem os clientes e também prestar serviços de qualidade. Por ser o último elo de ligação entre o produtor e o consumidor, o varejista deve manter um relacionamento sólido com seus clientes e o pós-venda deve ser constante. Os preços no varejo devem ser competitivos, visto que esse é o último na cadeia, um erro de posicionamento dessa variável tem influência direta no seu desempenho. A exemplo dos demais, também deve trabalhar a imagem da empresa, transmitindo credibilidade a seus clientes.

Referindo-se as particularidades do comércio, BERNARDI (1996, p. 138), afirma que:

“usualmente, a atividade mercantil tem apoio de uma administração centralizada ou descentralizada, várias lojas ou uma loja com vários departamentos. Similarmente à produção industrial, a mercadoria vendida é comercializada em departamentos, lojas ou o que se entende como centros geradores de resultado, isto é, o lugar onde as receitas são geradas, portanto todas as atividades de apoio devem ser alocadas ou distribuídas aos mesmos.”

Segundo LAS CASAS (1992, p.17), para a venda a consumidores finais há várias funções a serem desempenhadas pelo intermediário. O quadro 1 relaciona as principais funções.

Quadro 1 - Principais funções de um intermediário

<p><i>Vendas:</i> promover o produto junto a clientes potenciais.</p> <p><i>Compras:</i> comprar uma variedade de produtos de vários vendedores, usualmente para revenda.</p> <p><i>Seleção:</i> fazer um sortimento de produtos, geralmente inter-relacionados, para os clientes potenciais.</p> <p><i>Financiamento:</i> oferecer crédito a clientes potenciais para facilitar a transação; providenciar também recursos para os vendedores para ajudá-los a financiar seus negócios.</p> <p><i>Armazenamento:</i> proteger o produto e manter estoques para oferecer melhores serviços ao consumidor.</p> <p><i>Distribuição:</i> comprar em grande quantidade e dividi-la em quantidades desejadas pelos clientes.</p> <p><i>Controle de qualidade:</i> avaliar a qualidade dos produtos e ajudar no seu melhoramento.</p> <p><i>Transportes:</i> movimentação física do produto do produtor ao consumidor.</p> <p><i>Informações de marketing:</i> prestar informações aos fabricantes sobre condições de mercado, incluindo volume de vendas, tendências de moda e condições de preços.</p> <p><i>Riscos:</i> absorver riscos dos negócios, especialmente riscos de manutenção de estoques, obsolescência de produtos etc.</p>
--

Fonte: WEBSTER Jr. (1974) apud LAS CASAS, Alexandre Luzzi. *Marketing de varejo*. São Paulo: Atlas, 1992, p.17.

Verifica-se que são muitas as funções de um intermediário. O papel do comerciante é muito importante na cadeia, pois é o responsável em fazer chegar aos consumidores os produtos que necessitam nas quantidades e condições adequadas.

Observa-se também que a operacionalização de uma empresa comercial dá-se por uma série de processos inter-relacionados.

2.2 Conceituação e classificação dos custos

PADOVEZE (1994, p.202) diz que custos “são os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos.”

De acordo com CREPALDI (1998, p.56), custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos a atividade de produção.”

BERNARDI (1996, p.102) explicita que, “para qualquer atividade comercial, custos referem-se aos gastos efetuados na compra de mercadorias, objeto da comercialização, que irão gerar as vendas e o resultado da empresa.”

No que concerne a classificação dos custos, MARTINS (1996, p.51), diz que tal pode ser realizado de acordo com sua apropriação aos produtos e com os níveis de produção numa unidade de tempo. Quanto à apropriação aos produtos, afirma que podem ser classificados em diretos ou indiretos. São classificados como custos diretos, todos aqueles que possibilitam uma medida de consumo; sua apropriação aos produtos é bastante simples, basta multiplicar o fator de consumo pela quantidade produzida e para chegar ao valor monetário, multiplica o resultado desse cálculo pelo custo unitário do fator que está sendo apropriado. Por sua vez, os custos indiretos não permitem uma medida de consumo, sua alocação aos produtos é feita de acordo com algum critério estabelecido, normalmente rateio, baseado no consumo de matéria-prima, mão-de-obra direta ou custos diretos totais.

LEONE (1981, p.54) explicita que “todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto”. Por

outro lado, afirma que todo o item de custo que necessite de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto.

Segundo IUDÍCIBUS e MARION (1990, p.156), “custos diretos são aqueles que se identificam com o produto. São apropriados (acumulados) diretamente ao produto. Conhece-se exatamente quanto cada produto absorveu de custo.” Afirmam também que os “custos indiretos são aqueles não identificáveis por produto. Não há uma medida objetiva, mas há a necessidade de estimar, de distribuir os custos aleatoriamente por produto (rateio).”

MARTINS (1996, p.53) salienta que existem custos por natureza caracterizados como diretos, porém, devido as dificuldades de medida ou irrelevância quanto ao valor, são lançados no rol dos custos indiretos.

De acordo com o volume de atividades numa unidade de tempo, os custos classificam-se em fixos e variáveis. GALLORO & ASSOCIADOS (1992, p.19), afirmam que “fixo, são custos que num certo período de tempo e numa certa capacidade instalada não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa.” Por outro lado, “o valor total dos custos variáveis modificam-se em proporção direta à quantidade produzida.”

Para IUDÍCIBUS (1995, p.143), custos e despesas variáveis são “os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade.” Acrescenta que algumas despesas variam proporcionalmente com a variação das vendas, mais do que a produção, citando como caso típico a comissão sobre vendas. Já os custos e despesas fixas são “teoricamente definidos como os que se

mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações da atividade ou das vendas.”

PADOVEZE (1994, p.217) diz que são chamados de custos e despesas variáveis todos aqueles cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades. Os custos fixos conceitualmente não variam em relação ao volume produzido ou vendido.

Nesse sentido, HORNGREN (1985, p.21), afirma que:

“custos variáveis e custos fixos são, via de regra, definidos em termos da variação de um custo total em relação às variações de quantidade de uma atividade escolhida. As bases das atividades são variadas: elas podem ser o número de encomendas processadas, o número de linhas faturadas num departamento de faturamento, o número de entradas num teatro, o número de quilos processados num depósito, as horas de trabalho numa linha de montagem, o número de voltas num parque de diversões, a quilometragem por assento numa companhia de aviação, o montante das vendas de uma quitanda ou algum outro índice de volume.”

Complementa que os custos variáveis são uniformes por unidade, mas seu total varia na razão direta do total da atividade ou do volume relacionado. Por outro lado, o custo fixo não varia no total, mas vai diminuindo unitariamente com o aumento do volume.

Ressalta-se que a classificação dos gastos preconizada pelos autores, em diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, adotada na indústria, é perfeitamente enquadrável em outros tipos de empresas como a comercial ou de prestação de serviços.

2.3. Sistemas de custeio

Sistema de custeio significa a metodologia que é utilizada para acumular os gastos por produtos.

Nesse sentido, LEONE (1981, p.32) diz que “a contabilidade de custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades.”

Os diversos sistemas atendem a múltiplas finalidades do custo, pois cada método, com suas características, apresenta resultados diferentes numa mesma situação. Cabe ao contador ou administrador eleger o sistema de custeio que melhor se adequa às suas necessidades.

Pode-se buscar através de um sistema de custeio o valor do custo de produção de um determinado produto para finalidades contábeis, ou o sistema poderá ser instrumento para auxiliar no controle e no processo de tomada de decisões.

Para finalidades contábeis, o sistema utilizado deve estar de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. No entanto, se o fim é obter informações para controle ou tomada de decisões, essa preocupação deixa de existir, possibilitando ao profissional uma série de alternativas a serem exploradas.

Nesse sentido BEULKE e BERTÓ (1988, p.9), afirmam que “o custo de um produto é algo muito relativo e que está normalmente vinculado a uma série de fatores.” Entre esses fatores, destacam o sistema de custeio adotado, as bases físicas utilizadas e os valores monetários considerados. Explicitam que cada combinação

apresenta certamente um custo do produto diferente. Desta forma a combinação deve estar adequada com os objetivos de cálculo.

PADOVEZE (1994, p.221) afirma que “basicamente temos três métodos de custeamento, baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas.” São eles: custeio direto ou variável, custeio por absorção e custeio integral. Explicita que essas metodologias são consideradas clássicas na teoria de contabilidade de custos.

Para CHING (1997, p.29), “a visão tradicional é de que os custos de produção podem ser classificados em custos variáveis, segundo o nível de produção, e custos fixos. Esta classificação depende do horizonte de tempo assumido, porque mais custos fixos se tornam variáveis a longo prazo.” Cita como tratamentos tradicionais de custeio, o custeio total ou absorção e o custeio direto.

Dessa forma, pode-se destacar como sistemas tradicionais de custeio, o por absorção, o direto e o RKW - Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit.

2.3.1. Custeio por absorção

Segundo LEONE (1997, p.26), “o critério do custo por absorção é aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços. O critério, para tanto precisa recorrer a uma série de rateios por causa dos custos comuns, de difícil identificação ou não relevantes.”

MARTINS (1996, p.41) afirma que “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; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.”

Para PADOVEZE (1994, p.222), o custeio por absorção “é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição”.

Como pontos positivos do custeio por absorção, CREPALDI (1998, p. 133) cita a fixação de preços de venda mais reais - engloba todos os custos da empresa nos custos unitários; o fato de basear-se nos princípios fundamentais de contabilidade - aceito para efeitos fiscais - além do sistema de custeio por absorção demonstrar índices de liquidez mais reais. Como críticas ao custeio por absorção, salienta a arbitrariedade na distribuição dos custos indiretos e a dificuldade de comparação quando acontece alteração no volume de produção. Isso não permite análise do tipo relação custo/volume/lucro, dificulta o controle orçamentário e a determinação de padrões.

Fazendo uma crítica ao absorção, CHING (1997, p.20) afirma que “a alocação de *overhead*¹ para o custo do produto, no sistema tradicional, é arbitrária, porquanto não reflete adequadamente a demanda de recursos de cada produto individualmente nem como os custos indiretos vão comportar-se se o volume de produção alterar-se.”

Infere-se pelo exposto que o custeio por absorção demonstra eficácia em casos nos quais a finalidade do sistema é custear produtos para efeitos contábeis.

¹ Parcela de custos não identificáveis por produtos – gastos gerais de fabricação.

Não obstante, parece ser útil em empresas que não apresentam oscilações nos volumes de produção e, também, naquelas que operam num ambiente de pouca ou nenhuma concorrência.

2.3.2. Custeio direto

LEONE (1997, p.360) explicita que o critério do custo direto (ou variável) é aquele que só inclui, no custo das operações dos produtos, serviços e atividades, os custos diretos e variáveis. Para que um custo (ou uma despesa) detenha as condições necessárias para compor o custo de um produto, por exemplo, é necessário que esse custo seja facilmente identificado com o produto, isto é, seja direto (onde não haja a necessidade de rateio) e que seja variável diante da variabilidade de um indicador que represente o produto, a operação, o processo, o componente ou a atividade.

De acordo com PADOVEZE (1994, p.221), o sistema de custeio direto acumula, para apuração do custo dos produtos, somente os custos e despesas diretamente relacionadas aos mesmos. Os custos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período.

TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA (1995, p.37) ressalta que:

“o sistema de custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerados apenas os custos variáveis dos produtos vendidos; os custos fixos ficam separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para resultado; dessa forma, possibilitam a apuração da margem de contribuição, quando confrontados os custos variáveis aos valores de receita líquida do período objeto da análise.”

Através do sistema de custeio direto, é identificada a margem de contribuição por produto ou outra segmentação de análise desejada, pressupondo que esta irá cobrir os custos e despesas fixas e formar o lucro da empresa.

De acordo com BERNARDI (1996, p.159), “margem de contribuição de um produto, mercadoria ou serviço é a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda. Isto significa que pode-se avaliar o quanto cada venda contribui para pagar os custos fixos e despesas fixas.”

Como vantagens do sistema de custeio direto, pode-se citar que os custos dos produtos são mensurados de forma objetiva, evitando, dessa forma, arbitrariedades. Este sistema também demonstra um bom potencial no que concerne ao apoio na tomada de decisões principalmente as que envolvem volume e preço. Porém, devido à exclusão dos custos fixos indiretos, esse sistema fere os princípios fundamentais de contabilidade e altera o resultado do período, não sendo válido para fins legais.

É importante salientar que, quando a produção e vendas da empresa andam em perfeita sincronia, o resultado final, independente do sistema utilizado, absorção ou direto, é praticamente o mesmo, visto que, os sacrifícios são considerados no resultado no mesmo período. Segundo MOORE e JAEDICKE (1967) apud PADOVEZE (1994, p.235) “ quando vendas e produção estão em equilíbrio a qualquer nível de operação, os resultados tendem a ser os mesmos sob qualquer dos dois custeios variável ou absorção.”

2.3.3. *RKW*

No que concerne ao sistema de custeio *RKW*, MARTINS (1996, p.236) explicita que, “trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP – Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

O *RKW*, conforme CREPALDI (1998, p.227), “consiste em alocar todos os gastos à unidade de produto, prevendo um determinado volume de atividade.” Salaria que esse método apresenta algumas dificuldades práticas e limitações conceituais, especialmente no que concerne aos seguintes aspectos: verificação do custo unitário do produto no dia-a-dia, já que ele contém uma parcela do custo fixo total; aferição das despesas operacionais por unidade; efeitos dos custos fixos devido as oscilações no volume de produção; e, quantidade excessiva de rateios, para alocar os custos fixos aos departamentos e destes aos produtos, gerando, desta forma muitas distorções.

MARTINS (1996, p.236) explicita que o *RKW* se utiliza de técnicas de rateio semelhantes às utilizadas tradicionalmente para apropriação de custos indiretos de produção, ou seja, primeiramente faz-se a alocação de custos e despesas aos diversos departamentos da empresa, para depois ir-se procedendo as várias séries de rateio, de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.

O *RKW* constitui-se num dos mais tradicionais sistemas de custeio. Sua metodologia de alocação dos gastos exige uma série de rateios, muitas vezes de forma

arbitrária o que, na maioria dos casos, distorce os custos finais. Uma particularidade deste sistema é a alocação aos produtos também da parcela referente às despesas, dessa forma, evidencia-se um resultado final por produto se confrontado com as vendas.

2.4. Activity Based Costing - ABC

O sistema de custeio baseado em atividades, objetiva suprir as deficiências dos sistemas tradicionais, no que tange a geração e precisão nas informações referentes a custos e desempenho.

Nesse sentido, GLAUTIER (1994, p.456) diz que:

“O ABC é uma técnica que tenta aumentar a precisão na preparação de informações gerenciais de custos de produção e/ou serviços. Esta informação pode ser usada para avaliar a rentabilidade de um produto, estimar o valor de uma atividade e fixar o preço do produto. As duas técnicas utilizadas no passado para solucionar estes problemas foram custos totais (custeio por absorção) e custos variáveis (custeio variável) (...). O custeio por absorção admitia a distribuição de custos indiretos subjetiva e arbitrariamente, enquanto o custeio variável simplesmente ignorava os custos indiretos. Nenhum destes dois extremos era aceitável. O custeio variável não poderia ser utilizado para estimar o valor ou preço de ações, já que os custos indiretos significantes eram ignorados, mas poderia ser utilizado para tomada de decisões. O custeio por absorção poderia ser utilizado para fixar o preço do produto, mas tendia a ser inadequado para tomada de decisões devido a distribuição arbitrária dos custos indiretos.”

Nesta seção será focalizado conceitos e técnicas inerentes ao sistema de custeio baseado em atividades. Inicialmente será apresentado os aspectos conceituais e a importância do ABC. Na sequência, tem-se o pressuposto fundamental do mesmo, apontando suas particularidades e também as diferenças em relação aos sistemas tradicionais de custeio. Mais adiante, apresenta-se a definição de atividade, pois essas

constituem o fundamento do sistema. Ainda sobre ABC, é explicitada cada uma das fases do sistema. Finalmente faz-se menção à alocação de recursos e atividades e direcionadores de recursos e atividades.

2.4.1. Aspectos conceituais do ABC

Para NAKAGAWA (1994, p.11), o ABC não é um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não apura o custo de produtos e serviços para a elaboração de balanços e demonstração de resultados. O ABC é um novo método de análise de custos que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo de recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

PRICE WATERHOUSE (1995, p.16), menciona:

“Activity Based Costing, segundo seus idealizadores, Cooper e Kaplan, da Harvard Business Scholl, é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.”

De acordo com KAPLAN e COOPER (1998, p.94), “um sistema de custeio baseado na atividade oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.”

GARRISON e NOREEN (1994, p.203) explicitam:

“O custeio baseado em atividades aperfeiçoa os sistemas de custos da organizações obtendo maior precisão no custo do produto, da seguinte maneira:

Primeiro, o custeio baseado em atividades aumenta o número de divisões de custos utilizadas para acumular os custos indiretos (...).

Segundo, o custeio baseado em atividades muda a base utilizada para apropriar os custos indiretos aos produtos (...).

Terceiro, o custeio baseado em atividades muda a percepção do gerente sobre muitos custos indiretos, custos que antes eram compreendidos como indiretos (...), agora são identificados com atividades específicas e, dessa forma, reconhecidos como aplicáveis aos produtos individualmente.”

CHING (1997, p.41) diz que 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, conforme PADOVEZE (1994, p.238), pode ser definido “como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso”.

Segundo NAKAGAWA (1994, p.40), “o ABC é algo muito simples. 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.”

Quanto ao campo de aplicação, em princípio, o sistema de custeio ABC é aplicável a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza. KAPLAN e COOPER (1998, p.248) afirmam que, “embora o ABC tenha suas origens nas fábricas,

atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem”.

Nesse sentido, KENNEDY (1996, p.24), diz:

“Assim, embora o ABC estivesse inicialmente associado a indústria manufatureira, também é aplicado para a indústria de serviços, a qual não tem produção que dê origem a estoques e por este motivo a necessidade de produzir uma avaliação de estoques para propósitos de contabilidade financeira. Os benefícios que uma organização pode obter por adotar uma abordagem baseada em atividades vai muito além da limitada aplicação do ABC. Pesquisas recentes têm demonstrado que a utilização atual no Reino Unido de ABC/M está tão difundida no setor de serviços como no setor manufatureiro e tem demonstrado que o custeio de produto não é frequentemente o principal benefício derivado da adoção de ABC/M.”

