

Custos para controle e controladoria estratégica: otimização de resultados

Josué de Lima Carvalho¹

Solange Pinto Cardoso²

Geiciele Duarte da Conceição³

Raimunda Macilena da Silva de Oliveira⁴

Resumo

O presente artigo tem por objetivo discorrer, com base na literatura pertinente, sobre como o controle dos custos de maneira estratégica contribuem para a otimização dos resultados obtidos pelas empresas, com enfoque na utilização do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Trata-se de uma análise bibliográfica sobre o custo para controle e controladoria estratégica, utilizando 3 exemplos encontrados na literatura. A utilização do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), mostrou-se uma ótima opção para ser utilizada mesmo por empresas de portes e segmentos diferentes.

Palavras-chaves: Custeio ABC, Gerenciamento estratégico, Otimização de resultados.

Introdução:

No mercado globalizado em que vivemos, as empresas encontram-se em uma constante luta pela sobrevivência e a utilização de estratégias adequadas torna-se algo crucial para o alcance dos seus objetivos e a sua consequente permanência no mercado.

Diante disso, a contabilidade pode atuar de maneira estratégica, utilizando-se de técnicas e ferramentas que garantam a gestão e controle dos custos envolvidos em todos os processos, tendo em vista que os custos refletem no preço dos produtos e serviços ofertados influenciando diretamente na lucratividade do empreendimento.

Assim, para obter a otimização dos resultados a contabilidade de custos exerce um papel de extrema importância, proporcionando aos gestores o uso de modelos de custeio e de gestão por atividades que garantam a visualização mais transparente do uso de recursos e, também, maior exatidão do custeio de quaisquer objetos, como produtos, clientes, mercados, etc., permitindo melhor avaliação nas decisões de cunho econômico (TINOCO e CARVALHO, 2005).

Dessa maneira, o objetivo do presente trabalho é discorrer, com base na literatura pertinente, sobre como o controle dos custos de maneira estratégica contribuem para a otimização dos resultados obtidos pelas empresas, com enfoque na utilização do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Desenvolvimento:

Quanto mais intensa for a concorrência a que estiver submetida uma empresa, mais importante será dispor de um Sistema de Custos que lhe permita conhecer seus custos e,

a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes, reduzindo esses custos e maximizando a utilização dos recursos disponíveis.

Dentre os métodos que podem ser utilizados para a identificação, controle dos custos e otimização dos resultados, tem-se o Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), sobre o qual se discorrerá a seguir.

Metodologia ABC:

O Sistema ou Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiu no final da década de 1980 devido aos avanços tecnológicos, diversidade de produtos ofertados e o aumento nos custos indiretos de produção que tornaram os métodos tradicionais, como o Método de Custeio por Absorção e Método de Custeio Variável, ineficazes quanto ao detalhamento mais acurado dos custos unitários dos produtos desenvolvidos, gerando distorções que podem impactar de maneira negativa o desenvolvimento e a competitividade das empresas (TINOCO e CARVALHO, 2005)

A utilização do Método ABC não apresenta grandes diferenças dos Métodos tradicionais quando se trata dos custos diretos. Conforme Lara e Robles Junior (2001) “Sua principal relevância está nos custos indiretos, que vem aumentando gradativamente, devido ao avanço tecnológico e principalmente da grande variedade de produtos que o mercado vem exigindo que sejam produzidos”.

Segundo Nakagawa (1994, p 40) “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”.

Em suma, o sistema ABC pretende repartir os custos indiretos de acordo com as características das empresas. A principal diferença deste método em relação aos outros consiste na forma como são repartidos os custos indiretos, os quais têm maior significado na atualidade. Este sistema pretende determinar os custos de uma forma mais adequada, baseando-se nas relações existentes entre os produtos, as atividades e os recursos. Uma parte dos custos das atividades deve ser imputada aos produtos em função das suas especificações, ou seja, em função do consumo das atividades efetuado pelos produtos. Os custos são, como tal, consequência da realização de determinadas atividades, as quais, por sua vez, são consequência da obtenção dos produtos ou serviços que a empresa comercializa (MARTINS e RODRIGUES, 2004).

