

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC (ACTIVITY BASED COSTING) NA
MENSURAÇÃO DOS CUSTOS E LUCRATIVIDADE DE UM ESCRITÓRIO
CONTÁBIL**

**Acadêmico: Ademir Dalmaso
Orientador: Wilson Antunes de Amorim**

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**APLICAÇÃO DA METODOLOGIA ABC (ACTIVITY BASED COSTING) NA
MENSURAÇÃO DOS CUSTOS E LUCRATIVIDADE DE UM ESCRITÓRIO
CONTÁBIL**

Acadêmico: Ademir Dalmaso

Orientador: Wilson Antunes de Amorim

Monografia apresentada ao curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito na obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, orientada pelo Professor Mestre Wilson Antunes de Amorim.

FOLHA DE AVALIAÇÃO

ADEMIR DALMASO

Este Trabalho foi apresentado como trabalho de conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Faculdades de Ciências Contábeis e Administração do Vale de Juruena - AJES, obtendo a nota (média) deatribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professor Wilson Antunes de Amorim
Orientador

Banca examinadora:

Jaqueline Marques
Nota atribuída

Ariovaldo Lopes de Carvalho
Nota atribuída

Juina – MT
2015

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família, ao meu orientador professor Wilson Antunes de Amorim pelos ensinamentos, pela força e acompanhamento, e meus colegas de sala por tudo que fizeram por mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por sua misericórdia, e pela força, saúde e sabedoria que me tem dado ao longo do curso e deste trabalho de conclusão de curso.

A minha família que me apoiaram nessa trajetória vencedora, sobretudo pela estrutura e pelos ensinamentos a mim passados ao longo de minha vida.

A TODOS meus colegas de curso pelos momentos felizes que compartilhamos durante essa trajetória.

Aos professores e funcionários do curso, pela dedicação e esforço, pela contribuição significativa para a minha formação acadêmica.

Em especial, ao professor Wilson Antunes de Amorim pela sua orientação e compreensão em toda a trajetória deste trabalho.

A empresa Organização Contábil Contaudit Ltda, objeto de estudo e aos meus colegas de trabalho que não mediram esforços em fornecer todos os dados de cada departamento que ajudaram no desenvolvimento deste trabalho.

Ao meu patrão, Sr. Luiz Fernandes Dias, que prontamente permitiu meu livre acesso a todos os dados que comporão este brilhante trabalho.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho: meu cordial agradecimento.

EPIGRAFE

"O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis."

José Alencar

LISTAS DE QUADROS

Quadro 01 – Demonstração de Resultado com margem de contribuição	23
Quadro 02 – Vantagens do Sistema ABC	27
Quadro 03 – Desvantagens do sistema ABC	27
Quadro 04 – Resumo das vantagens do Custeio ABC	27

LISTAS DE FIGURAS

Figura 01 - Sistemas Convencionais: Fluxograma de Cálculo.....	20
Figura 02 - Departamentalização no Custeio por Absorção.....	21
Figura 03 - Sistema de Custeio baseado em atividades de múltiplos estágios.....	31

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Custos Fixos.....	41
Tabela 02 – Distribuição dos Custos Fixos	41
Tabela 03 – Demonstrativo de Resultado	42
Tabela 04 – Distribuição de custos aos departamentos.....	42
Tabela 05 – Distribuição dos Custos Fixos para as atividades	43
Tabela 06 – Volume das tarefas	43
Tabela 07 – Distribuição dos custos às tarefas	44
Tabela 08 – Distribuição dos custos às tarefas por departamento	45
Tabela 09 – Apropriação dos custos	45
Tabela 10 - Demonstração de Resultados pelo Método ABC.....	45
Tabela 11 – Comparativo de resultados	46

LISTA DE SIGLAS

ABC – Activity Based Costing

CPV – Custo da Produção Vendida

MOD – Mão de Obra Direta

RH – Recursos Humanos

RKW – Reisch Kuratorium für Wirtschaftlichkeit

RESUMO:

Este trabalho tem o objetivo de realizar um estudo comparativo entre os métodos de custeio por absorção e o custeio por atividade denominado de Activity Based Costing – ABC, na empresa Escritório Organização Contábil Contaudit Ltda, que presta serviços contábeis na cidade de Juina, Mato Grosso. O estudo visa verificar se os custos departamentais da empresa estão sendo alocados de forma que realmente demonstrem a absorção dos custos aos departamentos e, se os resultados apresentados por esta metodologia são os resultados reais. Após a aplicação da distribuição dos custos e receitas pela metodologia do custeio por absorção, assim como, pelo Custeio por atividade - ABC, verificou-se diferenças significativas na apropriação dos custos entre um método e outro. Verificou-se que existem departamentos que estão absorvendo custos de outros departamentos e, neste caso, o resultado alcançado não demonstra a realidade de cada departamento. A metodologia utilizada para este estudo, foi a pesquisa bibliográfica, explicativa e o estudo de caso.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividade. Custeio por Absorção, Gestão de Custos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1.1 Objetivos	15
1.1.1 Objetivo Geral	15
1.1.2 Objetivos Específicos	15
1.2 Problema	15
1.3 Justificativa.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Retrospectiva Histórica sobre o Desenvolvimento dos Sistemas de Custeios	17
2.2 Métodos de Custeios	19
2.2.1 Método de Custeio por Absorção.	19
2.2.1.1 Metodologia do Custeio por Absorção	20
2.2.2 Método do Custeio Variável	21
2.2.2.1 Metodologia do Custeio Variável	23
2.2.3 RKW (<i>Reisch kuratoriumfur Wirtschaftlichkeit</i>)	23
2.2.4 ACTIVITY BASED COSTING (ABC)	24
2.2.4.1 Metodologia do Custeio ABC	30
2.3 Classificação dos Custos	31
3 METODOLOGIA	36
3.1 Tipologia da pesquisa.....	36
3.1.1 Quanto aos fins	36
3.1.1.1 Pesquisa Descritiva.	36
3.1.1.2 Pesquisa Explicativa.....	36
3.1.2 Quanto aos meios	37
3.1.2.1 Pesquisa Bibliográfica.....	37
3.1.2.2 Estudo de caso	37
3.1.3 Quanto a abordagem do Problema.....	37
3.1.3.1 Pesquisa Qualitativa	37
3.1.3.2 Pesquisa Quantitativa.....	38
4 PESQUISA.....	39
4.1 Histórico do Escritório Contábil.....	39
4.1.1 Missão	40