Observa-se que o sistema de custeio ABC procura entender como a empresa está consumindo seus recursos, dessa forma, pode-se implementar medidas, a fim de utilizar com mais eficiência os recursos da empresa. Quanto ao campo de aplicação, verifica-se que as técnicas do ABC podem ser empregadas em qualquer tipo de organização.

2.4.2. Importância do ABC

O Sistema ABC, conforme COGAN (1994, p.1), diz respeito a uma das mais poderosas estratégias empresariais dos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram os serviços, avaliam iniciativas de qualidade, e impulsionam o melhoramento contínuo.

COOPER e KAPLAN (1988, p.103), dizem que:

“O custeio baseado em atividades não é projetado para motivar decisões automáticas. É projetado para fornecer informações mais precisas sobre a produção, atividades de suporte e custos dos produtos, para que a administração possa focar sua atenção nos produtos e processos com maior eficácia, isto é, para incrementar os lucros. Ele ajuda os gestores a tomar melhores decisões sobre o projeto de produtos, preço, marketing e mix, além de encorajar o aperfeiçoamento operacional contínuo.”

De acordo com MARTINS (1996, p.93), os fatores que impulsionaram este novo sistema foram, principalmente, o avanço tecnológico e a complexidade dos processos produtivos. Com os avanços tecnológicos, os custos indiretos apresentaram um grande crescimento. Também pelo fato das indústrias produzirem uma gama bem maior de produtos, os sistemas tradicionais de custeio passaram a ter dificuldades para atender a suas funções.

KAPLAN e COOPER (1998, p.14) afirmam que:

“Com o aumento da concorrência – e tendo o uso eficiente da mão-de-obra direta e das máquinas deixado de ser o maior diferencial competitivo –, os gerentes precisavam de informações mais precisas sobre os custos de processos, produtos e clientes do que poderiam obter com o sistema de relatórios financeiros externos. Os sistemas de custeio baseados na atividade (sistema ABC) surgiram em meados da década de 80 com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos.”

NAKAGAWA (1994, p.39) cita que “seu objetivo é o de *rastrear* as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Através desta análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado”. Explicita que o sistema ABC é mais capaz

de proporcionar aos gestores informações para que tomem decisões que privilegiem as atividades cujos desempenhos tenham como objetivo criar valor para os clientes e otimizar o lucro para os investidores.

Nesse sentido, ATKINSON et al. (1995, p.24) afirmam que:

“Gerenciamento baseado em atividades, corresponde ao processo de gerenciamento que utiliza a informação fornecida por uma análise do custeio baseado em atividades para aumentar a rentabilidade da organização. O gerenciamento baseado em atividades inclui a realização de atividades mais eficazmente, elimina a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para os clientes, incrementando o desenho de produtos e melhorando o desenvolvimento dos relacionamentos entre clientes e fornecedores. O objetivo do ABM é possibilitar que as necessidades dos clientes sejam satisfeitas, diminuindo a demanda por recursos na organização.”

Segundo KAPLAN e COOPER (1998, p.93), o ABC exige uma nova forma de pensar, pois, enquanto os sistemas tradicionais respondem perguntas sobre como alocar custos para a geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais, o sistema ABC aborda um conjunto inteiramente diverso de perguntas, tais como:

- a) Que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
- b) Quanto custa executar as atividades organizacionais e os processos de negócios?
- c) Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- d) Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

KENNEDY (1996, p.24) questiona o ABC fazendo o seguinte comentário:

“Pode-se, portanto, argumentar que o ABC é simplesmente um refinamento do custeio tradicional em que há mais taxas de absorção, uma para cada atividade, porém aplica estas taxas exatamente da mesma maneira como o custeio tradicional. O objetivo do sistema ABC é para ajustar custos indiretos na base de causa e efeito, isto é, os custos indiretos de produção são mais rigorosamente atribuídos aos produtos. Porém o leitor não deveria ter alguns custos, tais como aluguel de fábrica, para qual um direcionador não pode ser identificado. A alocação de tais custos aos produtos permanece arbitrária mesmo sob o ABC.”

Por outro lado, continuando, explicita que:

“Em circunstâncias em que custos indiretos de produção são uma grande parte do custo de produção total e onde estes custos indiretos são direcionados por outros fatores além do volume de produção, o ABC atribui mais destes custos diretamente aos produtos do que o custeio tradicional. Portanto, o ABC fornece um custo de produto mais preciso que o custeio tradicional. Porém os leitores deveriam ser cautelosos em chegar a conclusão que o ABC é um mecanismo para identificação do verdadeiro custo do produto.”

BRIMSON (1996, p.39) afirma que “a contabilidade por atividades fornece os fundamentos para alcançar a excelência empresarial, pela eliminação de distorções e subsídios cruzados causados pelas alocações de custo tradicionais, e fornece uma base para melhorar o custo e o desempenho.” Acrescenta que, através das informações por atividade, é possível ter uma visão clara de como a combinação do mix de produtos, serviços e atividades de uma empresa estão contribuindo para o resultado final. Também o potencial de redução de custos torna-se visível através da análise dos custos que não agregam valor.

De acordo com KAPLAN e COOPER (1998, p.249), quando o modelo ABC foi ampliado para além da fábrica, ao incluir atividades de marketing, vendas, logística, compras e equipes de apoio da empresa, a orientação de serviços desse

sistema tornou-se mais evidente. Acrescentam que, desde a origem, o ABC sempre voltou-se para o serviço e não para a produção. Defendendo a aplicabilidade do sistema ABC fora do ambiente industrial, afirmam que:

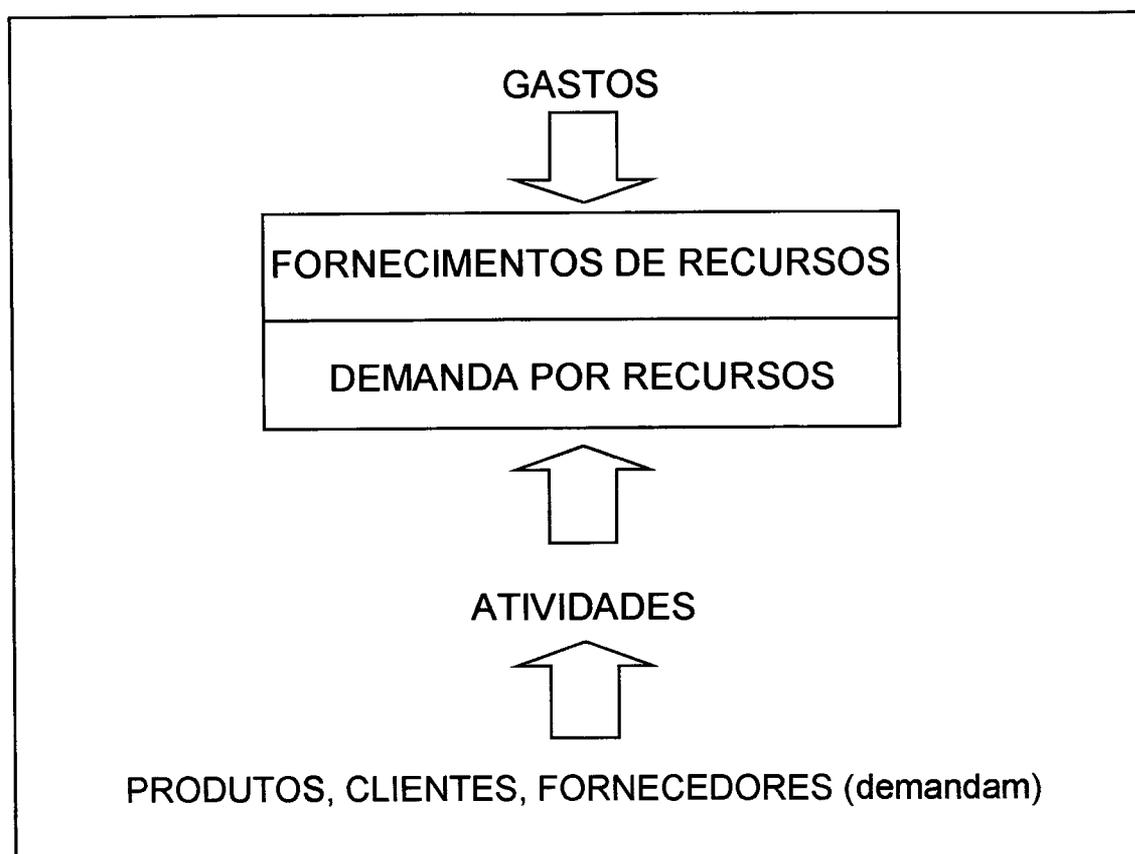
“As empresas de serviço tem exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias. Precisam do custeio baseado na atividade para associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processos, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos segmentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses segmentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente, a quantidade e o mix de recursos necessários para que tudo isso aconteça. Como praticamente todas as suas despesas operacionais são fixas, uma vez que o suprimento de recursos está comprometido, as organizações de serviços precisam das informações do ABC ainda mais do que as empresas de produção.”

Infere-se pelo exposto que a aplicação do ABC em organizações que oferecem apenas serviços não envolve princípios adicionais. Sua utilização poderá contribuir para a eficiência da organizações, tornando-as mais competitivas pela maximização dos recursos empregados no negócio.

2.4.3. Pressuposto fundamental do ABC

De acordo com CHING (1997, p.39), através do ABC, pode-se verificar a forma como uma empresa utiliza tempo e recursos para atingir determinado objetivo. Afirma que as atividades caracterizam-se pelo consumo de recursos para produzir produtos ou serviços. Através da Figura 2 é ilustrado o fluxo de recursos no ABC.

Figura 2 – Fluxo do fornecimento e demanda de recursos no ABC



Fonte: CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – activity based management*. São Paulo: Atlas, 1997. p.40.

Observa-se que os recursos são demandados pelas diversas atividades que são realizadas na empresa, e por sua vez, os produtos, clientes e fornecedores são quem consomem essas atividades. Logo, os gastos são alocados para as atividades e estas para os objetos de custeio.

NAKAGAWA (1994, p.39) afirma que, “no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.”

Da mesma forma, BRIMSON (1996, p.29) diz que “a contabilidade por atividade está baseada no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos, clientes e outros objetos de custo consomem atividades.”

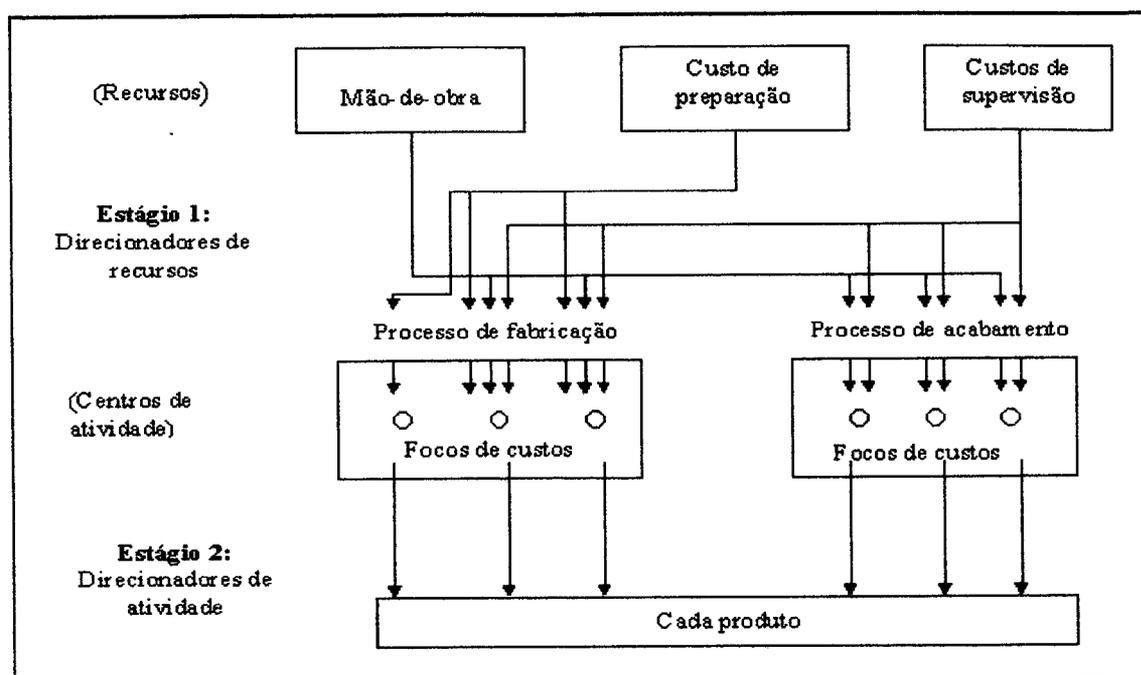
OSTRENGA (1997, p.167) explica que:

“O custeio baseado em atividades ocorre em duas fases principais. Primeiro você determina os custos das atividades importantes. A seguir, aloca os custos das atividades aos produtos ou a outros ‘objetos’ de interesse tais como clientes ou serviços. Chamamos esta primeira fase de custeio de processo baseado em atividades e a segunda fase de custeio de produtos baseado em atividades. Menciona que “uma frase muito usada para escrever o conceito subjacente do ABC é que ‘os recursos da empresa são consumidos na condução das atividades e estas são executadas a serviço dos produtos’. O custeio baseado em atividades procura manifestar essa dinâmica em dois estágios.”

Para CHING (1997, p.40), “o ABC permite balancear adequadamente a demanda e o fornecimento de recursos disponíveis por parte da empresa e mostra detalhadamente os recursos consumidos pelas atividades através de um mapa.” Explicita que o sistema ABC, ao contrário dos sistemas tradicionais, identifica como os recursos são utilizados.

Segundo SAKURAI (1997, p.99), “no custo ABC, a atividade se torna o fulcro do processo de custo. Os custos são levados de uma atividade aos produtos determinando-se a parcela da atividade dedicada a cada produto. Dessa forma, a base de apropriação do custo ABC é uma medida da atividade desempenhada.” No ABC, inicialmente todos os custos de *overhead* são apropriados aos processos de produção. No segundo estágio, os custos de cada atividade são apropriados aos produtos com base na quantidade de operações necessárias para cumpri-las. A Figura 3 mostra esse procedimento de imputação dos custos no sistema ABC.

Figura 3 - Apropriação de custos no ABC

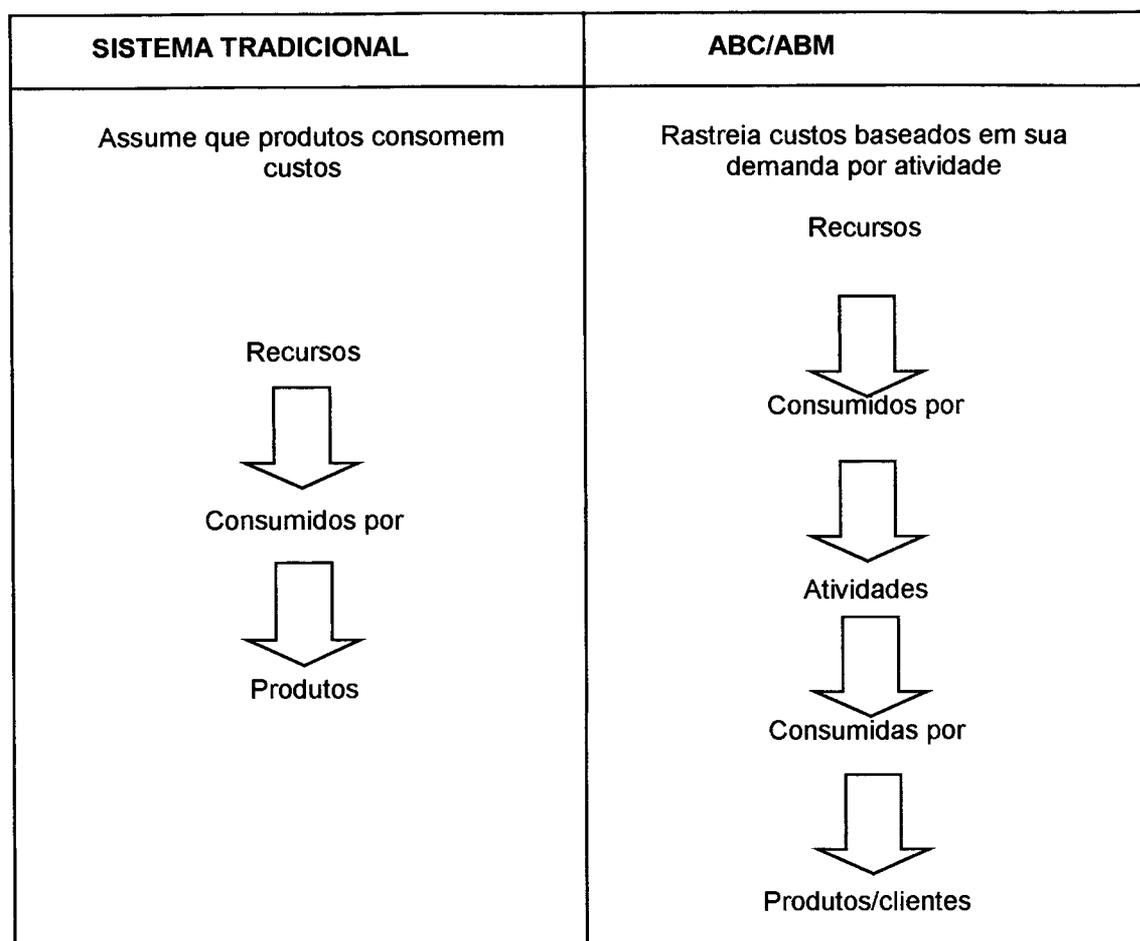


Fonte: SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997. p.99

Observa-se uma elucidação de como os custos são apropriados aos produtos no ABC. Num primeiro estágio, os recursos são alocados para as atividades através dos direcionadores de recursos. No segundo estágio, através dos direcionadores de atividade, estas são imputadas para os produtos.

Referindo-se à forma como as informações são fornecidas, CHING (1997, p.54) diz que “uma gestão baseada em atividades fornece informações que ajudam a fazer as perguntas corretas e possibilita responder a elas. Isto porque este enfoque parte da premissa de que, para entender como os recursos estão sendo utilizados, é necessário compreender como as atividades são realizadas. O custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los.” A Figura 4 mostra a diferença entre o sistema tradicional de custeio e o ABC.