Para Nakagawa (2007, p. 30), “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)”. Desta forma, o custeio baseado em atividades constitui uma importante ferramenta estratégica que permite ao gestor adicionar valor à empresa.

Método ABC:

Quando se fala em otimizar resultados, faz-se importante conhecer o significado da palavra otimizar, que segundo o dicionário Aurélio, é dar (a algo, uma máquina, uma empresa) um rendimento ótimo, criando-lhe as condições mais favoráveis ou tirando (dele ou dela) o melhor partido possível; tornar (algo) ótimo ou ideal.

Dessa maneira, por meio do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), que pode ser implementado por empresas de segmentos diversos, os gestores conseguem encontrar condições favoráveis para criar melhores estratégias, com informações mais precisas quanto aos custos de cada produto desenvolvido, gerenciando as atividades que agregam valor e eliminando aquelas desnecessárias, além de possibilitar que se ocupem mais com atividades que consomem mais recursos. Isso permite definir qual produto pode ser produzido em maior quantidade, os meios possíveis para a redução dos custos, sendo que estes refletem diretamente no preço dos produtos e consequentemente no resultado econômico das empresas (PARISI e MEGLIORINI, 2011).

Corroborando com as informações apresentadas, encontrou-se na literatura pertinente ao tema, alguns pontos que mostram a utilidade do ABC para o alcance da otimização dos resultados organizacionais, tais como:

- Possibilita o monitoramento de todas as atividades desenvolvidas pela empresa (DE PAULA e GOMES, 2016);
- Possibilita a observação da onerosidade das atividades realizadas e assim proporciona o conhecimento de onde a organização deve atuar caso deseje otimizar seus processos (SANTOS, OLIVEIRA e LEITE, 2015).
- Fornece condições para definir o mix de produtos adequado à sua estratégia, tendo em conta a exclusão ou não de alguns produtos (QUESADO e LOPES, 2016);
- É possível conhecer-se os produtos e clientes que efetivamente geram lucros ou prejuízos e precisar o respectivo montante (ABRANTES, 2008);
- Revisão da política de atendimento a determinados clientes (MARTINS e ROCHA, 2010);
- Planejamento operacional de longo prazo (MARTINS e ROCHA, 2010).

Esses, entre outros pontos, podem ser analisados por meio do Método ABC, sendo que, eles tornam a utilização deste método de suma importância para se obter maior eficiência e eficácia organizacional, em especial, às empresas e/ou organizações que disponibilizam no mercado uma grande variedade de produtos e serviços e apresentam elevados custos indiretos.

A seguir, apresentar-se-á, os resultados obtidos por meio de pesquisas e estudos de caso, realizados por autores diversos, quanto aos resultados da aplicabilidade do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) em empresas de diferentes segmentos e as possibilidades de otimização dos resultados destas.

ANÁLISE DE ESTUDOS DE CASO

Pesquisa com a empresa alimentícia

Na pesquisa realizada por Santos, Oliveira e Leite (2015), foi aplicado o método ABC para calcular os custos dos dois produtos mais rentáveis de uma empresa do setor de alimentos localizada em um shopping da cidade de João Pessoa-PB. A mesma é enquadrada como uma pequena empresa, porém, oferece grande quantidade de produtos.

Como a empresa não dispunha de uma contabilidade de custos voltada para o controle e auxílio à tomada de decisões, os autores realizaram alguns procedimentos para o levantamento das informações necessárias à aplicação do Método ABC: levantamento da rentabilidade dos produtos; mapeamento das atividades da organização (todos os processos da empresa e seus respectivos tempos de execução, em segundos); alocação dos custos às atividades (definição e mensuração dos direcionadores) e obtenção do custo final dos produtos (soma dos custos de transformação e custos de matéria prima).