4.1.2	Visão.....	40
4.1.3	Valores	40
4.1.4	Política da Qualidade	40
4.1.5	Conscientização ambiental	40
4.2	Análise sobre da Gestão dos Custos / Receitas do Escritório Contaudit Ltda	41
4.3	Aplicação da metodologia ABC na mensuração e apuração de resultados do Escritório Contaudit Ltda.	42
4.3.1	Determinação das tarefas e custos das tarefas	43
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
	REFERÊNCIAS	49

INTRODUÇÃO

O atual momento econômico, político e social pelo qual passamos, onde a concorrência está muito acirrada, as tomadas de decisões dos gestores, precisam estarem pautadas em informações precisas, para que os resultados sejam os melhores possíveis.

Isto acontece em todas as empresas, sejam elas, industriais, comerciais ou de prestação de serviços. As empresas de prestação de serviços, já há algum tempo vêm se multiplicando, devido a nova onda no mundo empresarial que é a terceirização de serviços.

Com as empresas que prestam serviços de contabilidade, a história não é diferente. O número deste tipo de empresas cresceu muito nos últimos anos. Desta forma, se no passado estas empresas já viviam em constante concorrência, com o aumento do número de empresas, esta concorrência ficou ainda mais evidente.

Os gestores destas organizações têm que tomar decisões sobre melhorias de seus processos para melhor atender seus clientes e, assim, manter suas receitas e resultados, isto passa pelas decisões de investimentos em tecnologia de ponta, contratação de profissionais de qualidade. No entanto, estes investimentos e pessoal qualificado traz para a empresa um aumento de custos consideráveis, o que faz com que surja a necessidade de uma melhor alocação das receitas e custos departamentais e, assim, estarem de posse de informações que lhes permitam investir em melhorias em seus processos de trabalhos internos, satisfação, manutenção e captação de novos clientes.

Uma das formas que o gestor tem para atingir estes objetivos é a correta mensuração e alocação de seus custos, para saber o quanto lhe custa uma atividade e o seu retorno. Para esta correta mensuração e alocação de custos, a gestor tem a sua disposição diversos métodos de custeio. Na empresa foco desta pesquisa, o método de custeio adotado é o custeio por absorção (método direto) onde todas as receitas e custos são alocados aos diversos departamentos através da divisão proporcional, denominada de “rateio” com base sempre no número de funcionários existentes em cada departamento.

Com base no exposto, insere-se aqui o objetivo principal deste trabalho que é pesquisar se o Custo por Departamento do Escritório Organização Contábil Contaudit

Ltda da cidade de Juina/MT, através do método por absorção é o melhor método e se os valores obtidos são os melhores.

Para atingir este objetivo, estruturamos este trabalho da seguinte forma:

Capítulo I – Destinado a apresentação da Introdução, Objetivos e problema da pesquisa e justificativa;

Capítulo II – Destinado a apresentação da Fundamentação Teórica que dará suporte para o estudo de caso que será apresentado;

Capítulo III – Apresentação da metodologia utilizada no trabalho;

Capítulo IV – Destinado a apresentação do estudo de caso proposto, e

Finalmente as considerações finais.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral:

Conforme afirma Oliveira e Peres Jr (2000, p. 222), “Tais custos indiretos não podiam mais ser apropriados com base nos antigos critérios, sob pena de provocar graves distorções na apuração dos verdadeiros custos de produção.”

Elaborar um estudo comparativo dos métodos de custeio por Absorção e o método de custeio ABC na empresa Escritório Organização Contábil Contaudit Ltda da cidade de Juina/MT, buscando verificar qual dos métodos apresenta uma melhor alocação de custos departamentais e os resultados apresentados por ambos os métodos.

1.1.2 Objetivos Específicos:

Este trabalho tem como Objetivos Específicos:

- Descrever de forma resumida a história e desenvolvimento da contabilidade de custos;
- Pesquisar e descrever sobre as teorias contábeis que versam sobre custeios e apuração de custos;
- Pesquisar os métodos de custeios por absorção e variável, quando aplicados à tomada de decisões;
- Elaborar um estudo comparativo entre o método de custeio por absorção e o método ABC, buscando apresentar qual método melhor representa os custos e lucratividade.

1.2 Problema:

Oliveira e Peres JR (2000, p. 226) afirmam que “A concretização de um processo envolve quase sempre atividades executadas por diversos departamentos ou divisões.”

A aplicação da metodologia do custeio ABC na Organização Contábil Contaudit Ltda seria a melhor metodologia para apuração dos resultados por departamentos?

1.3 Justificativa

A escolha deste estudo justifica-se em demonstrar a importância de uma Gestão de Custos e Formação de Preços dos serviços contábeis, para melhor desenvolvimento do segmento, obtendo informações reais e com qualidade para poder atingir um objetivo a um custo menor, tendo o real resultado da lucratividade e competitividade no mercado.

O trabalho trouxe vários benefícios para a organização, podendo apurar o custo unitário e total de cada departamento e cada atividade desenvolvida, bem como obter informações com segurança no cálculo do custo dos serviços prestados, uma vez que os serviços apresentam custos diferenciados, tendo condições de estipular um preço justo, apurando a margem de contribuição, ponto de equilíbrio, contribuindo satisfatoriamente na tomada das decisões estratégicas e operacionais da empresa.

O tema é de importância para o acadêmico, pois teremos o momento de aplicar a teoria estudada e a prática na realidade de uma empresa de serviços contábeis, aprofundando os conhecimentos construídos durante estes sete semestres de estudos e no exercício da profissão Contábil.