Figura 4 - Diferenças entre o sistema tradicional e o ABC/ABM.

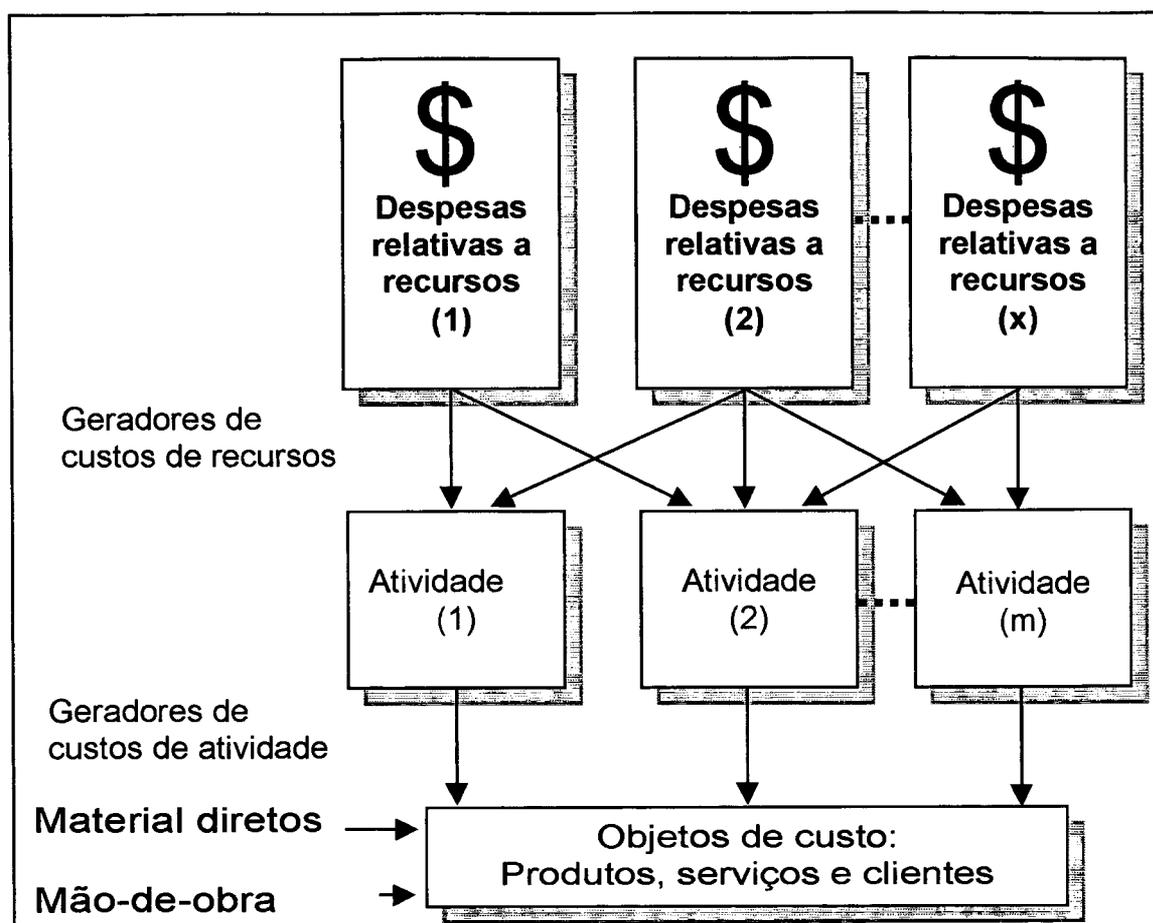


Fonte: CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – activity based management*. São Paulo: Atlas, 1997. p.54.

Denota-se que é evidenciada uma comparação entre os pressupostos do sistema de custeio tradicional e o ABC. No sistema tradicional os recursos são consumidos pelos produtos. Já o ABC parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas pelos produtos.

Segundo KAPLAN e COOPER (1998, p.97), o sistema de custeio ABC é mais amplo do que os sistemas tradicionais, uma vez que associa despesas relativas a recursos com a variedade e complexidade dos produtos fabricados, e não apenas com os volumes físicos produzidos. Por meio da Figura 5, é apresentada a estrutura de um sistema de custeio baseado em atividade.

Figura 5 - Estrutura de um sistema de custeio baseado em atividade



Fonte: KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo e desempenho : administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998, p.99.

Os geradores de custos de recursos associam os gastos às atividades executadas, da mesma forma como as atividades são transferidas para os objetos de custo através dos geradores de custos das atividade.

2.4.4. Definição de atividade

O primeiro passo no sistema ABC é identificar as atividades relevantes dentro da empresa, visto que são essas que inicialmente receberão os recursos. MARTINS (1996, p.100) explicita que “uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É

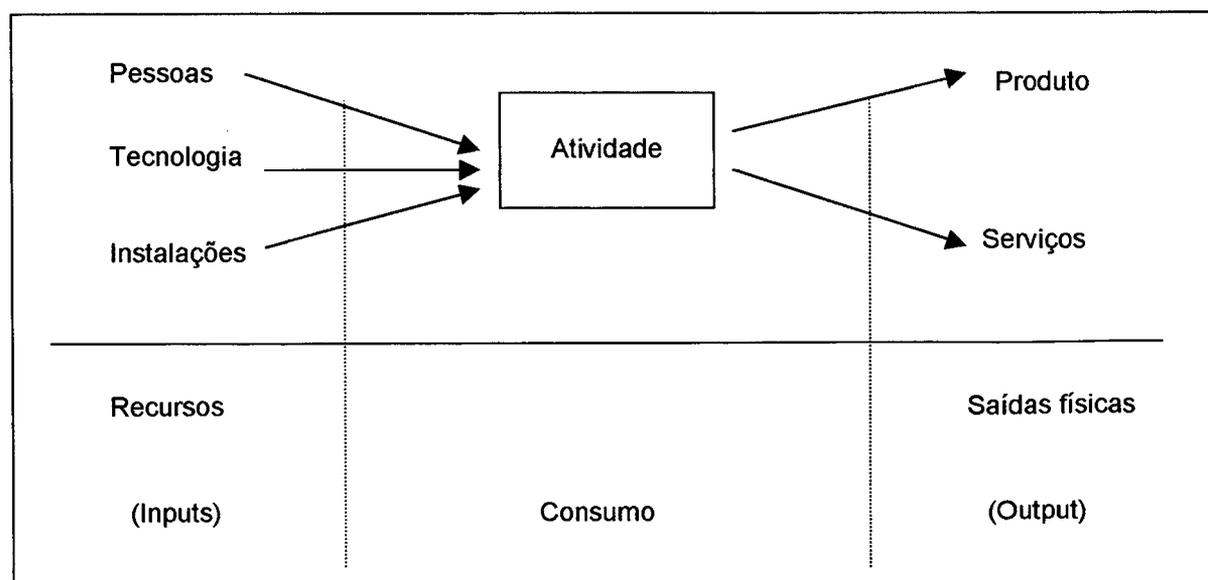
composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.”

Segundo BRIMSON (1996, p.62), “uma atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Descreve o que a empresa faz: a forma como o tempo é gasto e os resultados do processo.”

Para CAPASSO et al (1999, p.74), atividade é “um conjunto de tarefas coordenadas e combinadas, cujo fim é agregar valor a um objeto mediante a aplicação de recursos durante a execução de seus processos.”

CHING (1997, p.55) diz que “atividade pode ser definida como aquilo que as pessoas/sistemas fazem.” As atividades consomem recursos para produzir um output, conforme demonstrado na Figura 6.

Figura 6 – Atividades consumindo recursos e gerando produtos



Fonte: CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – activity based management*. São Paulo: Atlas, 1997. p.48.

As atividades consomem recursos, que são representados por pessoas, tecnologia e instalações, com o objetivo de produzir saídas físicas – outputs – ou seja, produtos e serviços.

Para NAKAGAWA (1994, p.42), “em sentido restrito a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.”

BRIMSON (1996, p.63) explica que as atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos. Diz que a função principal de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produção (produtos/serviços). Para um melhor entendimento sobre atividade, função, processo de negócio e tarefa, apresenta as seguintes definições:

- a) Função - é um conjunto de atividades relacionadas a um propósito comum, como por exemplo, compra de materiais, segurança e qualidade.
- b) Processo de Negócio - é uma rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam. As atividades são relacionadas porque um evento específico inicia a primeira atividade no processo, a qual, por sua vez, dispara as subseqüentes.

- c) Tarefa - é a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade, ou seja, tarefa é a maneira como a atividade é realizada.
- d) Operação - é a menor unidade de trabalho utilizada com o propósito de planejamento e controle.

A Figura 7 delinea o relacionamento hierárquico de funções, processos de negócio, atividades, tarefas e operações.

Figura 7 - Funções, processos de negócio, atividades, tarefas e operações

Função	Marketing e Vendas
Processo de negócio	Venda de produtos
Atividade	Proposta de um negócio
Tarefa	Preparar proposta
Operação	Datilografar a proposta
Elemento de Informação	Cliente
	Peça
	...
	...
	...
	...
	Data de entrega

Fonte: BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996. p.64.

As atividades constituem a base para o desenvolvimento do sistema de custeio ABC. Logo, a correta identificação das atividades é fator fundamental para o sucesso do sistema.

2.4.5. Fases do sistema ABC

KAPLAN e COOPER (1998, p.98) afirmam que o sistema ABC é desenvolvido com base em quatro etapas seqüenciais, que são: desenvolver dicionário de atividades; determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades; identificar produtos, serviços e clientes da organização; e selecionar geradores de custo de atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Etapa 1: Desenvolver o dicionário de atividades

Nesta etapa é criado um dicionário de atividades que relaciona e define cada grande atividade executada na produção. As atividades são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, inspecionar itens, responder aos clientes, melhorar produtos, lançar novos produtos etc.

Referindo-se ao número de atividades, salientam que, se as atividades forem definidas em um nível bastante específico, talvez até mesmo em nível de tarefa individual, o resultado será um número muito expressivo de atividades, dessa forma tem-se uma abordagem cara e confusa. Atualmente as equipes de projeto ABC usam princípios básicos, tais como ignorar as atividades que consomem menos de cinco por cento do tempo de uma pessoa ou da capacidade de um recurso.

De acordo com KAPLAN e COOPER (1998, p.100), “os dicionários de atividades podem ser relativamente breves, contendo por exemplo, dez a trinta atividades, especialmente nos locais onde o foco principal do sistema ABC é estimar custos de produtos e clientes.” Explicam que o número de atividades é uma função do

propósito do modelo e da dimensão e complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada.

Etapa 2: Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades

O sistema ABC requer o desenho de um mapa que pode incluir desde despesas relativas a recursos até atividades, usando geradores de custos de recursos.

Para KAPLAN e COOPER (1998, p.100), “os geradores de custo de recursos associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades executadas.” Explicam que “os recursos são a base de custos para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado.”

KAPLAN e COOPER (1998, p.103) afirmam que “não são necessários estudos abrangentes de tempo e movimento para associar os custos de recursos às atividades executadas. A meta é ser aproximadamente correto, e não precisamente incorreto, como ocorre com praticamente todos os sistemas tradicionais de custeio de produtos.”

Referindo-se à hierarquia de atividades, KAPLAN e COOPER (1998, p. 100) explicitam que, “quando os custos de recursos são associados a atividades, os gerentes obtêm percepções significativas, identificando os atributos críticos de cada

atividade. Um dos atributos mais importantes classifica as atividades de produção dentro da dimensão de hierarquia de custos: unidade, lote e produto, cliente e instalação.”.

Mais adiante, KAPLAN e COOPER (1998, p.105), fazendo mais comentários sobre a hierarquia de atividades, dizem que:

“A hierarquia de custos ABC, aplicável a despesas relativas a produção, marketing e pesquisa e desenvolvimento permite que todas as despesas organizacionais sejam mapeadas em um nível hierárquico e organizacional específico, no qual é possível estabelecer causa e efeito. Ou seja, uma despesa de suporte ao cliente não é alocada a produtos ou serviços comprados pelo cliente, pois é incorrida independente do volume e do mix de produtos ou serviços adquiridos pelo cliente. A despesa de suporte ao cliente só pode ser evitada ou controlada através da operação no nível do cliente (abandonando o cliente, mudando o nível de suporte fornecido ao cliente) e não da mudança de volume ou mix de produtos ou serviços específicos comprados pelo cliente.”

Assim, é possível agrupar as atividades em processos de negócios, ignorando os detalhes mais precisos disponíveis em uma perspectiva de atividade. No entanto, é salientado a atenção necessária aos problemas que podem incorrer, pois um processo de negócio pode ser heterogêneo demais para acumular custos que, em seguida, devem ser alocados a produtos, serviços ou clientes por um único gerador de custos.

Visando fornecer informações sobre o custo do processo, de forma a facilitar o benchmarking interno e externo, KAPLAN e COOPER (1998, p.107) afirmam que:

“As atividades, unidades básicas de acúmulo de custos nos sistemas ABC, também podem ser agregadas para que os gerentes possam identificar o custo total de execução de um processo de negócio. Cada atividade pode ser codificada, permitindo que os custos sejam acumulados e informados por

processos de negócios. Por exemplo, atividades como pedido de materiais, cronograma de entrega de materiais, recebimento, inspeção, transferência e armazenamento de materiais, negociação e seleção de fornecedores e pagamento de faturas de fornecedores seriam agregadas em um processo denominado compras.”

Como ficou evidenciado, essa etapa compreende a determinação do montante de recursos consumidos pela organização, e também a verificação de como esses recursos são consumidos pelas diversas atividades na execução de um processo.

Etapa 3: Identificar produtos, serviços e clientes da organização

Enquanto na etapa 1 são identificadas as atividades executadas e na 2, o custo de execução destas atividades, nesta etapa são identificados os objetos que se pretende custear.

Segundo KAPLAN e COOPER (1998, p.109), se indagar sobre por que a organização está executando determinada atividade, a resposta evidente seria porque a organização precisa das atividades para conceber, construir e entregar produtos e serviços aos seus clientes.

Ressaltam que esta etapa é simples mas importante, pois, para verificar se a organização está sendo adequadamente remunerada para executar essas atividades ou processos, os custos das atividades devem estar associados a produtos, serviços e clientes, que são os beneficiários finais das atividades da organização.

Etapa 4: Selecionar geradores de custos das atividades que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização

Para KAPLAN e COOPER (1998, p.109), “a ligação entre atividades e objetos de custo como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade”. A Figura 8 traz exemplos de geradores de custos das atividades.

Figura 08 - Exemplos de geradores de custos das atividades

Atividade	Gerador de custo da atividade
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Usar máquina ▪ Preparar máquinas ▪ Programar tarefas de produção ▪ Receber materiais ▪ Sustentar produtos existentes ▪ Lançar novos produtos ▪ Fazer manutenção de máquinas ▪ Modificar características de produtos 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Horas-máquina ▪ Preparações ou horas de preparação ▪ Rodadas de produção ▪ Recebimento de materiais ▪ Número de produtos ▪ Número de novos produtos lançados ▪ Horas de manutenção ▪ Notificações de mudanças de engenharia

Fonte: KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *Custo e desempenho : administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998. p.110.

Considerando os diferentes níveis de dificuldades, KAPLAN e COOPER (1998, p.113) citam que:

“Freqüentemente, os analistas ABC, em lugar de registrar o tempo e os recursos necessários para um produto ou cliente específico, podem simular um gerador de intensidade utilizando uma abordagem de índice ponderado. Pedem às pessoas que estimem a dificuldade relativa de execução da tarefa para um tipo de produto/cliente. Um produto/cliente padrão pode receber peso um, um produto/cliente de complexidade média pode receber peso três a cinco e um produto/cliente especialmente complexo (exigente) pode receber, por exemplo

peso dez. Dessa forma, a variação de demanda de uma atividade entre produtos e clientes pode ser capturada sem um sistema de medição excessivamente complexo. Mais uma vez, é importante equilibrar adequadamente a precisão e o custo de medição. A meta é ser aproximadamente correto; em muitas situações, geradores ou estimativas de transação de dificuldade relativa podem ser eficazes para estimar o consumo de recursos de produtos, serviços e clientes específicos”.

Fazendo-se algumas adaptações, mas respeitando-se o que é preconizado na seqüência dessas quatro etapas, é possível desenvolver o sistema ABC para aplicação em qualquer tipo de organização.

2.4.6. Alocação dos recursos e atividades

Segundo MARTINS (1996, p.102), a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, priorizando a alocação direta. Se tal não é possível, deve-se proceder o rastreamento dos gastos e somente como última alternativa recorrer ao rateio.

CAPASSO et al. (1999, p.74), dizem que:

“Logo depois de identificar as atividades, deve-se alocar a elas os custos de todos os insumos ou recursos empregados para atingir seus fins. Esta aplicação dos custos indiretos ou gerais da empresa pode ser feita de maneira precisa medindo o uso efetivo dos recursos que faz cada atividade. É sempre preferível esta atribuição direta, porém no caso da alocação dos custos indiretos às atividades, onde isso não é possível, cabe empregar alguma base de distribuição.

A alocação direta faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos – recursos – com certas atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, viagens etc. COGAN (1994, p.8) afirma que o método de alocação direta “consiste em medir diretamente os recursos consumidos em cada ocorrência da atividade.”

O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através dos direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos, isto é, de recursos para as atividades. Podem ser citados como exemplos de direcionadores, o número de empregados, a área ocupada, o tempo de mão-de-obra (hora-homem), o tempo de máquina (hora-máquina), a quantidade de kwh, estimativa do responsável pela área etc. Por sua vez, os direcionadores de segundo estágio identificam a relação entre as atividades e os objetos de custo.

O rastreamento, conforme CHING (1997, p.98), é “o processo de identificação de atividades específicas e de determinação de quanto do custo de cada atividade cabe ao objeto de custo.” Acrescenta que, segundo o enfoque tradicional, todas as despesas da empresa são obrigatoriamente alocadas para os produtos, já, em um enfoque de gestão voltada para atividades, as despesas são rastreadas para as atividades para se chegar ao custo de cada atividade. No ABC, o rateio é a última forma que deve ser utilizada, somente quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Segundo BRIMSON (1996, p.127), “o custo de uma atividade é a despesa total de todos os fatores rastreáveis de produção designados para desempenhá-la. Custos são considerados *rastreáveis* quando o resultado de uma atividade pode ser demonstrado, para ser diretamente consumido por outra atividade ou com objetivo de custo final.” Explicita que um custo é *alocado* quando é debitado para outra atividade ou objeto de custo sem a possibilidade de rastreabilidade direta.