O resultado final dos procedimentos realizados proporcionou o detalhamento dos custos totais e unitários de cada produto. Além disso, calculou-se a margem de contribuição e razão da contribuição dos produtos analisados, conforme mostra o quadro a seguir.

Quadro 1: Mensuração do Custo Total

Produto	Total R\$	Qtd	Vlr/und R\$	Custo Unt. MP R\$	Custo Total Und R\$	Preço R\$	Margem R\$	Razão
Mistão	10.872,02	970	11,21	8,94	20,15	29,90	9,75	33%
Filé de frango c/ Fritas	9.864,40	820	12,03	4,84	16,87	20,90	4,03	19%

Fonte: Adaptado de Santos, Oliveira e Leite (2015).

Conforme os autores “para contabilizar os custos e repassar o preço do produto ao cliente, a empresa realizava apenas uma estimativa do custo dos produtos baseado no custo da matéria prima e adicionava uma margem de lucro”. Porém, com a aplicação do Método ABC, além de identificar de maneira mais confiável a composição dos custos, identificou-se também a margem de contribuição e a razão de contribuição, ou seja, qual percentual do preço cobrado pelo produto é utilizado para cobertura de custos, despesas fixas e formação do lucro.

Ademais, a empresa obteve informações que antes não detinha, entre elas, têm-se o fato das atividades mais onerosas à organização não serem relacionadas ao processo produtivo, mostrando que deveria ser dada uma atenção especial aos custos com pessoal, tendo em vista que estes mostraram-se altos e não necessariamente geravam valor para o consumidor final.

Dessa maneira, pode-se afirmar que, sem conhecer o real custo dos produtos ofertados a gestão poderia estar tomando decisões equivocadas, pois, considerava apenas o custo da matéria prima para identificação do custo final dos produtos. A partir do momento em que a gestão consegue obter informações mais exatas quanto aos custos das atividades e produtos, ela consegue definir de maneira mais racional as ações a serem tomadas para eliminar os desperdícios e assim maximizar os resultados.

Pesquisa com a empresa no ramo agrícola:

O estudo realizado por Filipin, Vieira e Winck teve como objetivo apontar os benefícios fornecidos pelo custeio baseado em atividades – ABC, na gestão de custos de uma empresa agrícola, produtora de algodão, milho e soja no Estado do Maranhão.

Como ocorre de praxe, para a realização da análise estratégica de custos por meio do Método ABC, faz-se necessário o conhecimento das diversas operações/processos que

envolvem a produção, no caso da produção agrícola, deve ser de acordo com o tipo de cultura e características da empresa.

Dessa maneira, os autores apresentaram algumas das atividades da empresa estudada, tais como: Preparo de solo/calagem; Plantio/adubação, Tratamento fitossanitário, Cultivo mecânico, Cultivo químico e Colheita, para as quais foram apropriados os custos indiretos de produção (combustível, depreciação, conservação de máquinas agrícolas...) de acordo com o número de horas máquina utilizado por cada tipo de cultura.

No estudo em questão, foram comparados os resultados obtidos com a utilização do Método de Custeio por Absorção (utilizado pela empresa) com os resultados da Aplicação do Método ABC na produção das culturas de soja, milho e algodão. O método de custeio utilizado pela empresa agrícola é aceito pelo fisco e utilizado para a elaboração dos demonstrativos contábeis e para o cálculo de impostos. Sendo assim, por meio dos resultados, é possível identificar quais as diferenças apresentadas entre os métodos supracitados, conforme apresenta as tabelas a seguir:

Milho			
Descrição	Tradicional	ABC	Diferença
Receita Bruta	R\$ 6.123.516,00	R\$ 6.123.516,00	0,00
(-) Deduções	R\$ 565.935,00	R\$ 565.935,00	0,00
Receita líquida	R\$ 5.557.581,00	R\$ 5.557.581,00	0,00
(-) Custo Variável	R\$ 3.853.220,13	R\$ 3.090.962,06	R\$ 762.258,07
(-) Custo Fixo	R\$ 1.348.207,84	R\$ 912.727,03	R\$ 435.480,81
Resultado Bruto	R\$ 356.153,03	R\$ 1.553.891,91	-R\$ 1.197.738,88
Despesas Administrativas	R\$ 450.066,38	R\$ 268.708,20	R\$ 181.358,18
Resultado Líquido	-R\$ 93.913,35	R\$ 1.285.183,71	-R\$ 1.379.097,06

Tabela 01: Comparativo entre resultado do custeio atual x ABC na cultura de milho.