Para o Curso de Ciências Contábeis da AJES é um estudo desenvolvido na área de gestão de custos e formação de preços, aplicado à um tipo de negócio importante para toda a Classe, e poderá contribuir com os outros acadêmicos que tiverem interesse nesse tipo conhecimento.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Retrospectiva Histórica sobre o Desenvolvimento dos Sistemas de Custeios:

A contabilidade é tão antiga como a história do próprio homem, mas foi somente a partir do surgimento das Escolas do Pensamento Contábil é que passou a ser estudada como uma ciência. Já a contabilidade de custos, surge a partir da Revolução Industrial junto com o surgimento dos teares a vapor e a máquina a vapor conforme afirma Corbari (2012, p. 14):

A Contabilidade de Custos teve início no século XVIII, com a Revolução Industrial, com a presença de maquinários e a produção em larga escala, pois até então, a produção era feita de forma artesanal e a contabilidade baseava-se apenas na apuração do resultado do exercício, ou seja, das receitas e despesas. (CORBARI, 2012, p. 14)

Para Crepaldi (2004, p.3) a contabilidade teve grande desenvolvimento a partir do surgimento da Revolução Industrial e que esta teve que sofrer adaptação para o registro dos custos de produção em larga escala fosse apurado, pois com o aumento da produção ocasionado pela máquina a vapor surgiram custos que antes não eram contemplados na mensuração dos custos e que já não podiam ser relegados.

Com o crescimento empresarial do século XX, a mensuração e apuração dos custos tornou-se muito importante no gerenciamento das empresas, passando a ser utilizada no planejamento, controle de custos, para tomada de decisões e no atendimento a exigências fiscais e legais.

Com a necessidade de se conhecer os custos dos produtos e avaliação dos estoques surge então a Contabilidade de Custos, e com ela os gestores passam a ter parâmetros para as decisões tais como: quanto produzir, o que produzir, como produzir, apurar resultados das empresas, tornando-se esse o objetivo principal da contabilidade de custos.

Assim, a contabilidade de Custos passa a ser uma ferramenta de grande importância: na formação dos custos de produtos, a partir da mensuração dos fatores de produção dos custos de determinado setor da empresa; bem como uma ferramenta de controle e observação dos desperdícios dos fatores produtivos, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados; na quantidade exata da matéria-prima utilizada, entre outros.

O sistema de apuração de custos determina os estoques no início do período, adicionando as compras do mesmo período e deduzindo o que ainda restaria no estoque.

Conforme relato de SANTOS (2005, p. 21):

...os custos ganharam importância no início do Capitalismo, devido à necessidade do controle dos custos de produção e por atender as necessidades do empresário que precisava ter a certeza de estar lucrando ou não em seu negócio, realizando a confrontação das despesas e custos com as receitas. (SANTOS, 2005, p. 21)

A apuração do lucro ou prejuízo na era mercantilista era simples, obtida pelo levantamento de despesas e receitas, com dedução dos custos de mercadorias vendidas. Já os estoques eram apurados pela diferença entre o estoque inicial e o estoque final. Martins (2003 p. 19) descreve que:

Para a apuração dos resultados de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava a mercadoria, fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor de aquisição das mercadorias vendidas. (MARTINS, 2003, p. 19)

A forma com era elaborado a mensuração dos estoques, sem a preocupação de alocar outros custos tais como: honorários, comissões, juros, depreciação e outros, que eram inseridos como despesas do período, conforme descreve Martins (2003) não permitia que os valores dos estoques informassem seus valores corretos. E, a partir do evento da revolução industrial, fase em que houve a expansão das indústrias, da produção e da comercialização, passa a adaptar a contabilidade comercial com os conceitos da contabilidade de custos, fato este que teve seu desenvolvimento pleno somente no início do século XX.

Assim, a contabilidade de custos passou a propiciar a oportunidade de prover os gestores das organizações com informações mais precisas do valor de seus estoques, com uma nova forma de mensuração. Martins (2003) descreve que passaram a compor os valores dos estoques, todos os fatores produtivos e que esta forma vem sendo utilizada ao longo dos anos em quase todos os países.

Megliorini (2001, p. 4) descreve que os custos visam atingir os objetivos (determinação do lucro, controle das operações e tomadas de decisões) e que para atingir estes objetivos se baseiam em diversos métodos de custeio, que são

alimentados pelas informações provenientes de vários setores da empresa e, que estas informações devem conter qualidade suficiente para que seja possível alcançar os resultados pretendidos.

2.2 Métodos de Custeios

A grande complexidade que as organizações alcançaram, principalmente a partir do grande desenvolvimento da tecnologia, trouxe aos gestores a necessidade de utilizarem diversos métodos de custeios e, assim, surgiram ao longo dos anos, diversas metodologias de custeio tais como: absorção, direto, ABC, Padrão, sendo estes os principais métodos utilizados nas organizações.

2.2.1 Método de Custeio por Absorção.

Este método, como o próprio nome sugere, é o sistema caracterizado pela apropriação de todos os custos, fixos e variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos. É o sistema de custeio mais tradicional e data de um tempo em que a participação dos custos fixos era relativamente baixa na composição geral do custo e, que o grau de competitividade entre as organizações não era tão acentuado.

Martins (2006, p. 37), nos ensina que:

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada e, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2006, p. 37).

Santos et al (2006, p. 98), descrevendo sobre o custeio por absorção declaram que “este custeio se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos).”

Já Leone (2000, p. 242), declara que “O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais”.

Para Crepaldi (2004, p. 223), “No método por absorção, todos os custos de produção são apropriados aos produtos do período, que podem ser apropriados

diretamente, como é o caso do material direto e mão-de-obra direta, ou indiretamente, como é o caso dos custos indiretos de fabricação”.

2.2.1.1 Metodologia do Custeio por Absorção

Em qualquer situação, os custos de produção devem ser repassados de forma integral aos produtos. Assim, os sistemas convencionais (absorção/integral ou marginal) são caracterizados pela setorização dos custos em determinados departamentos ou centros de custos e, a partir desta setorização os custos são alocados aos produtos utilizando-se a técnica de rateio, conforme pode ser verificado na figura 01.