NAKAGAWA (1994, p.39) explicita que o ABC é um método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com as atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

OSTRENGA (1997, p.168), referindo-se à hierarquia de técnicas que são utilizadas pelo ABC para distribuição dos recursos para as atividades e destas para os objetos de custeio, faz o seguinte comentário:

“Essa hierarquia aplica-se tanto ao custeio de processos como de objetos. A primeira preferência para se alocar custos é a ‘alocação direta’. Por exemplo, se a única finalidade de um equipamento é a de fazer um determinado produto, então os custos a ele relacionados devem ser alocados diretamente a esse produto. Ou, se um funcionário dedica-se somente a um determinado tipo de empréstimo, todos os custos a ele associados devem ser alocados a esse tipo de empréstimo. Esses custos não devem ser atribuídos através de nenhuma forma de alocação. Se a cobrança direta não for possível, então a segunda preferência é atribuir o custo com base em um critério que indique o nível do serviço prestado, como o número de transações. A técnica de ‘último recurso’ é alocação baseada em volume.”

O sistema de custeio baseado em atividades, objetiva reduzir ao máximo a arbitrariedade para a alocação dos custos, dessa forma, deve-se sempre em primeiro lugar buscar a alocação direta. As formas alternativas somente devem ser usadas em situações extremas.

2.4.7. Direcionadores de recursos e atividades

Através dos direcionadores é que os gastos indiretos são alocados às atividades e estas para os objetos de custo. A escolha correta dos direcionadores é fator

fundamental para o bom desempenho do sistema ABC. MARTINS (1996, p.103) explica que o que distingue o sistema ABC do tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos produtos, e enfatiza que o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira “arte” ABC, está na escolha dos direcionadores de custos.

KENNEDY (1996, p.22), afirma:

O “ABC procura descobrir o fator causal conhecido como direcionador de custos, o qual determina a demanda pelo uso de recursos indiretos específicos, conhecido como uma atividade. O conhecimento de direcionadores de custos e custos de atividades é usado para determinar taxas de alocação dos custos indiretos, as quais então podem ser usadas para alocar custos aos produtos numa base que esteja relacionada com a demanda, que os produtos apresentam desses recursos indiretos.”

Os direcionadores são classificados em dois tipos: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Os direcionadores de recursos identificam a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades. Por sua vez, os direcionadores de atividades identificam a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios).

CAPASSO et al. (1999, p.75) fazem a seguinte afirmação, quanto à aplicação do custo das atividades aos objetos de custeio.

“Esta imputação pode ser realizada de forma direta ou mediante bases de alocação chamadas cost-drivers, ou indutores de custos, que são unidades de mensuração do nível de operação de cada atividade identificada previamente, estabelecendo uma quota por unidade de cost-driver, que logo se aplica a cada unidade de venda. (...) São exemplos de cost-drivers, unidades produzidas, horas-máquina, horas de mão-de-obra direta, número de ordens de serviço processadas, número de transferências de estoque, horas de engenharia, superfície ocupada da planta baixa, etc.”

O direcionador ou *cost driver*, conforme NAKAGAWA (1994, p.74) “é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade.”

Segundo COGAN (1994, p.101), os direcionadores de custos “são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas.”

MARTINS (1996, p.103) afirma que “direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.”

Para HORNGREN et al. (1994, p.29), “um direcionador de custo é qualquer fator que afeta os custos. Isto é, uma mudança no direcionador de custo causará uma mudança no custo total de um objeto de custo relacionado.”

Ao utilizar a terminologia “gerador de custos”, CHING (1997, p.56) refere-se ao conjunto de fatores que têm influência direta no custo e na execução das atividades.

De acordo com RAFFISH e TURNEY apud SAKURAI (1997, p.100), “um direcionador de custos é qualquer fator que cause uma alteração no custo de uma atividade. O direcionador de custos é um fato causal que influencia a quantidade de trabalho (e, portanto, de custo) numa atividade.” Salientam que o termo é usado em duas situações, ou seja, o direcionador de recursos, que envolve o mecanismo de apropriação de recursos às atividades, e o direcionador da atividade, que se refere à forma de imputação de custos de atividades a objetos de custo.

OSTRENGA (1997, p.197) diz que “um gerador é a base usada para a alocação de custos dos grupos de custos de atividades para objetos de custos.” Afirma que existem três características críticas para um gerador de custos: um gerador deve refletir a demanda que um objeto coloca sobre a atividade em relação a outros objetos; ele deve refletir ou estar relacionado à causa básica; e a quantificação do gerador deve ser possível e prática.

Observa-se que no sistema ABC, a parcela de recursos que não são identificáveis diretamente por atividade, são alocadas a estas com base nos direcionadores de custos. Da mesma forma, o custo das atividades são alocadas aos objetos de custeio, tomando por base os direcionadores de atividade. Daí a importância em selecionar corretamente os direcionadores, a fim de assegurar a eficiência do sistema.

2.5. Resultado por linha de produtos em empresas comerciais

Referindo-se a sistemas de gerenciamento de custos e desempenho, KAPLAN e COOPER (1998, p.12) afirmam que “o novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes”.

Segundo PADOVEZE (1994, p.163), é possível fazer uma contabilidade para gerenciamento setorial por divisões, como pode-se fazer uma contabilidade para gerenciamento setorial por produtos ou linha de produtos. O grau de detalhamento depende do que a empresa quer e de como pretende atribuir responsabilidades e cobrar resultados.

KOTLER (1994, p.382) diz que “o gerente da linha de produtos precisa saber a porcentagem da venda total e do lucro de cada item da linha”. Salaria que deve estar incluso no controle do plano anual de marketing o controle de rentabilidade, que tem o propósito de examinar onde a empresa está ganhando e perdendo dinheiro. Explicita que o controle de marketing aplica-se a todos os níveis da organização, pois a alta administração estabelece metas de vendas e lucro para o ano. Essas metas globais são transformadas em metas específicas para cada nível de administração, assim, cada gerente de produto compromete-se a atingir níveis específicos de vendas e custos.

Nesse sentido, KAPLAN e COOPER (1998, p.255) afirmam que “as empresas de serviços devem avaliar continuamente a economia da variedade de sua linha de produtos, tomar decisões relacionadas a preços, qualidade, receptividade de lançamento e descontinuidade de produtos específicos. O custo e a lucratividade de cada produto é vital para essas decisões.”

Os conceitos de gerenciamento setorial deram origem à contabilidade por responsabilidade. No entanto, constata-se uma evolução nos conceitos de contabilidade por responsabilidade, passando da menor unidade de acumulação de gastos, os centros de custos ou despesas, até centros de lucros, centros de investimentos, ou unidades de negócio.

Para IUDÍCIBUS (1995, p.271), “centro de lucro é um segmento da empresa, às vezes constituído por uma divisão, que é responsável não apenas por custos (centro de custos), mas também por receitas e, portanto, por resultados.”

Segundo CREPALDI (1998, p.50), “o objetivo de um centro de lucros é maximizar os lucros por meio do ajuste de parâmetros do mix de insumos, quantidade de produção e preço.”

O conceito de centro de lucro pode ser perfeitamente utilizado nas empresas do tipo comercial e de serviços. Enquanto na indústria os centros de lucros produzem bens ou parte destes, na empresa comercial os centros de lucros realizam vendas.

Nesse sentido, BERNARDI (1996, p.138) explicita que:

“Tal como na indústria, a ‘produção’ no comércio é organizada e estruturada de forma a ter funções de apoio e de comercialização propriamente. Usualmente, a atividade mercantil tem o apoio de uma administração centralizada ou descentralizada, várias lojas ou uma loja com vários departamentos. Similarmente à produção industrial, a mercadoria vendida é comercializada em departamentos, lojas ou o que se entende como ‘CENTROS GERADORES DE RESULTADOS’, isto é, o lugar onde as receitas são geradas, portanto todas as atividades de apoio devem ser alocadas ou distribuídas aos mesmos.”

IUDÍCIBUS (1995, p.202), apresenta uma forma de demonstrar o resultado por divisão. Sugere que sejam atribuídos às divisões somente os custos diretamente identificáveis. Pelo confronto entre a receita de vendas e o total de custos identificados, chega-se à margem de contribuição de cada divisão. Os custos fixos comuns a todas as divisões consideram-se como de responsabilidade da entidade como um todo. Desse modo, chega-se ao lucro líquido da empresa, deduzindo-se os custos fixos comuns – não identificáveis - do somatório das margens de contribuição das diversas divisões. Essa forma de demonstrar o resultado não contempla o lucro líquido por divisão.

O sistema de custeio ABC pode contribuir no sentido de verificar o custo total de cada divisão. CHING (1997, p.22) afirma que, “diferentemente do sistema tradicional, o novo enfoque procura identificar as atividades que cada produto demanda

e os recursos consumidos por estas atividades de forma que a empresa possa maximizar seus recursos e assim racionalizar seus produtos.”

Assim, através do ABC pode-se verificar como as atividades são consumidas pelas divisões de negócios, e, a partir daí, alocar o gasto das atividades para as divisões. Confrontando as receitas totais com o total de gastos recebidos, chega-se ao resultado final de cada divisão de negócio.

2.6. Ponto de equilíbrio

COBRA (1993, p.258) explicita que “o ponto de equilíbrio refere-se ao nível de atividade de uma empresa que não exista nem lucro nem prejuízo.” Logo, a soma dos custos e despesas são iguais às receitas.

Tal é corroborado por BERNARDI (1996, p.159), ao afirmar que “o ponto de equilíbrio é o volume calculado em que as receitas totais de uma empresa igualam-se aos custos e despesas totais, portanto, lucro igual a zero”.

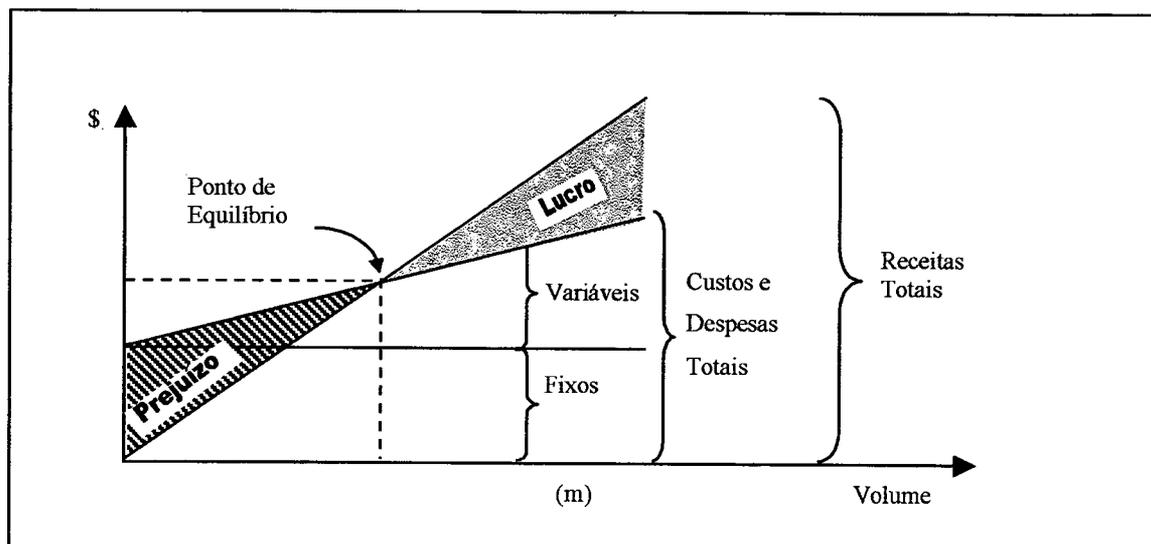
Segundo LEONE (1998, p.377), “o ponto de equilíbrio é uma consequência direta do comportamento do volume de atividade.” Diz que “é o ponto da atividade da empresa no qual não há lucro nem prejuízo, isto é, o ponto em que a receita é igual ao custo total.”

IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.196) dizem que “um dos pontos fundamentais quando se fala em custo para decisão é o cálculo do ponto de equilíbrio.” Relacionam três variáveis básicas para o estudo do ponto de equilíbrio: custo, volume e

lucro. Dizem que por meio do relacionamento dessas variáveis, tem-se condições de detectar o mínimo que uma empresa precisa produzir e vender para não ter prejuízo.

Na Figura 9 é demonstrado graficamente o ponto de equilíbrio.

Figura 9 - Representação gráfica do ponto de equilíbrio



Fonte: MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996. p.272.

O ponto de equilíbrio nasce da conjugação dos custos totais com as receitas totais. Até o ponto de equilíbrio a empresa está tendo mais custos e despesas do que receitas, encontrando-se na faixa de prejuízo, acima, entra na faixa de lucro.

Referindo-se as limitações do uso do ponto de equilíbrio, MARTINS (1996, p.296) afirma que a aplicação dos conceitos de ponto de equilíbrio são de fácil entendimento e aplicação quando a empresa trabalha com um único produto. Quando diversos produtos são elaborados pela empresa, o assunto se complica, pois os custos e despesas variáveis são diferenciados também para cada um, o que provoca a impossibilidade de cálculo do ponto de equilíbrio global. A possibilidade de elaboração do ponto de equilíbrio por produto é também limitado no caso em que os custos e despesas fixas são comuns a todos os produtos.

Nesse sentido, ASSEF (1997, p.41) enfatiza que a análise do ponto de equilíbrio fica prejudicada quando se têm vários produtos na linha de comercialização e margens de contribuição diferenciadas por produtos. Afirma que essa questão pode ser resolvida através da análise de margem de contribuição ponderada de seus produtos, sugerindo dois passos para realizar os cálculos nesses casos:

- a) Estabelecer o peso no faturamento total de cada um de seus produtos – salienta que, se o número de itens comercializados for muito elevado, devem ser selecionados apenas aqueles que representem a maior parte do faturamento, por exemplo até 80% do total;
- b) identificar a margem de contribuição desses produtos – sugere a elaboração de uma tabela para calcular a margem de contribuição média ponderada de sua atividade, multiplicando o percentual de faturamento de cada produto com a sua respectiva margem de contribuição e o somatório disso dividido por cem para encontrar o percentual.

Para MARTINS (1996, p.298), uma alternativa que poderia aparecer de imediato, seria a de ratear os custos e despesas fixas para se saber, a partir daí, o ponto de equilíbrio por produto. Porém, salienta que é comum verificar a falácia e o erro decorrentes desse tipo de procedimento. Então, sugere que se levante os custos e despesas fixos que se identificam com os produtos, a partir daí poder-se-ia calcular o ponto de equilíbrio para cada um. Menciona também que deixará de fazer parte do cálculo a parcela de custos e despesas que são comuns a todos os produtos, dessa forma, tem-se que ter em mente que para chegar ao ponto de equilíbrio global precisa-se de um acréscimo no volume de vendas a fim de cobrir os custos e despesas que não foram imputados aos produtos.

É importante salientar que a preocupação, no que se refere à distribuição dos custos e despesas indiretas aos produtos, a fim de calcular o ponto de equilíbrio, poderá ser minimizada pela utilização de um sistema de custeio que apresente critérios mais justos de distribuição desses gastos indiretos.

3. METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos neste estudo e com base na fundamentação teórica, foram definidas as perguntas de pesquisa, os termos e variáveis, o delineamento da pesquisa, o universo a ser pesquisado, bem como a forma de coleta e tratamento dos dados. Seguindo a ordem proposta, inicialmente foram definidas as perguntas de pesquisa, julgadas necessárias ao alcance dos objetivos.

3.1. Perguntas de pesquisa

A resolução do problema formulado nesta pesquisa será conduzida pelas seguintes perguntas, relativas ao desenvolvimento de um sistema de custos destinado a empresas comerciais:

- a) Qual é a metodologia do sistema ABC para alocação de gastos em uma empresa comercial?
- b) Quais são as atividades relevantes em uma empresa comercial?
- c) Que direcionadores de custos são adequados para a alocação de recursos e atividades?
- d) Qual a configuração da apuração do resultado por linha de produtos, fundamentada no custeio baseado em atividades, em uma empresa comercial?
- e) Como determinar o ponto de equilíbrio por linha de produtos em uma empresa comercial?

3.2. Definição de termos e variáveis

KERLINGER (1980, p.46), referindo-se a definição de variáveis, afirma que “há dois tipos de definição: constitutiva e operacional. Uma definição constitutiva define palavras com outras palavras: *peso é a qualidade de um objeto pesado; ansiedade é apreensão ou vago medo*. Definições constitutivas são definições de dicionário e, naturalmente, são usadas por todo mundo, inclusive pelos cientistas. Entretanto são suficientes para propósitos científicos.” Sobre a definição operacional de variáveis, explicita que uma definição operacional atribui significado a um constructo ou variável, especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo.

3.2.1. Definição constitutiva de termos e variáveis

Processo de negócio

O processo de negócio é definido por BRIMSON (1996, p.63) como uma rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam. As atividades são relacionadas porque um evento específico inicia a primeira atividade no processo, a qual, por sua vez, dispara as subseqüentes.

Atividade

MARTINS (1996, p.100) afirma que “uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As

atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.”

Recursos

De acordo com BRIMSON (1996, p.136), os recursos compreendem todos os fatores de produção empregados para realizar uma atividade.

Direcionadores de recursos

Para MARTINS (1996, p.103), “direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos”.

Direcionadores de atividade

Na concepção de OSTRENGA (1997, p.197), “um gerador é a base usada para a alocação de custos dos grupos de custos de atividades para objetos de custos.”

Alocação direta

Segundo COGAN (1994, p.8), o método de alocação direta “consiste em medir diretamente os recursos consumidos em cada ocorrência da atividade.”

Rastreamento

O rastreamento, conforme CHING (1997, p.98), é “o processo de identificação de atividades específicas e de determinação de quanto do custo de cada atividade cabe ao objeto de custo.”

Rateio

CREPALDI (1998, p.62) afirma que rateio é uma divisão proporcional dos custos indiretos para os objetos de custeio.

3.2.2. Definição operacional de termos e variáveis

Processo de negócio

Identificar processos de negócios, ou seja, atividades relacionadas e interdependentes.