Fonte: Adaptado de Filipin, Vieira e Winck (2013)

Tabela 02: Comparativo entre resultado do custeio atual x ABC na cultura de algodão.

Fonte: Adaptado de Filipin, Vieira e Winck (2013).

Tabela 03: Comparativo entre resultado do custeio atual x ABC na cultura de Soja.

Fonte: Adaptado de Filipin, Vieira e Winck (2013).

Por meio dos resultados apresentados na tabela 1, pode-se perceber as distorções que a utilização do método de custeio tradicional pode apresentar quando comparado ao método ABC. Os autores observaram “que a cultura do algodão, pelo método ABC, teve uma redução no resultado. A cultura do milho saiu de uma situação de resultado negativo para apresentar com o modelo ABC um resultado positivo. A cultura da soja sofreu uma

Algodão			
Descrição	Tradicional	ABC	Diferença
Receita Bruta	R\$ 33.521.505,75	R\$ 33.521.505,75	0,00
(-) Deduções	R\$ 1.675.334,11	R\$ 1.675.334,11	0,00
Receita líquida	R\$ 31.846.171,64	R\$ 31.846.171,64	0,00
(-) Custo Variável	R\$ 14.273.117,36	R\$ 16.749.597,82	-R\$ 2.476.480,46
(-) Custo Fixo	R\$ 3.441.885,56	R\$ 4.751.851,40	-R\$ 1.309.965,84
Resultado Bruto	R\$ 14.131.168,72	R\$ 10.344.722,42	R\$ 3.786.446,30
Despesas Administrativas	R\$ 598.192,44	R\$ 793.591,04	-R\$ 195.398,60
Resultado Líquido	R\$ 13.532.976,28	R\$ 9.551.131,38	R\$ 3.981.844,90

alavancagem de resultado com o ABC”.

Assim, conforme apontou-se no estudo, o método tradicional “não é uma

Soja			
Descrição	Tradicional	ABC	Diferença
Receita Bruta	R\$ 65.363.244,89	R\$ 65.363.244,89	0,00
(-) Deduções	R\$ 2.115.806,82	R\$ 2.115.806,82	0,00
Receita líquida	R\$ 63.247.438,07	R\$ 63.247.438,07	0,00
(-) Custo Variável	R\$ 21.618.791,81	R\$ 19.904.569,45	R\$ 1.714.222,36
(-) Custo Fixo	R\$ 10.922.246,69	R\$ 10.047.761,68	R\$ 874.485,01
Resultado Bruto	R\$ 30.706.399,57	R\$ 33.295.106,94	-R\$ 2.588.707,37
Despesas Administrativas	R\$ 2.265.269,85	R\$ 2.251.229,45	R\$ 14.040,40
Resultado Líquido	R\$ 28.441.129,72	R\$ 31.043.877,49	-R\$ 2.602.747,77

ferramenta tão eficaz de gestão para tomada de decisões, pois em muitos casos induz a distorções e a imprecisões de resultados”. Isso mostra que neste caso, os resultados da

aplicação prática do ABC corroboram com as conceituações teóricas apresentadas, por mostrar que o ABC apresenta os custos efetivos de cada cultura, proporcionando assim a gestão de maneira racional para a elaboração de estratégias que atendam a real necessidade do empreendimento.