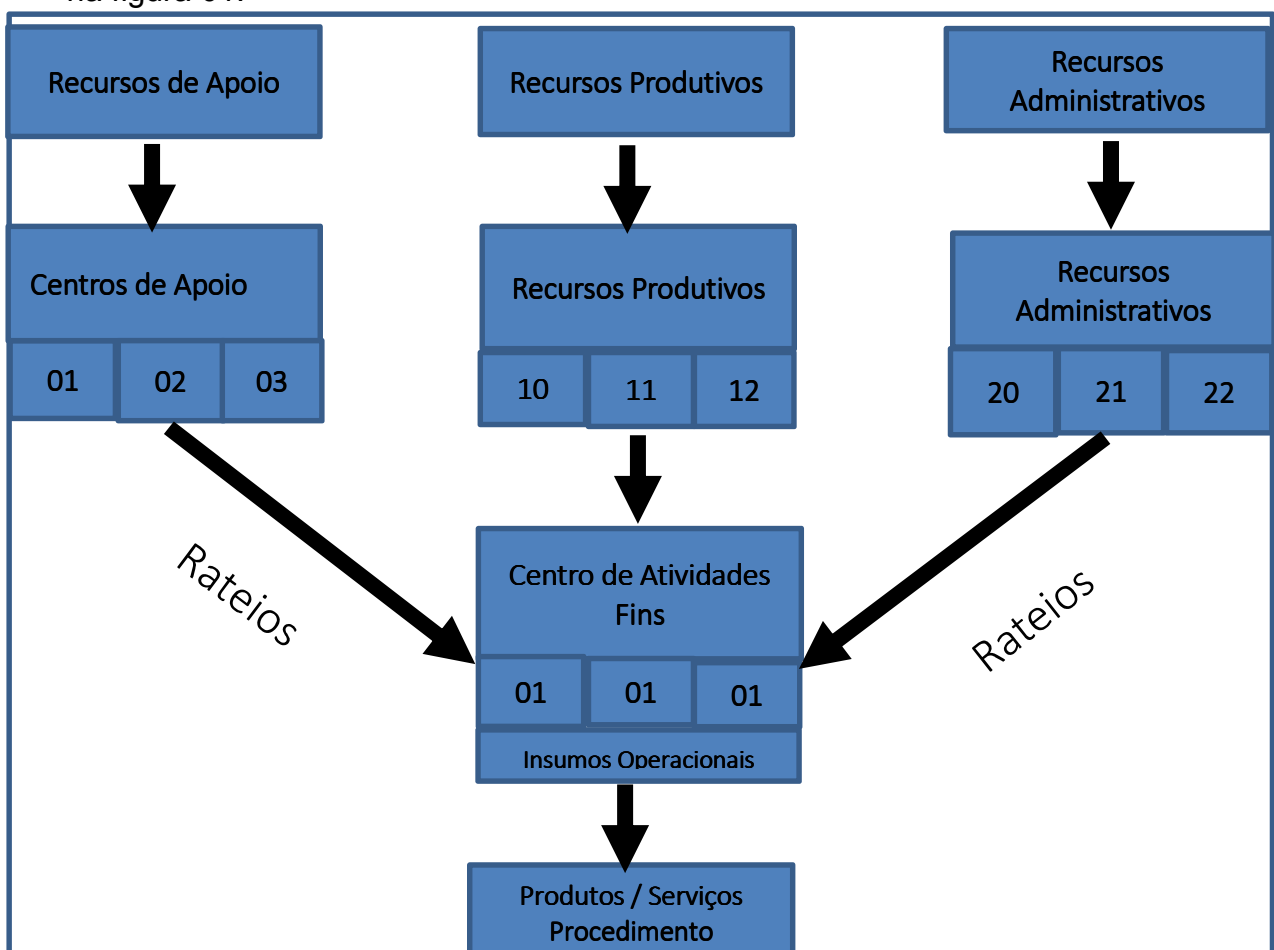


Figura 01- Sistemas Convencionais: Fluxograma de Cálculo
Fonte: Bertó e Beulke. Gestão de Custos. 2005.

Através da figura apresentada acima, é possível verificar que os recursos destinados à produção de produtos ou serviços, são alocados diversos centros de

custos através de rateios e, após esta separação são inseridos aos produtos ou serviços, também por sistemas de rateio.

Martins (2003, p. 80) apresenta um esquema de alocação dos recursos aos produtos de forma mais simplificada e de fácil entendimento, conforme figura 02 abaixo:

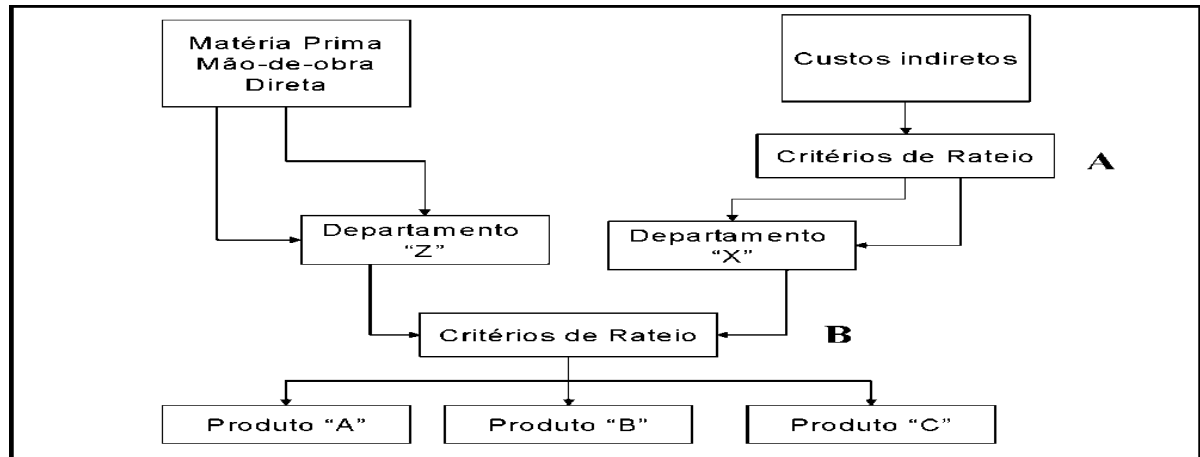


Figura 02: Departamentalização no Custeio por Absorção.