Atividade

Verificar as atividades que são desenvolvidas em uma empresa comercial.

Recursos

Verificar os recursos que são despendidos por uma empresa comercial.

Direcionadores de recursos

Identificar como as atividades consomem os recursos.

Direcionadores de atividades

Identificar como os objetos de custeio consomem as atividades.

Alocação direta

Identificar gastos que podem ser alocados diretamente às atividades.

Rastreamento

Verificar como os recursos são consumidos pelas atividades, e como estas são consumidas pelos objetos de custeio.

Rateio

Verificar bases que possam ser utilizadas para distribuir gastos que não permitam alocação direta ou através de rastreamento às atividades.

3.3. Delineamento da pesquisa

Esta pesquisa pode ser classificada como descritiva do tipo exploratória. Para CERVO e BERVIAN (1996, p.49), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Referindo-se aos estudos exploratórios, explicam que “a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma.”

O presente trabalho configura-se como uma pesquisa empírica.

Para TRIPODI et al. (1975, p.71) as pesquisas de campo do grupo quantitativo-descritivo “consistem em investigações de pesquisa empírica cuja principal finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas, ou o isolamento de variáveis principais ou chaves”.

O nível de análise da presente pesquisa é organizacional, tomando por base uma empresa comercial do setor privado, denominada Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda - situada na cidade de Palmeira das Missões – RS.

3.4. População e amostra

A população deste estudo compreende as vinte e duas filiais da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda, que atuam em um mesmo contexto de mercado e são semelhantes quanto às variáveis tamanho, complexidade organizacional e tecnológica.

De forma intencional, escolheu-se como amostra o gerente e chefes de departamentos da filial de Palmeira das Missões, e os gerentes financeiro e administrativo da administração geral da empresa.

Para MARCONI e LAKATOS (1996, p.28), “a amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é o subconjunto do universo.”

De acordo com BARROS e LEHFELD (1986, p.107), “as amostras não-probabilísticas são compostas muitas vezes de forma acidental ou intencional. Os elementos não são selecionados aleatoriamente. Com o uso desta tipologia, não é possível generalizar os resultados das pesquisas realizadas, em termos da população. Elas não garantem certeza alguma quanto à representatividade do universo”.

BARROS e LEHFELD (1986, p.107) ressaltam que na amostra intencional ou de seleção racional, os elementos são escolhidos conforme estratégia

adequada. Nesse tipo de amostra o pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja coletar dados.

3.5. Dados

Serão evidenciados a seguir os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta e tratamento dos dados utilizados no trabalho.

3.5.1. Tipos de dados

Na presente pesquisa serão coletados dados primários e secundários. Segundo RICHARDSON (1999, p.253) “uma fonte primária é aquela que teve uma relação física direta com os fatos analisados, existindo um relato ou registro da experiência vivenciada.” Por outro lado, explicita que “fonte secundária é aquela que não tem uma relação direta com o acontecimento registrado.”

Neste trabalho, tem-se como dados primários aqueles coletados pela primeira vez pelo pesquisador, através da pesquisa de campo. Os dados primários serão coletados por meio do instrumento de pesquisa e de observações diretas e indiretas.

Os dados secundários são aqueles que já estão disponíveis na empresa, contidos em manuais, relatórios, boletins informativos, dentre outros.

3.5.2. Instrumento de pesquisa

Para atingir os objetivos propostos da pesquisa, será utilizado como instrumento de pesquisa a entrevista estruturada para a obtenção dos dados primários,

conforme Anexos 1 e 2. Além disso, far-se-ão observações diretas e indiretas *in loco* e a investigação de documentos para a captação dos dados secundários.

Segundo MARCONI e LAKATOS (1996, p.85), a entrevista padronizada ou estruturada “é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas.”

GIL (1994, p.117) explicita que “a entrevista estruturada desenvolve-se a partir de uma relação fixa de perguntas, cuja ordem e redação permanece invariável para todos os entrevistados, que geralmente são em grande número.”

Na observação não participante, conforme RICHARDSON (1999, p. 260) “o investigador não toma parte nos conhecimentos objeto de estudo como se fosse membro do grupo observado, mas apenas atua como espectador atento. Baseado nos objetivos da pesquisa, e por meio de seu roteiro de observação, ele procura ver e registrar o máximo de ocorrências que interessa ao seu trabalho.”

No presente trabalho será utilizado dois roteiros de pesquisa, os quais conduzirão as entrevistas com os gerentes e chefes de departamento.

A investigação de documentos – dados secundários – diz respeito a todas as informações pertinentes colocadas à disposição do pesquisador, por parte da empresa.

3.5.3. Coleta de dados

Com o objetivo de responder ao problema de pesquisa, considerar-se-ão os dados obtidos através das entrevistas estruturadas, das observações diretas e indiretas *in loco* e o exame de documentos.

O processo de coleta dos dados primários, será guiado pelo pesquisador com base em dois questionários – sendo um utilizado para conduzir a entrevista em nível de gerência e o outro para os chefes de departamento –, constituídos de questões abertas, por meio dos quais procurar-se-á dar atenção especial aos pontos de interesse do que se pretende identificar. O entrevistador realizará anotações sobre todas as respostas obtidas.

Através das entrevistas, identificar-se-ão as atividades relevantes executadas na empresa – matriz e filial – os processos, a forma como os recursos são consumidos pelas atividades e como as linhas de produtos consomem as atividades.

Somar-se-ão a entrevista, os dados obtidos através das observações diretas e indiretas.

Quanto aos dados secundários, esses serão obtidos por meio de consulta a documentos internos que serão disponibilizados pela empresa.

3.6. Tratamento dos dados

Serão coletados nesta pesquisa dados qualitativos e quantitativos. Os quantitativos referem-se às bases utilizadas para o rastreamento e rateio de gastos não identificáveis diretamente por atividade, os quais serão obtidos através dos documentos da empresa.

Os qualitativos, que serão levantados através da entrevista, servirão para a identificação das atividades e processos, assim como para maior entendimento sobre a organização.

Para organizar e interpretar os dados primários, utilizar-se-á a técnica de análise de conteúdo. Por sua vez, os dados secundários serão analisados por análise documental.

Para BARDIN apud TRIVIÑOS (1987, p.160), a análise de conteúdo é “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.”

Segundo RICHARDSON (1999, p.228), a análise documental “pode ser definida como a observação que tem como objeto não os fenômenos sociais, quando e como se produzem, mas as manifestações que registram estes fenômenos e as idéias elaboradas a partir deles.” Explicita que “em termos gerais, a análise documental consiste em uma série de operações que visam estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados.”

3.7. Limitações da pesquisa

Por tratar-se de um estudo de caso, o modelo proposto neste trabalho, apresenta limitações quanto a aplicabilidade em outras empresas comerciais, visto que cada organização possui suas particularidades. No entanto a metodologia proposta poderá ser utilizada por outras empresas comerciais a partir de algumas adaptações.

4. PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS COMERCIAIS FUNDAMENTADA NO ABC

Neste capítulo, faz-se a descrição e análise do estudo, onde é apresentada uma proposta de um sistema de custos destinado à empresas comerciais, fundamentado no ABC. Inicialmente é apresentada a empresa objeto de estudo. Na seqüência, apresenta-se uma metodologia de alocação dos gastos às atividades em empresas comerciais, detalhando cada etapa do sistema. Ainda neste capítulo, serão discutidos parâmetros de alocação do custo das atividades para as linhas de produtos. Finalmente propõe-se uma configuração para apuração do resultado e verificação do ponto de equilíbrio por linha de produtos em empresas comerciais.

4.1. Apresentação da empresa Agrofel

Esta seção conterà histórico, estrutura organizacional e caracterização da filial tomada como base para o estudo.

4.1.1. Histórico

A Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. iniciou suas atividades comerciais no ano de 1977, na cidade de Palmeira das Missões, Estado do Rio Grande do Sul. Atua no ramo comercial com revenda de defensivos, máquinas e equipamentos, peças agrícolas e serviços de oficina. A empresa conta atualmente com mais de 300 funcionários em seu quadro de pessoal. Possui um faturamento anual

aproximadamente de 100 milhões de dólares, ocupando o primeiro lugar no ranking de empresas comerciais brasileiras desse segmento.

Num processo de expansão, a Agrofel implantou filiais nas principais regiões agrícolas dos estados do Rio Grande do Sul, Mato Grosso do Sul e Mato Grosso, cobrindo uma área geográfica superior a 176 municípios..

Atualmente, possui 22 filiais, comercializando defensivos, máquinas, equipamentos, peças e serviços. No Rio Grande do Sul, a empresa possui filiais em Santa Bárbara do Sul, São Luiz Gonzaga, Cruz Alta, Santo Augusto, Passo Fundo, Giruá, Santo Ângelo, Palmeira das Missões, Ronda Alta, Bossoroca, Frederico Westphalen e Ijuí. Já no estado do Mato Grosso do Sul as unidades de negócio da Agrofel estão localizadas nos município de Chapadão do Sul e São Gabriel do Oeste. No Mato Grosso a Agrofel possui unidades em Sorriso, Tangará da Serra, Primavera do Leste, Campo Novo do Parecis, Sapezal, Campo Verde, Lucas do Rio Verde e Nova Mutum.

Caracteriza-se como uma empresa do ramo varejista, contando, atualmente, com um número superior a 18.000 clientes cadastrados e com mais de 13.000 clientes ativos.

A Agrofel tem como principais fornecedores a Basf do Brasil S.A., Du Pont do Brasil S.A., Indústria de Máquinas Agrícolas Jacto S.A., Millenia S.A., New Holland S.A., Rhône Poulenc S.A. e Semeato Indústria de Máquinas S.A.

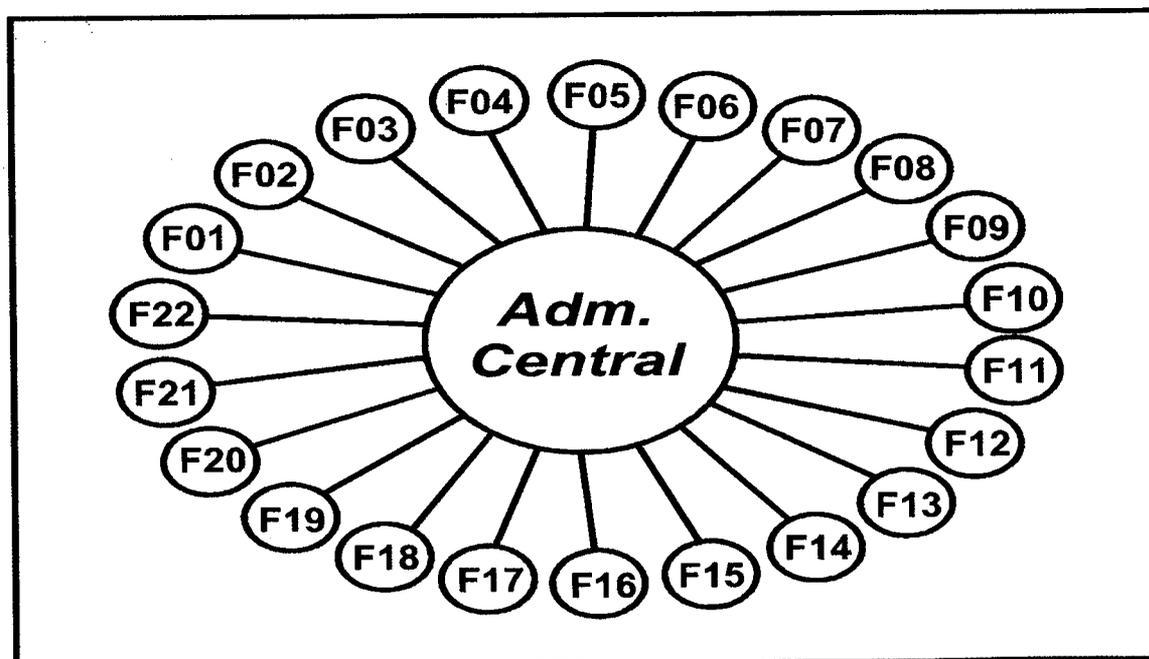
4.1.2. Estrutura organizacional

Para dar apoio às unidades de negócio a empresa possui uma central administrativa situada em Palmeira das Missões, que é a matriz. Todas as funções administrativas, como marketing, vendas, administração geral, finanças e contabilidade, são coordenadas por essa unidade central.

Esta unidade centraliza as decisões em nível estratégico. Por sua vez, em nível tático, a administração central dá o suporte necessário à aplicação e controle de políticas administrativas, financeiras e mercadológicas. Já em nível operacional, as vinte e duas filiais aplicam e controlam todas as políticas da empresa.

A estrutura organizacional da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. é demonstrada na Figura 10.

Figura 10 - Estrutura Organizacional da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.



Fonte: Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. - Matriz – Palmeira das Missões – RS, 1999.

Verifica-se que a empresa Agrofel operacionaliza seus negócios através das vinte e duas filiais, sendo que a administração central – matriz – é que coordenada e dá o suporte necessário à aplicação e controle das políticas da empresa.

4.1.3. Caracterização da filial tomada como base para o estudo

Através de informações obtidas junto aos gerentes da administração central da empresa, verificou-se que todas as filiais apresentam estruturas similares e são operacionalizadas de forma idêntica.

A filial, que está sendo pesquisada, situa-se na cidade de Palmeira das Missões – RS. Essa filial possui uma estrutura de pessoal e equipamentos capaz de desenvolver as atividades pertinentes a sua função.

A estrutura de pessoal compõe-se de um gerente geral, um gerente de vendas, um chefe de escritório, um chefe do departamento de peças e oficina, equipe de vendas formada de agrônomos e técnicos agrícolas, além de pessoas ligadas a outras funções administrativas como estoque, recepção etc.

As tarefas da filial consubstanciam-se do processo do negócio – desde a estocagem da mercadoria, passando pela venda, entrega dos produtos, encerrando-se com a cobrança.

Os produtos são comercializados de duas formas: vendas realizadas dentro da loja – o cliente vem até o ponto comercial efetuar sua compra; e vendas em nível de campo quando da visita, que é realizada pelos vendedores externos.

4.2. Metodologia de alocação dos gastos às atividades, em empresas comerciais

Inicialmente será explicitado as particularidades da empresa comercial, abordando aspectos relacionados a custos. Em seguida é apresentado um pressuposto do sistema de custeio baseado em atividades para empresas comerciais, no caso a Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. Ainda nesta seção serão explicitadas todas as etapas desenvolvidas para alocação de gastos às atividades.

4.2.1. Particularidades da empresa comercial

Identificou-se, na empresa em estudo, que a maior parcela de gastos pode ser classificada como custos diretos, visto que o maior sacrifício econômico-financeiro é representado pela aquisição de mercadorias e pelos impostos incidentes diretamente sobre a venda.

No entanto, a principal preocupação dos sistemas de custeio é de distribuir os gastos indiretos para os produtos. Na estrutura de gastos da empresa comercial, são facilmente identificados os custos diretos e os indiretos em relação aos produtos.

Como custos diretos encontram-se o custo das mercadorias vendidas, os impostos sobre vendas e as comissões, todos perfeitamente identificados com os produtos.

Por sua vez, o rol de gastos indiretos na empresa é representado por todo o sacrifício econômico-financeiro sofrido pela empresa para a operacionalização do negócio, como aluguel, depreciação, salários, telefone, luz, água, entre outros.

Outra particularidade é que os gastos indiretos são predominantemente fixos, pois a organização define sua estrutura física e de pessoal sem ter uma ligação direta com o volume de vendas. Por exemplo, o aluguel, salários da recepcionista e do pessoal de escritório, entre outros gastos, são representados por valores que não se alteram com um maior ou menor volume de vendas.

Embora a maior parte de gastos – em valores monetários – na empresa comercial, seja diretamente identificada com os produtos, é de grande importância a distribuição da parcela de custos indiretos para as linhas de produtos.

Na conjuntura atual, em que as empresas estão inseridas num contexto de competição muito acirrada, é necessário que os gestores estejam atentos a sua estrutura de gastos e resultados. A margem de contribuição – diferença entre o preço de venda e os gastos variáveis – deve cobrir o total dos gastos fixos e apresentar um excedente que é o resultado.

Assim como na indústria, a empresa comercial também precisa verificar o resultado de cada produto ou linha de produtos, a fim de estabelecer suas estratégias e buscar a maximização do resultado global do empreendimento.

Nas decisões diárias que envolvem preço, volume de vendas e resultado, é indispensável que o gestor tenha aferido a sua estrutura de gastos por linha de produtos, pois isso é fator fundamental para tomar decisões acertadas no sentido do mix mais adequado.

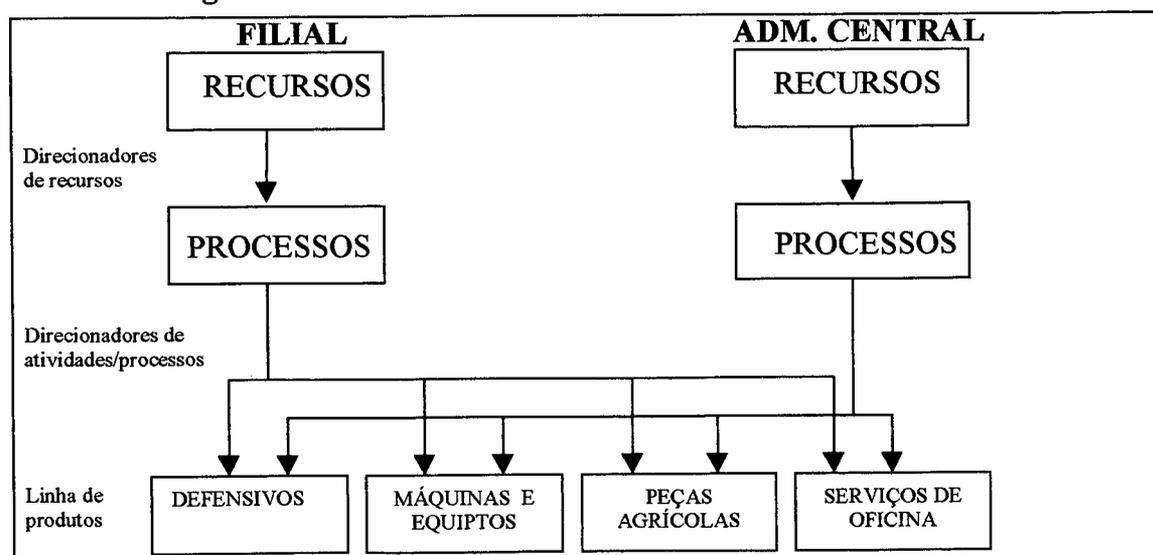
4.2.2. Pressuposto do sistema ABC para empresas comerciais

Com base na fundamentação teórica e nas informações obtidas junto à empresa, foi desenvolvida uma metodologia, fundamentada no custeio baseado em atividades, para alocação dos gastos às atividades em empresas comerciais.