Considerações Finais:

A utilização do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), mostrou-se uma ótima opção para ser utilizada mesmo por empresas de portes e segmentos diferentes. Apesar de não ser o modelo utilizado para a elaboração dos demonstrativos contábeis e cálculo de impostos, é de extrema valia para subsidiar a tomada de decisão e formulação de estratégias pelos gestores.

Por meio deste trabalho foi possível identificar os benefícios, a nível estratégico, que o método ABC pode proporcionar para a gestão, apresentando os custos reais dos produtos e serviços, deixando menores margens para distorções e especulações.

Dessa maneira, torna-se possível identificar as atividades e produtos/serviços que mais agregam valor à empresa, permitindo que a gestão do empreendimento possa agir em prol da otimização dos processos, resultando em um alto desempenho, competitividade e lucratividade.

Portanto, o presente trabalho atendeu ao seu objetivo de discorrer sobre como o controle dos custos de maneira estratégica contribuem para a otimização dos resultados obtidos pelas empresas, com enfoque na utilização do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

REFERÊNCIAS

ABRANTES, F. **Método de Custeio Baseado na Atividade – ABC**. Revista de Ciências Gerenciais, v. 12, n. 16, p. 105-120, 2008.

DE PAULA, Helmut Alexandre; GOMES, Josir Simeone. Gestão estratégica de custos: estudos de casos de empresas industriais do setor de construção naval localizadas no estado do Rio de Janeiro. **Abcustos**, v. 10, n. 3, 2016. Disponível em: < <https://abcustos.emnuvens.com.br> > Acesso em: 18/08/2017.

DOS ANJOS, Everaldo Jose Fonseca. A Contabilidade de Custos: um enfoque para a moderna empresa: Sistema de Custos para a Otimização dos Recursos-SICOR. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1995. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br> > Acesso em: 15/08/2017.

FILIPIN, Roselaine; VIEIRA, Euselia Paveglio; WINCK, Diego Rafael. A utilização do custeio ABC na avaliação de resultados em culturas agrícolas: Estudo de caso em uma empresa agrícola no estado do MA. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br> > Acesso em: 17/08/2017.

LARA, Eliseu Pereira; JUNIOR, Antonio Robles. Proposta de introdução de uma gestão estratégica de custos para as micro e pequenas empresas. **Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais**, v. 2, n. 2, 2015. Disponível em:< <http://www.pgsskroton.com.br> > Acesso em: 15/08/2017.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de Custeio Comparados**. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, M., & RODRIGUES, L. O Custeio Baseado em Actividades (ABC): Implementação em PME. Lisboa: Publisher Team, 2004.

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

_____. ABC Custeio Baseado em Atividades. 2. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2011.

QUESADO, Patricia Rodrigues; LOPES, Maria Carlos. Benefícios e Determinantes do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC): Um Estudo de Caso. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 17, n. 1, p. 37-57, 2016. Disponível em: < <http://revista.uepb.edu.br> > Acesso em: 18/08/2017.

SANTOS, Kathyana Vanessa Diniz; DE OLIVEIRA, Ana Camila Rodrigues; LEITE, Maria Silene Alexandre. O uso do método ABC para apoio a tomada de decisão em uma empresa do setor alimentício. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015. Disponível em < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br> > Acesso em: 15/08/2017.

TINOCO, José Eduardo Prudêncio; Carvalho, Juracy Vieira de. Otimização de resultados econômicos em empresas industriais que utilizam os sistemas de custeio e de gestão ABC/ABM combinados com o EVA. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 2, n. 1, 2005. Disponível em: < <http://www.redalyc.org> > Acesso em: 03/01/2018.

Abstract

The objective of this article is to discuss, based on the relevant literature, how cost control, in a strategic way, contributes to the optimization of the results obtained by the companies, focusing on the use of Activity-Based Costing Method (ABC). This is a bibliographic analysis on the cost of control and strategic controller, using 3 examples found in the literature. The use of the Activity-Based Costing Method (ABC) has proved to be a great option to be used even by companies of different sizes and segments.

Key words: Activity Based Costing Method. Strategic management. Optimization of results.