Fonte: Martins. Contabilidade de Custos (2003, p. 80).

Na departamentalização verifica-se a identificação dos custos por departamentos, gerando melhor entendimento nos sistemas de controle, onde cada departamento é responsável por seus custos.

2.2.2 Método do Custeio Variável

Na concepção do custeio variável, parte-se do princípio de que somente os custos e despesas variáveis são alocadas aos produtos, ou seja, somente os custos e despesas que variam de acordo com a produção se constituem em custos de produção. Neste sistema o custo nasce com o produto e desaparecem com ele.

Este sistema não reconhece os custos fixos, aqueles que independentemente de haver ou não produção, irão existir. Estes custos, nesta metodologia, fazem parte automática do resultado. Bertó e Beulke (2005, p. 35) discorrendo a respeito do custeio variável afirmam que:

O custeio variável é um custeio voltado ao mercado, enquadrando-se dessa forma de maneira mais adequada na modalidade de relação de custo e preço. O sistema está diretamente voltado a competitividade, sendo portanto, adequado para as empresas que se encontram nestas condições de comportamento competitivo. Na circunstância atual de globalização da economia, essa é uma situação extremamente comum, na qual o sistema

encontra grau de aplicabilidade na prática, pois, entre os sistemas de custeio é o mais flexível. (BERTÓ; BEULKE, 2005, p.35)

A metodologia do custeio variável é uma metodologia possível de ser utilizada em tomadas de decisões, pois ao utilizar somente os custos variáveis como custo de produção, faz com que surja uma margem de contribuição, que é derivada da diferença do preço de venda e o custo variável. Já o preço de venda maior que o custo variável indica que o produto tem uma margem de contribuição positiva e, desta forma, uma tomada de decisão é fundamentada na margem positiva.

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 96) descrevem a respeito da margem de contribuição o seguinte:

A margem de contribuição é a relação entre o custo, volume e lucro, que fornece ao gestor informações úteis para a tomada de decisões, pode por exemplo, ser usada para ajustar preços de vendas, selecionar o mix de produção, escolher estratégias de marketing e analisar os efeitos dos custos e dos lucros. [...] a margem de contribuição é o excesso de vendas sobre os custos variáveis e é especialmente útil no planejamento empresarial porque fornece informações sobre o potencial de lucro da empresa. (WARREN, REEVE E FESS, 2001, p. 96)

Megliorini (2001, p. 138) descrevendo sobre margem de contribuição:

O custeio variável considera que aos produtos devem ser alocados apenas os custos variáveis, diferentemente do custeio por absorção, em que, além dos custos variáveis, os produtos recebem também os custos fixos. Enquanto que no custeio por absorção podemos falar em lucro pro produto, ou seja, que do preço de venda, deduzidos os custos de produção, temos o lucro, no custeio variável isto não ocorre. Nesse, os produtos geram uma margem denominada margem de contribuição. [...] margem de contribuição é o quanto resta do preço, ou seja, do valor de venda de um produto são deduzidos os custos e despesas por ele gerado. [...] A empresa somente começa a gerar lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos superar os custos e despesas fixas do exercício. (MEGLIORINI, 2001, p. 138)

Martins (2003, p. 179) conceitua margem de contribuição como:

A margem de contribuição é a diferença entre receitas e a soma de custo e despesas variáveis, e tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito. (MARTINS, 2003, p. 179)

Diante do que descrevem os autores, é possível determinar que a margem de contribuição, é o valor com que cada produto contribui na formação do resultado de uma organização.

2.2.2.1 Metodologia do Custeio Variável

A metodologia utilizada para que seja possível encontrarmos a margem de contribuição, é de certa forma muito fácil, pois, basta termos o preço de venda, os custos e despesas variáveis e, utilizarmos estes valores em uma formula simples:

$$MC = \text{Preço de venda} - (\text{Custos Variáveis} + \text{Despesas Variáveis})$$

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 96) apresentam uma outra forma de demonstrar o valor da margem de contribuição, denominada por eles como Demonstração de Resultado com Margem de Contribuição e, se apresenta no quadro 03, da seguinte forma:

Demonstração de Resultado com Margem de Contribuição	
Vendas.....	R\$
(-) Custos Variáveis de produção.....	R\$
(-) Despesas Variáveis de produção.....	R\$
= Margem de contribuição.....	R\$
(-) Custos Fixos de produção.....	R\$
(-) Despesas Fixas de produção.....	R\$
= Lucro Operacional.....	R\$

Quadro 01 – Demonstração de Resultado com Margem de Contribuição
Fonte: Warren, Reeve, Fess. Contabilidade Gerencial, 2001

Além da forma apresentada pelos autores, descrevem que também é possível determinar a margem de contribuição em termos percentuais, forma esta que a denominaram de Índice de Margem de Contribuição. Para Warren, Reeve e Fess, o índice de margem de contribuição, também é chamado de índice de volume-lucro e, indica a porcentagem de cada unidade monetária de venda disponível para cobrir os custos fixos, além de medir seu efeito sobre o lucro operacional originado pelo aumento ou diminuição no volume de venda.

2.2.3 RKW (*Reisch kuratoriumfur Wirtschaftlichkeit*)

Este método de custeio surgiu na Alemanha, no período da segunda guerra mundial e tinha como preceito a alocação de todos os custos ocorridos na empresa, desde os custos de produção como os custos administrativos. Era o chamado método

de custeio pleno. Martins (2006, p. 220) descrevendo sobre o custeio RKW, declara que:

Consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Claro é que as técnicas desse rateio são absolutamente semelhantes às das já vistas neste trabalho, principalmente quando tratamos das formas tradicionais de apropriação dos custos indiretos de produção; ou seja, tudo como base na alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo à várias series de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos (Martins, 2006, p. 220).