Verificou-se que, na empresa em análise, atividades isoladas não geram produção, pois o comércio é operacionalizado por uma série de atividades inter-relacionadas, ou seja, por processo. Na empresa em estudo, por exemplo, o processo *venda externa* é composto pelas atividades de *vender defensivos*, *vender máquinas e prestar assistência técnica*. A partir da venda, ocorre obrigatoriamente a realização da assistência técnica. Devido a essa particularidade, optou-se em custear processos e não atividades. Esse raciocínio é válido também para os outros processos da empresa em estudo.

A Figura 11 demonstra o pressuposto do sistema ABC para aplicação em empresas comerciais, no caso a Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.

Figura 11 - Pressuposto do sistema ABC para a Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda.



Partindo do pressuposto que a operacionalização da empresa dá-se pela execução de uma série de processos. Observa-se que os recursos são consumidos pelos diversos processos que ocorrem na empresa – esses recursos são alocados para os processos através dos direcionadores de recursos. Por outro lado, esses processos são consumidos pelas linhas de produtos, no caso em estudo, defensivos, máquinas/equipamentos, peças agrícolas e serviços de oficina, sendo alocadas a essas pelos direcionadores de processos.

Assim como na Agrofel, usualmente as empresas comerciais possuem uma administração central que planeja e controla as estratégias da empresa. Os diversos processos que acontecem na matriz têm por finalidade dar o suporte necessário à comercialização das diversas linhas de produtos. Portanto, a metodologia utilizada parte do pressuposto de que os recursos da administração central são consumidos pelos processos e estes pelas linhas de produtos, que são comercializados nas filiais.

4.2.3. Etapas de alocação dos gastos às atividades

Segundo KAPLAN e COOPER (1998), os sistemas ABC são desenvolvidos com base em uma série de etapas sequenciais. A partir de algumas adaptações às sugestões dos autores, desenvolveu-se uma metodologia para alocação de gastos aos processos em empresas comerciais, de acordo com os passos que seguem:

Etapa 1: Identificar atividades e processos por departamento

Nesta etapa são identificadas as atividades que ocorrem em cada departamento e quais processos são formados pela cadeia de atividades que se

relacionam entre si. Tal requer um estudo minucioso em cada departamento, a fim de levantar atividades e processo(s) que são executados na filial em análise. O Quadro 2 demonstra as atividades e processos que são realizados em cada departamento da filial, na empresa objeto de estudo.

Quadro 2 - Atividades e processos por departamento da filial objeto de estudo

Departamento	Atividades	Processo
Vendas	- vender defensivos – externo - vender máquinas – externo - prestar assistência técnica	venda externa
	- vender defensivos – interno - vender máquinas – interno	venda interna
Escritório	- emitir notas fiscais de venda - receber vendas à vista - receber duplicatas - controlar contas a receber - controlar contas a pagar - conferir estoque físico - pagar despesas operacionais - calcular impostos a pagar	controle administrativo-financeiro
Peças	- vender peças no balcão - fazer pedidos de compra - receber mercadorias - expedir mercadorias	venda interna de peças
Oficina	- consertar máquinas agrícolas - fazer entrega técnica de máquinas	prestação de serviços de oficina
Estoque e expedição	- receber mercadorias - armazenar mercadorias - expedir mercadorias	estocagem e expedição
Gerência da filial	- elaborar planejamento da filial - gerenciar equipe de trabalho - acompanhar a realização dos orçamentos de vendas, despesas e caixa - gerenciar recursos financeiros e físicos	administração da filial
	- vender internamente defensivos e máquinas - elaborar estratégias comerciais – local	venda interna

Entre os diversos departamentos da filial da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda., identificaram-se as diversas atividades que são

executadas por eles. Após a análise da inter-relação entre as atividades, chegou-se aos seguintes processos: venda externa, venda interna, controle administrativo-financeiro, venda interna de peças, prestação de serviços de oficina, estocagem/expedição e administração da filial.

Etapa 2: Elaborar dicionário de atividades e processos

O dicionário de atividades e processos compreende a descrição detalhada sobre como é executada cada atividade e como essas formam os processos.

Assim, na seqüência faz-se a descrição das atividades e processos identificados em cada departamento da filial da empresa Agrofel.

a) Departamento de vendas

No que concerne as atividades do departamento de vendas, tem-se o que segue:

- Vender defensivos – externo

Compreende a venda de defensivos agrícolas pelo vendedor externo, iniciando por uma visita aos clientes e executando todas as fases da comercialização, ou seja, pré-venda, venda, pós-venda e cobrança quando a venda é a prazo.

- Vender máquinas – externo

Representada pela venda de máquinas e equipamentos pelo vendedor externo, envolvendo toda a fase da comercialização, iniciando pela identificação das necessidades do cliente, passando para a efetivação da venda, acompanhamento do

desempenho do produto e finalizando com a cobrança quando a condição de venda é a prazo.

- Prestar assistência técnica

Fase pós-venda, que se refere ao suporte técnico dado pelo vendedor externo ao consumidor final, a fim de garantir a correta utilização dos produtos comercializados.

- Vender defensivos – interno

Esta atividade é desenvolvida pelo gerente de vendas e gerente geral da filial. Compreende o atendimento e venda a clientes que vêm até a loja para adquirir defensivos.

- Vender máquinas – interno

Atividade também desenvolvida pelo gerente de vendas e gerente geral da filial, a qual compreende o atendimento e venda a clientes que vêm até a loja para adquirir máquinas e equipamentos agrícolas.

As atividades que são realizadas pelo departamento de vendas formam dois processos: venda externa e venda interna.

- Venda externa

O processo venda externa é representado pela realização de vendas no campo.

- Venda interna

O processo *venda interna* compreende o atendimento e vendas realizadas na loja.

b) Departamento de escritório

Em se tratando das atividades do escritório, estas consubstanciam-se do seguinte:

- Emitir notas fiscais de venda

Atividade executada por um auxiliar de escritório, que compreende a emissão de notas fiscais de vendas, faturas e duplicatas.

- Receber vendas à vista

Atividade desenvolvida pelo chefe de escritório, representada pelo recebimento de numerário no caixa em função de vendas realizadas à vista.

- Receber duplicatas

Atividade desenvolvida pelo chefe de escritório, representada pelo recebimento de numerário no caixa referente a vendas a prazo, com duplicatas.

- Controlar contas a receber

Atividade desenvolvida pelo chefe de escritório e auxiliar, a qual compreende a conciliação do contas a receber e emissão de relatórios para cobrança.

- Controlar contas a pagar

Atividade desenvolvida pelo chefe de escritório, significando a conferência dos lançamentos nessa conta. As contas a pagar a fornecedores referentes a aquisição de mercadorias são realizadas pela matriz da empresa. Assim, à filial cabe a conferência a fim de garantir a veracidade dos saldos.

- Conferir estoque físico

Atividade executada pelo chefe de escritório, representada pela checagem do estoque físico através de amostragem, a fim de verificar se está de acordo com o estoque contábil.

- Pagar despesas operacionais

Atividade executada pelo chefe de escritório, o qual é responsável pelo caixa da filial, compreende o pagamento de todas as despesas operacionais da filial, ou seja, luz, água, telefone, aluguel etc.

- Calcular impostos a pagar

Atividade executada pelo chefe de escritório e auxiliar, representada pelo levantamento dos saldos de impostos a pagar.

As diversas atividades executadas pelo escritório formam o processo que se denominou controle administrativo-financeiro.

➤ Controle administrativo-financeiro

Executa todas as atividades relacionadas aos registros e controles financeiros da filial.

c) Departamento de peças

O departamento de peças tem sob sua responsabilidade a realização das seguintes atividades:

- Vender peças no balcão

Atividade desenvolvida pelo chefe do departamento de peças e pelos balconistas, representada pela venda de itens de peças no balcão da loja.

- Fazer pedidos de compra

Atividade executada pelo chefe da seção de peças, compreende o estudo e definição dos volumes/itens de peças a serem requisitadas ao departamento de compras da matriz.

- Receber mercadorias

Esta atividade é desenvolvida pelo chefe da seção de peças e pelos balconistas, refere-se a conferência das mercadorias (peças) recebidas de fornecedores e sua distribuição nas prateleiras.

- Expedir mercadorias

Atividade executada por todos os integrantes do departamento de peças – chefe do departamento e balconistas – visto que a venda é entregue aos clientes no local instantaneamente.

As diversas atividades que são executadas no departamento de peças, formam o processo venda interna de peças.

- Venda interna de peças

Compreende desde o estudo do pedido de compras, passando pelo recebimento e estocagem e finalizando com a venda – faturamento e entrega da mercadoria.

d) Departamento de oficina

As atividades que dizem respeito ao departamento de oficina são os seguintes:

- **Consertar máquinas agrícolas**

Atividade realizada pelo chefe de oficina e mecânicos, compreende o conserto em máquinas e equipamentos agrícolas que são levados pelos clientes até a oficina de máquinas agrícolas da empresa.

- *Fazer entrega técnica de máquinas*

Atividade executada pelos mecânicos, compreende a entrega de máquinas novas adquiridas por clientes, realizando a montagem da mesma, a colocação em funcionamento e o repasse ao operador das instruções necessárias para o uso correto.

As atividades realizadas pelo departamento de oficina formam o processo prestação de serviços de oficina.

➤ **Prestação de serviços de oficina**

Compreende os serviços de reforma e manutenção de máquinas agrícolas, além da realização de entregas técnicas de máquinas e equipamentos novos.

e) **Departamento de estoque e expedição**

No que diz respeito às atividades do departamento de estoque e expedição, tem-se o que segue:

- **Receber mercadorias**

Atividade desenvolvida pelo encarregado do estoque de defensivos e máquinas, sendo que esse funcionário recebe mercadorias de fornecedores, procede a conferência em termos de quantidade e conservação do produto.

- Armazenar mercadorias

É uma atividade desenvolvida pelo encarregado do estoque de defensivos e máquinas, sendo representada pela armazenagem e controle físico dos estoques.

- Expedir mercadorias

Atividade também desenvolvida pelo encarregado do estoque de defensivos e máquinas, a qual se refere a entrega de mercadorias adquiridas pelos clientes.

As atividades executadas pelo departamento de estoque e expedição culminam com o processo de estocagem e expedição.

➤ Estocagem e expedição

Este processo compreende toda a movimentação física do estoque de mercadorias – defensivos, máquinas e equipamentos.

f) Departamento de gerência da unidade

As atividades do departamento de gerência da unidade consubstanciam-se no que segue:

- Elaborar planejamento da filial

Atividade executada pelo gerente geral da unidade, compreende o planejamento econômico-financeiro da filial (vendas, despesa e fluxo de caixa).

- Gerenciar equipe de trabalho

Atividade executada pelo gerente de unidade e gerente de vendas, sendo que o primeiro gerencia toda a equipe e o segundo somente os vendedores externos, mas ambos acompanham o desempenho e determinam as tarefas diárias.

- Acompanhar a realização dos orçamentos de vendas e despesas

Atividade desenvolvida pelo gerente geral da filial e gerente de vendas, refere-se à fase de controle sobre o planejado.

- Gerenciar recursos financeiros e físicos

Atividade executada pelo gerente geral da filial, compreende o gerenciamento quanto ao uso dos recursos disponibilizados pela empresa.

- Vender internamente defensivos e máquinas

Atividade realizada pelo gerente geral da filial e gerente de vendas, refere-se ao atendimento e venda para clientes no ponto de venda – loja.

- Elaborar estratégias comerciais – local

Atividade executada pelo gerente geral da filial e gerente de vendas, a qual compreende o monitoramento sobre necessidades e expectativas dos clientes, mudanças que ocorrem no mercado e acompanhamento da concorrência.

As diversas atividades que são desenvolvidas pelo departamento de gerência da filial, quando agregadas, dão origem a dois processos: administração da filial e venda interna.

- Administração da filial

É formada, pelas atividades: elaborar planejamento da filial, gerenciar equipe de trabalho, acompanhar a realização dos orçamentos de vendas, despesas e caixa e gerenciar recursos financeiros e físicos.

➤ Venda interna

É formado, pelas atividades: vender internamente defensivos e máquinas e elaborar estratégias comerciais – locais.

Etapa 3: Levantar o montante de cada espécie de recursos consumidos

Esta etapa compreende a identificação de todas as espécies de gastos indiretos ocorridas e seus respectivos valores. Através desse levantamento chega-se ao montante dos recursos consumidos pela empresa, num determinado período de tempo, recursos esses que não são diretamente alocáveis por linha de produtos.

Os principais recursos que são consumidos pela filial da empresa em estudo, são despesas com pessoal, veículos, comunicações, administrativas, publicidade e propaganda, financeiras e tributárias.

As espécies de recursos que constituem a natureza de gasto denominada despesa com pessoal, na filial da Agrofel, são evidenciadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Despesas com pessoal

Espécie de recursos	Valor consumo - R\$
Salários com encargos	
Ajuda de celular	

As despesas com pessoal são representadas por todos os gastos referentes a pagamento de salário, encargos e benefícios dos funcionários da filial.

Por sua vez, o Quadro 4 apresenta as espécies de recursos que compõem a rubrica despesas com veículos.

Quadro 4 - Despesas com veículos

Espécie de Recursos	Valor consumo – R\$
Manutenção de veículos	
Combustíveis	
Depreciação de veículos	

Os gastos com veículos compreendem todas as despesas necessárias para utilização da frota.

O Quadro 5 mostra as espécies de recursos consumidos pela filial da Agrofel em despesas com comunicações.

Quadro 5 - Despesas com comunicações

Espécie de Recursos	Valor consumo – R\$
Embratel	
Telefone	
Despesas postais e telegráficas	

As despesas com comunicações são representadas por todos os gastos referente à comunicação da empresa, incluindo contatos com público interno e externo, inclusive a transmissão de dados da filial para a matriz.

As espécies de recursos consumidos pela filial da Agrofel como despesas administrativas são arroladas no Quadro 6.

Quadro 6 - Despesas administrativas

Espécie de Recursos	Valor consumo – R\$
Aluguéis	
Água	
Assinaturas e mensalidades	
Bens de valores relevantes	
Despesas c/ legalizações	
Depreciação equipamentos de informática	
Serviços de terceiros	
Limpeza e conservação	
Luz	
Material de expediente	
Manutenção de equipamentos de informática	
Viagens e representações	

Fazem parte do rol de despesas administrativas todos os gastos referentes à operacionalização da empresa, normalmente representada por pequenos valores e, na maioria das vezes, são comuns a todos os processos.

O Quadro 7 evidencia as espécies de recursos consumidos na conta despesas com publicidade e propaganda na filial da empresa em estudo.

Quadro 7 - Despesas com publicidade e propaganda

Espécie de Recursos	Valor consumo – R\$
Publicidade e propaganda	
Promoções	
Brindes	

Estão classificadas nesse grupo todos os gastos referentes à divulgação da empresa e seus produtos, referem-se à propaganda de rádio e jornal, além de gastos com realização de reuniões com clientes, participação em feiras e despesas com brindes destinados a clientes. As mensagens repassadas por esses veículos de comunicação, em

sua grande maioria, são de caráter institucional, visando fortalecer a marca. As mensagens promocionais englobam toda a linha de produtos.

As espécies de recursos consumidos pela filial da Agrofel que se caracterizam como despesas financeiras constam no Quadro 8.

Quadro 8 - Despesas financeiras

Espécie de Recursos	Valor consumo – R\$
Despesas bancárias	

As despesas financeiras na filial referem-se à manutenção de contas bancárias. O valor desse gasto é irrelevante, visto que as principais transações financeiras são realizadas pela matriz. As entradas de numerários na filial são depositados diretamente na conta da matriz, a filial efetua somente pagamento de pequenas despesas, mas em dinheiro.

Por último, o Quadro 9 apresenta as espécies de recursos consumidos como despesas tributárias na filial da empresa objeto de estudo.

Quadro 9 - Despesas tributárias

Espécie de Recursos	Valor consumo – R\$
Impostos e taxas municipais	
Impostos e taxas estaduais	

Classificam-se como despesas tributárias todos os gastos que se referem a impostos e taxas pagas ao município e estado onde está estabelecida a filial em análise.

Etapa 4: Identificar os objetos de custeio

Nesta fase define-se o alvo final do sistema, o que se pretende custear: produtos, linhas de produtos, clientes etc.

Sobre os objetos de custeio recairão todos os gastos indiretos. Conforme o pressuposto apresentado, os recursos são alocados para os processos e estes para os objetos de custeio, os quais são definidos nesta etapa.

Neste estudo, os objetos de custeio da filial da empresa Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda são as linhas de produtos, as quais são especificadas no Quadro 10.

Quadro 10 - Linhas de produtos comercializadas pela Agrofel

Linhas de produtos
- Defensivos
- Máquinas e equipamentos
- Peças agrícolas
- Serviços de oficina

Denota-se que os objetos de custeio são as linhas de produtos, representadas por defensivos, máquinas e equipamentos, peças agrícolas e serviços de oficina. Logo, todos os recursos empregados pela empresa deverão ser absorvidos pelas linhas de produtos – objetos de custeio.

Etapa 5: Identificar como os recursos são consumidos pelos processos

Esta etapa compreende a definição do direcionador de custos para cada espécie de recurso a ser alocado aos processos da empresa. Tal requer uma análise de cada recurso, a fim de identificar qual(is) o(s) fator(es) responsável(is) pelo seu consumo no período – direcionador de recurso. Através dos direcionadores, os recursos são alocados para os processos.

O Quadro 11 demonstra como o recurso salários com encargos são consumidos pelos diversos processos da empresa, além de indicar o direcionador para alocação a cada processo.