NASCIMENTO & VARTANIAM (1999, p. 34), conceituam o custeio RKW como: “método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviços”.

Como afirma SANTOS, SCHIMIDT, PINHEIRO e NUNES (2006, p. 258) “O método RKW (*Reisch kuratoriumfur Wirtschaftlichkeit*) considera como sendo custo apenas os custos de transformação (mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação), desconsiderando dos custos o total da matéria-prima consumida no processo produtivo.”

Um custo pode ser classificado em direto, que atua diretamente na produção, e indireto, que presta serviços de apoio aos centros diretos e a toda empresa, onde é alocado aos centros diretos, o que não ocorre nos centros indiretos.

De acordo com SANTOS, SCHIMIDT, PINHEIRO e NUNES (2006, p. 258), a operacionalização do método RKW são os seguintes:

- Separação dos custos em itens de custos;
- Divisão da empresa em centros de custos;
- Identificação dos custos com os centros;
- Distribuição dos custos dos centros de custos indiretos para os produtos (distribuição final). (SANTOS et al, 2006, p. 258)

O custeio RKW, embora não tenha utilidade para as formas de gestão de custeamento no momento econômico atual, é um modelo de custeio muito importante, pois foi de seus conceitos que surgiu o custeio ABC.

2.2.4 ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

Uma das grandes preocupações que os gestores de organizações industriais e de prestação de serviços possuem, é a correta mensuração e alocação dos custos

aos produtos. Desde o início do século XX, conforme já descrito neste trabalho, os gestores se utilizam da metodologia do custeio por absorção.

No entanto, embora esta metodologia traga aos gestores uma visão unitária de um custo total dos produtos e de um resultado, há que se perguntar se estes custos são realmente a expressão da verdade. Este questionamento é possível, a partir do momento em que tomamos conhecimento da forma que acontece a inserção dos custos aos produtos, que no custeio por absorção se dá por meio de rateio.

Oliveira e Perez Jr (2000, p. 166) abordam esta situação quando descrevem:

Nesse cenário, a preocupação dos gestores de custo era a de apropriar adequadamente os custos diretos – materiais e mão de obra – aos produtos e centros de responsabilidades. Não havia o mesmo cuidado em relação ao rateio dos custos indiretos, devido a sua falta de representatividade em relação aos outros custos. Eram aceitáveis tais procedimentos, visto serem pequenas as possíveis distorções no custo real, decorrentes de possíveis rateios inadequados dos custos indiretos. (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 166)

A preocupação surge quando verificamos que ao escolhermos uma base para que seja efetuado o rateio, se apresenta um custo determinado, mas se mudarmos a base de rateio, obteremos um outro custo e, esta situação traz muita insegurança, pois não há como determinar qual dos custos obtidos é o real.

Neste cenário de insegurança e perturbador para os gestores, surge o sistema de custeio ABC (Activity Based Costing) e trouxe a mensagem de saneamento da subjetividade da formação dos custos dos produtos, pois ao invés de utilizar métodos de rateios, utilizava o rastreamento destes custos.

Segundo Garrison e Noreen (2007, p. 223), “o custeio baseado em atividades é um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos fixos”. Nakagawa (2001, p. 40) conceitua o ABC como uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Robert S. Kaplan, certamente um dos autores que mais tem contribuído na divulgação do ABC, apresentou a seguinte definição num artigo publicado em fevereiro de 1990 através do *The CPA Journal*: “O Custo Baseado na Atividade não é projetado para provocar decisões automáticas. É projetado para fornecer informações mais exatas sobre a produção, suportar atividades e custos do produto de modo que

a gerência possa focar sua atenção nos produtos e nos processos que mais contribuem para aumentar o lucro. Ajuda aos gerentes a em melhores decisões sobre o projeto de produto, fixar preços, o marketing e o portfólio de produtos, e incentiva a melhoria contínua na operação”, enfatizando o auxílio que o método dá às decisões gerenciais”.

A afirmação de Kaplan sobre o custeio ABC, se baseia na ideia de que neste método, todos os custos e despesas existentes na organização e que tenham relação com a produção, devem ser alocados aos custos dos produtos, o que sem dúvida, exige dos gestores uma maior visão, organização, controle e acompanhamento do desenvolvimento e evolução das operações da empresa.

Bertó e Beulke (2005, p. 35–36) descrevem alguns fatores que foram fundamentais para o surgimento do custeio ABC:

- a) O ingresso da informática no cenário das empresas, que provocou profundas alterações nos sistemas gerenciais de informação para as decisões;
- b) O incremento na estrutura de custos e despesas ocorrido pelo surgimento da automação empresarial e pelo aumento da estrutura das despesas fixas em setores indiretos, especialmente de características administrativas;
- c) A globalização da economia que faz com que o preço de venda do produto seja mais uma função do mercado e menos de custos, o que leva a empresa a ter uma gestão mais eficiente de seus custos, e;
- d) As mudanças nos modelos de produção, principalmente nos modelos de suprimento e logística.

Como qualquer método de custeio, o ABC apresenta vantagens e desvantagens. Crepaldi (2011) apresenta dois quadros em que sintetiza essas vantagens e desvantagens.

- Informações gerenciais relativamente mais exatas por meio da redução do rateio; - Menor necessidade de rateios desnecessários - Necessidade de implantação, permanência e constante revisão de controles internos; - Mostra onde os itens estudados estão consumindo mais recursos; - Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da organização; - Podem ser utilizado nos mais variados tipos de empresas; - Pode, ou não, ser um sistema paralelo a contabilidade; - Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto percebido pelo cliente; - Possibilidade de medir a eficiência e eficácia empresarial no âmbito produtivo, comercial, e financeiro. - Apuração e controle dos custos reais de produção e dos custos indiretos de fabricação; - Identificação e mensuração dos custos da não qualidade - Possibilidade de se identificar os produtos e clientes mais lucrativos; - Oportunidades para eliminar desperdício e aperfeiçoar atividades;
--

- Melhoramento substancial da base de informações para tomada de decisões.

Quadro 02. Vantagens do Sistema ABC

Fonte: Crepaldi (2011)

- Custos elevados para implantação;
- Nível alto de controles internos a serem implantados e avaliados;
- Necessidade de revisão constante;
- Levam em consideração muitos dados e de difícil captação;
- Dificuldade de comprometimento dos empregados da empresa;
- Necessidade de reorganização e reformulação de procedimentos da empresa antes de sua implantação;
- Dificuldade na integração entre departamentos;
- Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.
- Por ser decorrente do método de custeio por absorção, ele possui algumas das limitações do mesmo.
- Gera informações confiáveis somente em longo prazo.
- Controle dificultado nas empresas que possuem grande número de atividades;
- O sistema ABC é custoso.
- O ABC na sua forma mais detalhada é de difícil aplicação prática.

Quadro 03. Desvantagens do Sistema ABC

Fonte: Crepaldi (2011)

Descrevendo sobre as vantagens do custeio ABC, Oliveira e Prez Jr (2000, p. 172) relatam que estas vantagens podem ser representadas da seguinte forma:

Característica da informação gerada pelo ABC	Impacto produzido pela informação no ambiente gerencial da empresa
Permite a apuração dos custos dos produtos com maior precisão	Revisão das margens de contribuição e rentabilidade dos produtos
Identifica os direcionadores de custos e de atividades	Contribuição para o aprimoramento contínuo, com a melhoria dos processos e produtos
Identifica os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos	Aumento da lucratividade, com a eliminação dos gastos desnecessários
Constata certas informações gerenciais sobre custos invisíveis, por exemplo, não disponíveis no custeio tradicional	Aprimoramento do desempenho e melhor orientação para o processo decisório estratégico

Quadro 04: Resumo das vantagens do Custeio ABC

Fonte: OLIVEIRA e PEREZ JR (2000)

O custeio ABC, surge como uma promessa aos gestores de, se não eliminar, diminuir de forma considerável as subjetividades apresentadas no sistema tradicional de custeio por absorção, a partir do momento em que surge um novo ambiente de produção, onde as empresas foram obrigadas a diversificarem seus produtos, enfrentarem uma concorrência muito grande e uma crescente guerra de preços, o surgimento das novas tecnologias que elevou a competitividade entre as organizações, maior preocupação no aprimoramento de seus processos produtivos e a necessidade de eliminação de desperdícios.

Oliveira e Perez Jr (2000, p. 167) descrevem que:

Os conhecidos sistemas de custeios convencionais não estavam preparados para atender a essa necessidade de novas informações gerenciais,

principalmente com relação a tratamento, análise, classificação, registro contábil e apropriação aos produtos dos custos indiretos de fabricação [...] São critérios inexatos, que podem resultar em significativas distorções na apuração dos efetivos custos dos produtos. (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 167)

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 395) apresentam alguns fatores que levaram ao surgimento do custeio por atividades, e são eles:

1. A estrutura de custos das empresas modificou-se completamente. No início do século 20, o trabalho direto representava cerca de 50% dos custos totais de produção, com as matérias primas representando 35% e o "overhead" 15%. Atualmente, o "overhead" ronda 60% dos custos de produção, os custos das matérias primas cerca de 30% e o trabalho direto 10%. É obvio que na atual estrutura de custos das empresas, a utilização do trabalho diretamente afeta à produção como base de repartição já não faz sentido.
2. O nível de concorrência que as empresas enfrentam cresceu substancialmente. Conhecer quais são os reais custos de produção é um fator chave da sobrevivência empresarial.
3. O custo da medição das atividades decresceu substancialmente com o desenvolvimento dos sistemas e tecnologias de informação. (WARREN, REEVE; FESS, 2001, p. 395)

O método de custeio ABC, apresenta algumas vantagens em relação aos métodos de custeios tradicionais e, de acordo com Crepaldi (2010, p. 323) estas vantagens são:

- ✓ Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- ✓ Menor necessidade de rateios "arbitrários";
- ✓ Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- ✓ Identifica onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- ✓ Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- ✓ Pode ser empregado em diversos tipos de empresas;
- ✓ Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- ✓ Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto;
- ✓ Identifica os produtos e clientes mais lucrativos;
- ✓ Melhora significativamente sua base de informações para tomada de decisões. (CREPALDI, 2010, p. 323)

Embora o método de custeio ABC apresente todas estas vantagens, assim como acontece com os métodos tradicionais, ele apresenta também algumas desvantagens, que de acordo com Crepaldi (2010, p. 324) são:

- ✓ Gastos elevados para implantação;
- ✓ Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- ✓ Necessidade de revisão constante;
- ✓ Levar em consideração muitos dados;
- ✓ Informações de difícil extração;
- ✓ Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;

- ✓ Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- ✓ Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- ✓ Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- ✓ Necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- ✓ Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;
- ✓ Não é aceito pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio. (CREPALDI, 2010, p. 324)

Apesar de apresentar vantagens e desvantagens, o custeio ABC possui o seu grande diferencial em relação aos demais métodos tradicionais de custeio, precisamente na forma em que aloca os custos indiretos aos produtos que são calculados por meio da análise da relação de causa e efeito e do rastreamento das causas que dão origem aos custos e, utilizam as atividades e direcionadores inerentes a cada setor gerador de custos.

Discorrendo sobre o custeio ABC, Nakagawa (2001) relata que no processo de custeamento ABC, tem-se como fator básico, que os recursos colocados à disposição da empresa no processo produtivo, são consumidos pela produção e não pelos produtos que fabrica e, que os produtos surgem como uma consequência das atividades essenciais de fabricação.

Para o custeio ABC, qualquer evento que consome recursos em uma empresa é considerado como uma atividade. Oliveira e Perez Jr (2000, p. 169) descreve que:

Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzir bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias a seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas e inter-relacionadas. (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 169)

O controle e mensuração do consumo dos recursos humanos, financeiros, tecnológicos e materiais, é o grande objetivo do custeio ABC e, este objetivo é alcançado através do sistema de rastreamento. Descrevendo a respeito do objetivo do custeio por atividades, Neves e Viceconti (2010, p.142) relatam:

No Custeio ABC, “o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos”. Os custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados. O rastreamento de custos que está implícito no método de custeio ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos CIF aos produtos. É necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos (NEVES; VICECONTI, 2010, p.142).