Quadro 11 - Consumo do recurso salários com encargos pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Salários com encargos	Venda externa	<i>direto</i> – total do tempo dos vendedores
	Venda interna	<i>Rastreamento</i> - tempo dedicado pelo gerente de vendas e gerente geral da filial
	Controle administrativo-financeiro	<i>Direto</i> – total do tempo do chefe de escritório e sua equipe
	Venda interna de peças	<i>Direto</i> – total do tempo do encarregado do departamento de peças e dos balconistas
	Prestação de serviços de oficina	<i>Direto</i> – total do tempo dos mecânicos
	Administração da filial	<i>Rastreamento</i> – tempo dedicado pelo gerente geral da filial e gerente de vendas <i>Direto</i> - total do tempo do pessoal de apoio – telefonista, faxineira etc.
	Estoque e expedição	<i>Direto</i> – total do tempo do estoquista

Através da folha de pagamento é facilmente identificado o consumo – valor gasto com cada funcionário referente a salários e encargos. A partir daí, é possível alocar para os diversos processos.

Por sua vez, o Quadro 12 demonstra como o recurso ajuda de celular é consumido pelos processos, explicitando seu direcionador.

Quadro 12 - Consumo do recurso ajuda de celular pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Ajuda de celular	Venda externa	<i>Direto</i> – total do recurso é destinado para o processo venda externa

Este Gasto refere-se a benefício que é concedido somente aos vendedores externos. Desta forma, é possível alocar diretamente ao processo venda externa.

O Quadro 13 explicita como o recurso manutenção de veículos é consumido na filial da empresa em estudo, também é demonstrado o seu direcionador .

Quadro 13 - Consumo do recurso manutenção de veículos pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Manutenção de veículos	Venda externa	<i>direto</i> –manutenção dos veículos utilizados pelos vendedores externos
	Administração da unidade	<i>direto</i> –manutenção do veículo utilizado pelo gerente geral da filial

O consumo do recurso manutenção de veículos é representado pelo gasto com oficina e reposição de peças. É possível alocar esse recurso diretamente aos processos, visto que os veículos são locados a estes. Através de uma ficha de controle de manutenção é possível verificar o consumo por veículo.

Através do Quadro 14 é evidenciado os processos que consomem o recurso combustíveis na filial da empresa Agrofel. Também é apresentado o direcionador que será utilizado para alocar esse recurso aos processos.

Quadro 14 - Consumo do recurso combustíveis pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Combustíveis	Venda externa	<i>direto</i> – consumo de combustíveis dos veículos utilizados pelos vendedores externos
	Administração da unidade	<i>direto</i> –consumo de combustível do veículo utilizado pelo gerente geral da filial

Este gasto é relativo ao consumo de combustíveis pelos veículos. Através de levantamento, é possível verificar o consumo de cada veículo, dessa forma pode-se alocar diretamente para os processos venda externa e administração da unidade.

O recurso depreciação de veículos também é consumido pelos processos venda externa e administração da filial. O Quadro 15 demonstra o direcionador desse recurso.

Quadro 15 - Consumo do recurso depreciação de veículos pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Depreciação de veículos	Venda externa	<i>direto</i> – utilização de veículos pelos vendedores
	Administração da unidade	<i>direto</i> – utilização de veículo pelo gerente geral da filial

O recurso depreciação de veículos é representado pela perda de valor do bem, no tempo. A partir da verificação da depreciação de cada veículo, é possível alocar o recurso ao processo onde o bem está locado.

O Quadro 16 apresenta o recurso embratel o qual é consumido na filial da empresa Agrofel, integralmente pelo processo controle administrativo-financeiro.

Quadro 16 - Consumo do recurso embratel pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Embratel	Controle administrativo-financeiro	Direto – transmissão de dados via embratel

Gasto relativo a serviços prestados pela embratel. É utilizado exclusivamente pelo processo controle administrativo-financeiro, para transmissão de dados para a administração central.

Por outro lado, o Quadro 17 apresenta o recurso telefone, evidenciando a forma de alocação para os processos.

Quadro 17 : Consumo do recurso telefone pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Telefone	Venda externa	<i>direto</i> – ligações telefônicas realizadas pelo ramal utilizado pelos vendedores externos
	Venda interna	<i>direto</i> – ligações telefônicas realizadas pelos ramais utilizados pelo gerente de vendas e gerente geral da filial
	Controle administrativo –financeiro	<i>direto</i> – ligações telefônicas realizadas dos ramais utilizados pelo escritório.
	Venda interna de peças	<i>direto</i> – ligações telefônicas realizadas do ramal utilizado pelo departamento de peças
	Prestação de serviços de oficina	<i>direto</i> – ligações telefônicas do ramal utilizado pelos mecânicos
	Estoque e expedição	<i>direto</i> – ligações telefônicas saídas do ramal utilizado pelo encarregado pelo estoque e expedição

Esse gasto refere-se à comunicação com clientes e fornecedores. Através de um medidor de consumo é possível identificar o gasto por ramal, dessa forma o recurso pode ser alocado diretamente aos processos.

O processo de administração da filial não recebe esse recurso pelo fato de as ligações destinadas à administração central serem realizadas para um número de discagem gratuita.

O Quadro 18 demonstra como o recurso despesas postais e telegráficas é consumido na filial da empresa Agrofel.

Quadro 18 - Consumo do recurso despesas postais e telegráficas pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Despesas postais e telegráficas	Administração da filial	direto – postagens de correspondências e remessa de malote para a administração central

Este gasto é relativo a postagens telegráficas, sendo consumido integralmente pela administração da filial.

O Quadro 19 evidencia o recurso alugueis, demonstrando o direcionador para alocar o recurso aos diversos processos da empresa.

Quadro 19 - Consumo do recurso alugueis pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Alugueis	Venda externa	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2
	Venda interna	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2
	Controle administrativo-financeiro	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2
	Venda interna de peças	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2
	Prestação de serviços de oficina	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2
	Administração da filial	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2
	Estoque e expedição	<i>Rateio</i> – utilização de área em m2

O recurso alugueis refere-se a gasto com locação do imóvel onde funciona a empresa. O direcionador definido para esse recurso é a área utilizada pelos processo.

O Quadro 20 evidencia o consumo do recurso água pelos diversos processos que são executados na filial da Agrofel. Também é apresentado o direcionador definido para esse recurso.

Quadro 20 - Consumo do recurso água pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Água	Venda externa	<i>Rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas
	Venda interna	<i>Rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas
	Controle administrativo-financeiro	<i>Rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas
	Venda interna de peças	<i>Rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas
	Prestação de serviços de oficina	<i>Rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas
	Administração da filial	<i>rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas
	Estoque e expedição	<i>rateio</i> – consumo proporcional ao número de pessoas

Esse refere-se a gasto com água que abastece todo o estabelecimento.

Não se identificou nenhuma medida objetiva de consumo desse recurso, por isso convencionou-se distribuir aos diversos processos, proporcionalmente ao número de pessoas.

Por sua vez o recurso assinaturas e mensalidades é diretamente identificável com o processo administração da filial. Esse recurso é demonstrado no Quadro 21.

Quadro 21 - Consumo do recurso assinaturas e mensalidades pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Assinaturas e mensalidades	Administração da filial	<i>direto</i> – o total deste recurso é consumido pelo processo administração da unidade

Esse recurso é representando pelo gasto com assinaturas de jornais e revistas. Esse material é utilizado pela administração da unidade, a qual é integralmente responsável pelo consumo deste recurso.

O recurso bens de valores relevantes refere-se a gasto com aquisição de bens com valor inferior ao definido pelo Regulamento do Imposto de Renda para ser contabilizado como ativo, sendo lançado diretamente como despesa do período. O Quadro 22 explicita a forma de alocação desse recurso para os processos, na filial da empresa objeto de estudo.

Quadro 22 - Consumo do recurso bens de valores relevantes pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Bens de valores relevantes	Venda externa	<i>direto</i> – requisição de materiais
	Venda interna	<i>direto</i> – requisição de materiais
	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – requisição de materiais
	Venda interna de peças	<i>direto</i> – requisição de materiais
	Prestação de serviços de oficina	<i>direto</i> – requisição de materiais
	Administração da filial	<i>direto</i> – requisição de materiais
	Estoque e expedição	<i>direto</i> – requisição de materiais

Através das requisições de materiais é identificado diretamente o consumo de bens de valores relevantes de cada processo.

O Quadro 23 apresenta o recurso despesas com legalizações, o qual é consumido integralmente pelo processo controle administrativo-financeiro.

Quadro 23 - Consumo do recurso despesas com legalizações pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Despesas com legalizações	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – o total deste recurso é consumido pelo processo controle administrativo-financeiro

Esse recurso refere-se a gastos com registros de documentos, reconhecimento de firma, etc. Esse recurso é consumido por um único processo, logo, é alocado diretamente a este.

O Quadro 24 evidencia quais os processos que consomem o recurso depreciação equipamentos de informática, além de indicar o direcionador.

Quadro 24 - Consumo do recurso depreciação equipamentos de informática pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Depreciação equipamentos de informática	Venda externa	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática
	Venda interna	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática
	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática
	Venda interna de peças	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática
	Prestação de serviços de oficina	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática
	Administração da filial	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática
	Estoque e expedição	<i>direto</i> – utilização de equipamentos de informática

O recurso depreciação de equipamentos de informática é representado pela perda de valor do bem, no tempo. A partir da localização dos equipamentos de informática, é possível identificar a parcela do recurso que cabe a cada processo, possibilitando dessa forma a alocação direta.

Conforme demonstra o Quadro 25, o recurso serviços de terceiros é consumido integralmente pelo processo estoque e expedição, isso permite que sua alocação seja realizada de forma direta.

Quadro 25 – Consumo do recurso serviços de terceiros pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Serviços de terceiros	Estoque e expedição	<i>direto</i> – carga e descarga de mercadorias e segurança do estoque

O recurso serviços de terceiros refere-se a gasto com carga e descarga de mercadorias e segurança das instalações – a preocupação da filial da empresa Agrofel é com a segurança dos estoques –. Logo, o total deste recurso é consumido pelo processo estoque e expedição.

O Quadro 26 demonstra como o recurso limpeza e conservação é consumido pelos diversos processos da filial da Agrofel, também indica os direcionadores para alocação a cada processo.

Quadro 26 - Consumo do recurso limpeza e conservação pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Limpeza e conservação	Venda externa	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Venda interna	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Controle administrativo –financeiro	<i>rateio</i> - utilização de área – m2
	Venda interna de peças	<i>rateio</i> - utilização de área – m2
	Prestação de serviços de oficina	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Administração da filial	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Estoque e expedição	<i>rateio</i> - utilização de área - m2

Esse compreende os gastos com materiais de limpeza e com pequenos reparos nas instalações. O direcionador do recurso limpeza e conservação utilizado para alocar o recurso aos processos é a área utilizada.

O recurso luz refere-se ao gasto com energia elétrica que abastece toda a filial, basicamente trata-se da iluminação dos ambientes.

Através do Quadro 27 é demonstrado os processos que consomem esse recurso, assim como o seu direcionador. Observa-se que o processo venda externa também receberá parte deste recurso, justifica-se tal procedimento pelo fatos dos

vendedor possuem uma sala que utilizam para guardar materiais e preencherem relatórios.

Quadro 27 - Consumo do recurso luz pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Luz	Venda externa	<i>Rateio</i> - utilização de área - m2
	Venda interna	<i>Rateio</i> - utilização de área - m2
	Controle administrativo-financeiro	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Venda interna de peças	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Prestação de serviços de oficina	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Administração da filial	<i>rateio</i> - utilização de área - m2
	Estoque e expedição	<i>rateio</i> - utilização de área - m2

Definiu-se como direcionador do recurso luz a área utilizada. Portanto, os processos receberão esse recurso proporcionalmente à área que cada um utiliza.

O Quadro 28 demonstra os processos que consomem o recurso material de expediente, assim como o direcionador definido para esse recurso.

Quadro 28 - Consumo do recurso material de expediente pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Material de expediente	Venda externa	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais
	Venda interna	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais
	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais
	Venda interna de peças	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais
	Prestação de serviços de oficina	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais
	Administração da filial	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais
	Estoque e expedição	<i>direto</i> – conforme requisição de materiais

O recurso materiais de expediente refere-se a gastos com materiais de escritório que são utilizados pelos diversos processos. Através da utilização de requisições de materiais, esse recurso pode ser alocado diretamente a cada processo.

Através do Quadro 29 é demonstrado os processos que consomem o recurso manutenção de equipamentos de informática, também é indicado o direcionador utilizado para alocar esse recurso aos processos.

Quadro 29 – Consumo do recurso manutenção de equipamentos de informática pelos processo

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Manutenção de equipamentos de informática	Venda externa	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo
	Venda interna	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo
	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo
	Venda interna de peças	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo
	Prestação de serviços de oficina	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo
	Administração da filial	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo
	Estoque e expedição	<i>direto</i> – manutenção de equipamentos de informática utilizados no processo

Esse gasto é relativo à manutenção dos equipamentos de informática, tais como: computadores, impressoras, etc. Através do controle de manutenção, é verificado o consumo desse recurso por equipamento. A partir da localização da máquina é possível alocar diretamente aos processos.

O Quadro 30 apresenta os diversos processos que consomem o recurso viagens e representações. Indica também como esse recurso será alocado para os processos.

Quadro 30 – Consumo do recurso viagens e representações pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Viagens e representações	Venda externa	<i>direto</i> – conforme consumo do recurso por processo
	Venda interna	<i>direto</i> – conforme consumo do recurso por processo
	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – conforme consumo do recurso por processo
	Venda interna de peças	<i>direto</i> – conforme consumo do recurso por processo
	Prestação de serviços de oficina	<i>direto</i> – conforme consumo do recurso por processo
	Administração da filial	<i>direto</i> – conforme consumo do recurso por processo

O recurso viagens e representações é representado pelo gasto com hospedagem e alimentação dos funcionários quando estão trabalhando fora da cidade, sede da empresa. Através de um controle feito pelo caixa da filial da empresa em estudo, é identificado o processo que consome o recurso. Essa maneira possibilita a alocação de forma direta.

Na seqüência, é analisado o recurso publicidade e propaganda. Conforme o Quadro 31 verifica-se que esse recurso é alocado integralmente para o processo venda interna.

Quadro 31 – Consumo do recurso publicidade e propaganda pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Publicidade e propaganda	Venda interna	<i>direto</i> – propaganda via rádio, mala direta e jornais

Esse recurso é referente a gasto com propaganda via rádio, mala direta, jornais, etc., sendo comum a todas as linhas de produtos. Serve de apoio para a realização da venda interna, visto que, através da venda externa, o vendedor faz o contato direto com os clientes através de visitas que são realizadas periodicamente. Dessa forma convencionou-se em direcionar o total desse recurso para o processo venda interna.

O Quadro 32 demonstra o recurso promoções. Observa-se que esse recurso é consumido integralmente pelo processo venda externa.

Quadro 32 - Consumo do recurso promoções pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Promoções	Venda externa	<i>Direto</i> – realização de reuniões e participação em feiras, etc.

O recurso promoções trata-se de gastos para a realização de reuniões de vendas com clientes, participação em feiras, etc, servindo de apoio para a realização da venda a nível de campo. Desta forma, o recurso promoções é alocado na sua totalidade para o processo venda externa.

Os brindes destinados a clientes, na filial da empresa objeto deste estudo, são distribuídos pelos vendedores externos. Dessa forma, conforme evidencia o Quadro 33, todo o recurso é alocado para o processo venda externa.

Quadro 33 - Consumo do recurso brindes pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Brindes	Venda externa	<i>Direto</i> – distribuição de brindes, pelo vendedor externo

A distribuição de brindes é considerada pela filial da Agrofel como um apoio para a realização da venda em nível de campo.

A espécie de recurso despesas bancárias é demonstrada no Quadro 34. Também é apresentado seu direcionador.

Quadro 34 - Consumo do recurso despesas bancárias pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Despesas bancárias	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – recurso consumido integralmente pelo processo controle administrativo-financeiro.

Essa espécie de recurso, refere-se à manutenção da conta bancária que é mantida pela filial da empresa em estudo. O processo controle administrativo-financeiro é quem operacionaliza as transações bancárias, logo, consome integralmente esse recurso.

O Quadro 35 demonstra o recurso impostos e taxas municipais. Também evidencia o direcionador definido para essa espécie de recurso.

Quadro 35 - Consumo do recurso impostos e taxas municipais pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Impostos e taxas municipais	Venda externa	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada
	Venda interna	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada
	Controle administrativo – financeiro	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada
	Venda interna de peças	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada
	Prestação de serviços de oficina	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada
	Administração da filial	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada
	Estoque e expedição	<i>Rateio</i> - área em m2 utilizada

Impostos e taxas municipais são recolhimentos de valores aos cofres do município, referente ao IPTU e alvará de funcionamento. Convencionou-se como direcionador desse recurso a área ocupada em cada processo.

Finalizando esta etapa, o Quadro 36 apresenta o recurso impostos e taxas estaduais, indicando o processo que consome, assim como o direcionador.

Quadro 36 - Consumo do recurso impostos e taxas estaduais pelos processos

Espécie de recurso	Processo(s) que consome(m) recurso(s)	Direcionador de recurso
Impostos e taxas estaduais	Controle administrativo-financeiro	<i>direto</i> – recurso consumido integralmente pelo processo controle administrativo-financeiro

Trata-se de recolhimentos de valores aos cofres do estado, referente a registros de livros fiscais, entre outros. Não foram considerados nesse recurso, os impostos diretos incidentes sobre a venda, visto que essa parcela está compreendida no rol dos custos diretos. Verifica-se que os procedimentos de registros de livros e pagamentos de taxas são efetuados pelo processo controle administrativo-financeiro, pois fazem parte das funções do mesmo. Logo, o total desse recurso é alocado a esse processo.

Etapa 6: Distribuir os recursos para as atividades/processos

Após verificar o consumo de cada espécie de recursos e identificar seus direcionadores, a próxima tarefa da metodologia trata da distribuição dos recursos para os diversos processos da filial da empresa em estudo.

O Quadro 37 apresenta um mapa da distribuição dos recursos para os processos.

Quadro 37 - Mapa de distribuição dos recursos para os processos

Espécies de recursos	VALOR TOTAL	P r o c e s s o s						
		Venda Interna	Venda Externa	Venda Int. Pçs.	Prestação Serv. Ofic.	Estoc. e Exped.	Contr. Adm.- Financ.	Adm. da Unid.
Salários com encargos								
Ajuda de celular								
Manutenção e veículos								
Combustíveis								
Depreciação de veículos								
Embratel								
Telefone								
Despesas postais e telegráficas								
Aluguéis								
Água								
Assinaturas e mensalidades								
Bens de valores relevantes								
Despesas c/ legalizações								
Deprec. Equip. informática								
Serviços de terceiros								
Limpeza e conservação								
Luz								
Material de expediente								
Manutenção equip. informática								
Viagens e representações								
Publicidade e propaganda								
Promoções								
Brindes								
Despesas bancárias								
Impostos e taxas municipais								
Impostos e taxas estaduais								
TOTAL RECURSOS								

Os recursos que são consumidos na empresa devem ser alocados para os processos de acordo com os direcionadores definidos para cada espécie de recurso.

4.3. Parâmetros de alocação das atividades por linha de produtos

No sistema ABC, após os gastos terem sido alocados às atividades ou processos, o passo seguinte é verificar como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio, no período.

O Quadro 38 demonstra como os processos são utilizados pelas linhas de produtos na filial da Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda, além de indicar os direcionadores para tal alocação.

Quadro 38 – Consumo dos processos pelas linhas de produtos

Processo	Como é consumido	Direcionador
Venda externa	Pela realização da venda de defensivos e máquinas – no campo	Tempo dedicado do vendedor externo para cada linha de produtos
Venda interna	Pela realização da venda de defensivos e máquinas – na loja	Tempo dedicado do gerente de filial e gerente de vendas para cada linha de produtos
Controle adm.-financ.	Pelo processamento dos fatos contábeis e operacionais da filial	Tempo dedicado do pessoal de escritório para cada linha de produtos
Venda interna de peças	Pela comercialização de peças e atividades pertinentes ao andamento do setor	Tempo integral do pessoal do processo de venda interna de peças, aplicado na linha de produtos – peças agrícolas
Prestação serviços oficina	Pela realização de consertos de máquinas de clientes e pela entrega técnica de máquinas novas	Horas trabalhadas para cada linha de produtos – serviços de oficina e máquinas e equipamentos
Estocagem e expedição	Pela estocagem e expedição de defensivos e máquinas	Valor da venda
Administração da filial	Pela realização das políticas comerciais e administrativas da empresa	Tempo dedicado do gerente geral da filial para cada linha de produtos

Definidos os direcionadores de atividades – neste estudo, processos – o próximo passo é a distribuição dos gastos acumulados em cada processo para os objetos de custos que são as linhas de produtos no caso em estudo.

O Quadro 39 apresenta um mapa de alocação do custo dos processos para as linhas de produtos.

Quadro 39 – Mapa de alocação do custo dos processos para as linhas de produtos

Atividade/ processos	Total R\$	Linhas de produtos			
		Defensivos	Máquinas e equipamentos	Peças e serviços	Prestação serv. oficina
Venda externa					
Venda interna					
Controle adm.-fin.					
Venda interna peças					
Prestação serv. ofic.					
Estocagem e exped.					
Adm. da filial					
TOTAL GERAL					

Os gastos acumulados nos diversos processos realizados na empresa são alocados para as linhas de produtos, através dos direcionadores de atividades – no caso, processos. Ressalte-se que esta é a fase final do ABC, onde todos os recursos consumidos pelos processos encontram-se alocados nos objetos de custeio.

4.4. Apuração do resultado por linha de produtos em empresas comerciais

O resultado por linha de produtos é encontrado através da diferença entre o total das vendas de cada linha de produtos e o somatório dos respectivos gastos diretos e indiretos.

No Quadro 40 é demonstrada uma configuração para apurar o resultado por linha de produtos, utilizando o custeio baseado em atividades, na filial empresa objeto de estudo.

Quadro 40 : Demonstração do resultado por linha de produtos

	Total R\$	Linha de produtos			
		Defensivos	Máquinas e equiptos.	Peças e Serviços	Serviços de oficina
A. Vendas					
B. Impostos s/ vendas					
C. Comissões s/ vendas					
D. CMV					
E. (A-B-C-D) = Margem contribuição					
F. Gastos processos da filial					
G. (E-F) = Resultado antes das incidências administrativas					
H. Incidências administrativas da matriz					
I. Resultado operacional final					

Os gastos diretos – aqueles identificáveis com cada linha de produtos – são representados pelo custo das mercadorias vendidas, impostos e comissões incidentes sobre a venda. Já os gastos indiretos são alocados para as linhas de produtos, através da

metodologia desenvolvida para alocação de gastos na empresa comercial, isto é, com base no ABC.

Observa-se que a margem de contribuição, por linha de produtos, é obtida deduzindo do total das vendas brutas realizadas, os gastos referentes a impostos, comissões sobre a venda e o custo das mercadorias vendidas. A margem de contribuição menos os gastos indiretos – que, no caso em estudo, são representados pelo valor total dos processos que foram alocados para cada linha de produtos – representa o resultado da filial antes das incidências administrativas da matriz.

Na caracterização da empresa comercial, de um modo geral, esse tipo de organização possui uma administração central que dá apoio às atividades que são executadas nas filiais. Tal também ocorre na Agrofel Comércio de Produtos Agrícolas Ferrarin Ltda. Logo, o montante de recursos consumidos na matriz devem ser alocados às suas filiais, na forma de incidências administrativas.

A fim de verificar o montante de recursos a ser alocado por linha de produtos, referente às incidências administrativas, aplicam-se, na administração central, as mesmas etapas do ABC que foram propostas para a filial, ou seja:

- a) identificar atividades e processos por departamento;
- b) elaborar dicionário de atividades e processos;
- c) levantar o montante de cada espécie de recursos consumidos;
- d) identificar os objetos de custeio; e
- e) identificar como os recursos são consumidos pelos processos.

Da mesma forma que na filial, após essas etapas, os recursos devem ser distribuídos para as atividades/processos. Na seqüência, devem ser definidos os

parâmetros para alocação do custo das atividades/processos para as linhas de produtos que são comercializados na filial, chegando até essas na forma de incidências administrativas.

Assim, deduzindo-se as incidências administrativas do resultado da filial, antes dessas, chega-se ao resultado final de cada linha de produtos.

4.5. Determinação do ponto de equilíbrio por linha de produtos em empresas comerciais

Para determinar o ponto de equilíbrio por linha de produtos, desenvolveu-se uma forma alternativa, a partir do preconizado por MARTINS (1996) e ASSEF (1997), com algumas adaptações.

Através do Quadro 41, é demonstrado o ponto de equilíbrio por linha de produtos da filial da empresa em estudo.

Quadro 41 - Demonstração do ponto de equilíbrio por linha de produtos

	Total R\$	Linha de produtos			
		Defensivos	Máquinas e equipamentos	Peças e serviços	Serviços de oficina
A – Gastos Fixos – Filial					
B – MC %					
C – PE 1 (A/B)					
D – I. A. – Matriz					
E – (A+D) Total gastos					
F – PE 2 (E/B)					

A forma proposta sugere calcular o ponto de equilíbrio em dois níveis:

PE 1 (Ponto de Equilíbrio 1), que considera no cálculo somente os gastos fixos da filial; e, PE 2 (Ponto de Equilíbrio 2), que inclui as incidências administrativas da matriz.

O Ponto de Equilíbrio 1 responde a pergunta de quanto – em valores monetários – cada linha de produtos deverá vender, com uma margem determinada, a fim de atingir o seu ponto de equilíbrio, isso sem considerar os recursos que são consumidos pela administração central. Para chegar a esse valor, basta dividir o montante de gastos fixos da filial, que foi atribuído a cada linha de produtos através da metodologia de distribuição de gastos indiretos fundamentada no ABC, pela margem de contribuição percentual de cada uma.

Através do Ponto de Equilíbrio 2 é possível verificar qual o valor das receitas necessárias para cada linha de produtos, de modo a cobrir os gastos ocorridos na filial, acrescidos das incidências administrativas recebidas da matriz. O cálculo consiste em dividir os gastos totais – da filial e matriz – que foram destinadas para uma determinada linha de produtos, pelo percentual da margem de contribuição da mesma.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1. Conclusões

O sistema de custeio baseado em atividades vem ocupando lugar de destaque na última década, no meio acadêmico e empresarial brasileiro. Sua utilização vem sendo incrementada nos diversos ramos de negócios, seja industrial, comercial ou de serviços.

Com a realização deste estudo, evidenciou-se a configuração do ABC para empresas do tipo comercial. Através da metodologia proposta foi possível, com detalhes, desenvolver um sistema de custos destinado a empresas comerciais, fundamentado no sistema de custeio baseado em atividades, utilizando-se das etapas sugeridas, Robert S. Kaplan e Robin Cooper, com algumas adaptações.

O desenvolvimento do método resulta de uma pesquisa realizada junto a uma empresa comercial de médio porte. A partir das informações coletadas, desenvolveu-se, inicialmente uma metodologia para alocação dos gastos às atividades em empresas comerciais. Na seqüência, discutiram-se parâmetros de alocação de custos das atividades por linha de produtos, e, finalizando, apresentou-se uma forma para apurar o resultado por linha de produtos e propôs-se uma modalidade de determinar o ponto de equilíbrio em empresas comerciais.

Com o uso do sistema de custeio baseado em atividades, é possível identificar como a organização está consumindo seus recursos e quais os fatos que ocasionam os gastos – o ABC parte do pressuposto que os recursos são consumidos pelas atividades e estas pelos objetos de custeio –. A partir dessas informações, torna-se

possível cortar desperdícios, mudar formas de executar determinadas atividades e eliminar aquelas que não acrescentam valor ao processo. Dessa forma, através da redução de gastos, a empresa poderá otimizar seus resultados.

A metodologia proposta para a empresa objeto de estudo poderá ser implementada em outras empresas comerciais, com características iguais ou semelhantes à tomada como base para esta pesquisa. Salienta-se que, a partir de pequenas adaptações, é possível criar um sistema personalizado, levando em consideração as particularidades de cada empresa.

Algumas empresas, devido ao seu porte, não conseguem adquirir software que contemple o ABC, devido ao valor do investimento para sua aquisição e implantação. A metodologia proposta poderá ser adaptada para empresas comerciais, a partir de um estudo sobre a estrutura e forma que operam. Através do uso de planilhas eletrônicas – meios estes de fácil acesso para as empresas – o sistema ABC poderá ser operacionalizado. Acredita-se que, como o sistema está exposto, um profissional poderá implementá-lo na empresa, adaptando-o às suas necessidades sem grandes dispêndios financeiros por parte da organização.

O sistema de custeio proposto também pode ser utilizado para projeções futuras, como o orçamento de resultado e a projeção do ponto de equilíbrio. Para tal basta trabalhar com valores orçados. Desta forma, a empresa conhecerá com antecedência a tendência de seus resultados e o ponto de equilíbrio de cada linha de produtos, permitindo medidas preventivas nas variáveis envolvidas, ou seja, níveis de vendas, gastos, atividades etc.

Por último, através do sistema de custeio baseado em atividades pode-se custear outros objetos. A empresa comercial, por exemplo, poderá verificar o resultado por cliente ou grupo de clientes. Com isso, saberá quem está gerando resultados, podendo, dessa forma, trabalhar melhor o marketing de relacionamento, pois é possível medir o retorno sobre os investimentos realizados.

A virada do milênio vem contagiando empresas e pessoas no sentido da mudança. As organizações têm oportunidades de criar novas formas de gerir seus negócios, implementar novas metodologias de trabalho, enfim, realizar grandes e rápidas mudanças, adequando a empresa às realidades do futuro. Para isso é preciso conhecer detalhadamente o seu negócio, verificando onde e como consome seus recursos, e de onde vem o lucro da empresa, uma vez que este é um dos fatores internos decisivos para a sobrevivência das organizações.

5.2. Recomendações

Entretanto não basta implantar o ABC na organização, a análise sobre custos e desempenho deve ser realizada por toda a cúpula da administração da empresa, envolvendo todas as suas áreas. Elas precisam entender o ABC, a fim de propor alternativas para melhor utilização dos recursos consumidos na operacionalização da mesma.

Não obstante, através da determinação do ponto de equilíbrio por linha de produtos, alicerçado nesta metodologia, é possível estipular metas mínimas de vendas para cada linha. Estrategicamente pode-se manter produtos de baixa rentabilidade, desde que se avalie o todo. Na maioria das situações, não é importante

para a empresa manter linhas que não cobrem seus gastos, ou seja, não atingem o ponto de equilíbrio. Para isso cabe uma análise mercadológica mais profunda.

Recomenda-se para novos estudos a exploração do gerenciamento baseado na atividade, que parece ser um tema de grande importância para as organizações conduzirem seus negócios num ambiente de alta competitividade.

Outro aspecto de relevância poderia ser um estudo sobre o ABC no setor de serviços. Salienta-se que o setor de serviços é um segmento de negócio que tende a crescer muito nos próximos anos, e a realização de um estudo envolvendo custos e resultados neste setor da economia, acredita-se ser de grande valia.

Este estudo abre a lacuna para outras pesquisas, envolvendo o ABC na própria empresa comercial, que objetive alocar os recursos para outros objetos de custeio. Por exemplo: clientes.

BIBLIOGRAFIA

- ASSEF, Roberto. *Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários, e financeiros para pequenas e médias empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; e, YOUNG, S. Mark. *Management accounting*. New Jersey: Prentice Hall, 1995.
- BARROS, Aidil Jesus Paes de. e LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. *Um guia para a iniciação científica*. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.
- BERNARDI, Luiz Antonio. *Política e formação de preços : uma abordagem competitiva sistêmica e integrada*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dalvio J. *Custo e estratégias de resultado*. Porto Alegre: Sagra, 1988.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades : uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAPASSO, M. Carmelo; GRANDA E. FERNANDO; e SMOLJE, R. Alejandro. Custeio baseado em atividades (ABC) vs. Métodos tradicionais de custeio. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 28, n. 116, p. 72 – 81, março-abril/1999.
- CASTRO, Cláudio Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.
- CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1996.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – activity based management*. São Paulo: Atlas, 1997.
- COBRA, Marcos. *Marketing competitivo*. São Paulo: Atlas, 1993.
- COGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- COOPER, R. e KAPLAN, R. S.. *Measure costs right: make the right decisions*. Harvard Business Review. Boston, MA, n. 5, set./out. 1988.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

- GALLORO & ASSOCIADOS. *Introdução a contabilidade de custos*. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso sobre contabilidade de custos – nº 5*. São Paulo: Atlas, 1992.
- GARRISON, Ray H. e NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 7. ed. Illinois : Richard D. Irwin, 1994.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GLAUTIER, M. W. e UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5. ed. Londres: Pitman Publishing, 1994.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-hall do Brasil Ltda, 1985.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, e DATAR, Srikant M. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 8. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1994.
- IUDÍCIBUS, Sergio de e MARION José Carlos. *Manual de contabilidade para não contadores*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION José Carlos. *Curso de contabilidade para não contadores*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. *A relevância da contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo e desempenho : administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KENNEDY, Alison. ABC basics. *Management Accounting*. London-EUA, v. 74, p.22-24, junho/1996.
- KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais*. São Paulo: ED. USP, 1980.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing : análise, planejamento, implementação e controle*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1991.

- LAS CASAS, Alexandre Luzzi. *Marketing de varejo*. São Paulo: Atlas, 1992.
- LEONE, George S. G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 1981.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: um enfoque administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1998.
- MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- OSTRENGA, R. Michael et al. *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial : um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PRICE WATERHOUSE. *ABC Activity Based Cost*. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial*. – nº 8. São Paulo: Atlas, 1995.
- RICHARDSON, Roberto J. et al. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SELLTIZ et. al. *Métodos de pesquisas nas relações sociais*. São Paulo: EPU, 1987.
- TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA. *Custos na inflação e na estabilidade*. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial*. – nº 8. São Paulo: Atlas, 1995.
- TRIPODI, Tony et al. *Análise da pesquisa social: diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e em ciências sociais*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975.

TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.

ANEXO 1

ROTEIRO DE ENTREVISTA A NÍVEL DE GERÊNCIA DA FILIAL

**ANEXO 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTA A NÍVEL DE GERÊNCIA DA
FILIAL**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CPGA – UFSC**

Prezado Sr.:

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Luis Aelto Vieira da Fonseca em sua dissertação, que trata do assunto contabilidade de custos. O referido trabalho esta sendo orientado pela profª. Dra. Ilse Maria Beuren, professora do curso de pós-graduação em Administração e do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxilio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador, Dr. Nelson Colossi, agradecem Vossa colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME: _____

FUNÇÃO: _____

DEPARTAMENTO: _____

FONE PARA CONTATO: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. Quais são as linhas de produtos comercializadas por esta filial?
2. Quais os departamentos que existem atualmente na filial?
3. Quais as atividades desenvolvidas em cada departamento?
4. Como é que acontece o processo de vendas?
5. Quais as atividades que o gerente desta filial desenvolve?
6. Quais são os recursos que são consumidos pelas diversas atividades?
7. Como os recursos são consumidos nesta filial?
8. Qual o fato gerador de cada recurso consumido por esta filial?
9. Como as linhas de produtos consomem as atividades desenvolvidas pelo gerente de unidade?
10. Como as linhas de produtos consomem as atividades desenvolvidas pelos demais departamentos da filial?

ANEXO 2

ROTEIRO DE ENTREVISTA A NÍVEL DE CHEFE DE DEPARTAMENTO

**ANEXO 2 - ROTEIRO DE ENTREVISTA A NÍVEL DE CHEFE DE
DEPARTAMENTO**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CPGA – UFSC**

Prezado Sr.:

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Luis Aelto Vieira da Fonseca em sua dissertação, que trata do assunto contabilidade de custos. O referido trabalho esta sendo orientado pela profª. Dra. Ilse Maria Beuren, professora do curso de pós-graduação em Administração e do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxilio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador, Dr. Nelson Colossi, agradecem Vossa colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME: _____

FUNÇÃO: _____

DEPARTAMENTO: _____

FONE PARA CONTATO: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. Quais as atividades que o seu departamento desenvolve?
2. Quais os recursos que as atividades consomem no seu departamento?
3. Como pode-se verificar o consumo de recursos de cada atividade?
4. Que processo é formado pelas atividades que são desenvolvidas no departamento?
5. Como funciona a inter-relação entre as atividades?
6. Podem acontecer atividades isoladas ou que se completam entre si?
7. Como as atividades desenvolvidas no departamento são consumidas pelas linhas de produtos?