Para que o objetivo do custeio por atividade possa ser alcançado é necessário que se consiga delimitar quais os direcionadores existentes que demandam custos de produção. Martins (2003, p.67) fala que “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos, pois demonstram como alocar corretamente os custos às atividades e por consequência aos produtos. De acordo com a finalidade, os direcionadores de custos podem ser divididos em duas categorias: direcionadores de recursos que determinam a forma de alocar os custos de cada departamento às atividades e, direcionadores de atividades orientam sobre a forma de alocar os custos de cada atividade aos produtos.

2.2.4.1 Metodologia do Custeio ABC

O custeio por atividade com o objetivo de encontrar a origem dos fatores que causam os custos em cada atividade produtiva e, aloca-los de forma correta aos produtos, por meio de rastreamento, utiliza-se do conceito dos direcionadores de custos, definidos como atividades que determinam os custos das atividades.

Na metodologia do custeio por atividades, o rastreamento dos custos aos produtos, se dá através das atividades ocorridas nos centros de custos ou departamentos e das quantidades de direcionadores (tarefas desenvolvidas na consumação das atividades).

Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 117) apresentam um modelo que define a metodologia do custeio por atividades, conforme demonstrado na figura abaixo:

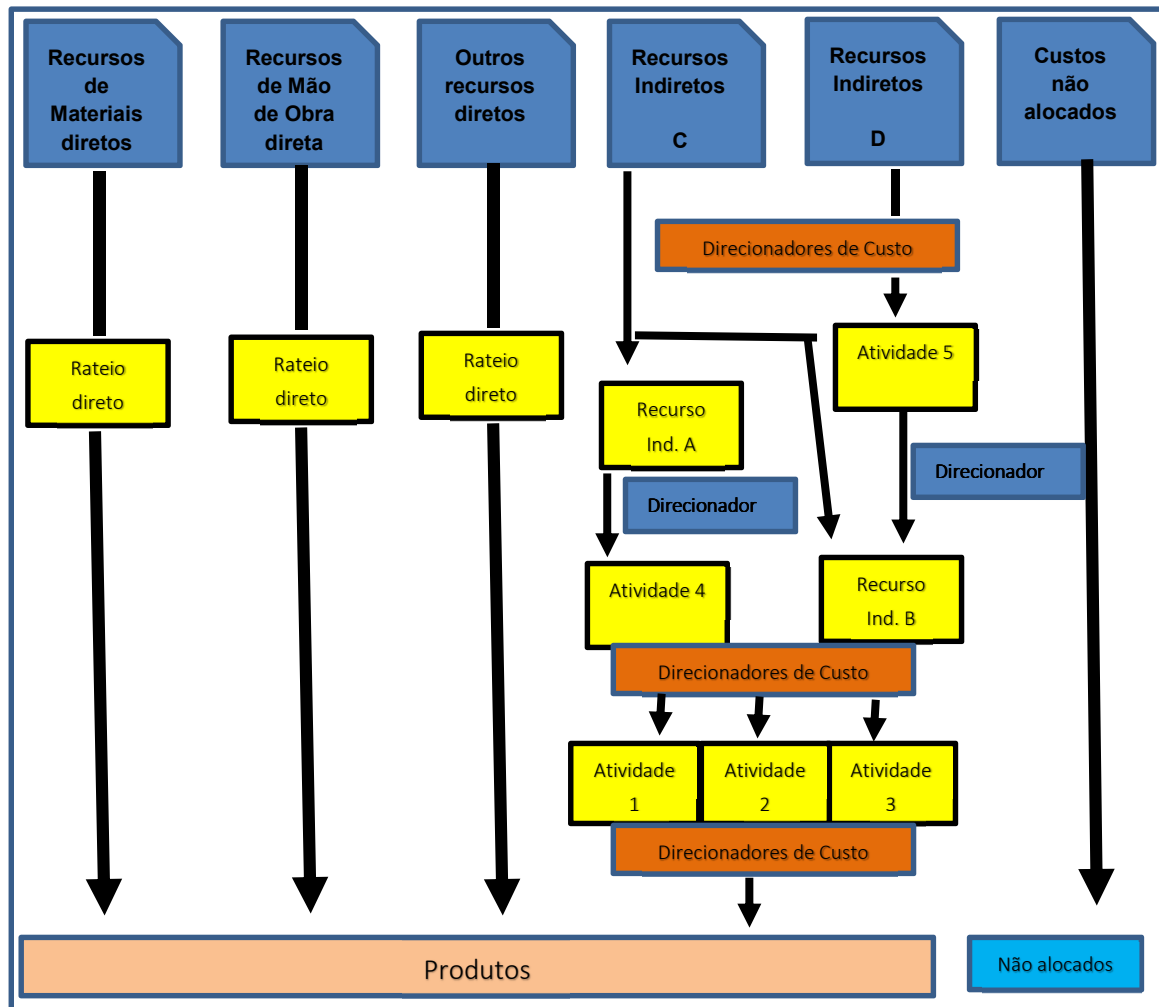


Figura 03: Sistema de Custeio baseado em atividades de múltiplos estágios
 Fonte: Horngren, Sunden, Stratton (2004)

A figura acima mostra a metodologia utilizada no sistema ABC na alocação dos recursos, com o sistema de rastreamento destes recursos sendo alocados às atividades e aos produtos utilizando-se dos direcionadores. Este sistema permite como afirmam os autores, entender o inter-relacionamento das atividades e dos direcionadores e, como a empresa opera ao efetuar o consumo dos recursos utilizados na produção e, o entendimento deste relacionamento, leva o gestor a uma melhor compreensão do processo produtivo.

2.3 Classificação dos Custos

É comum a ideia de que custos são apenas despesas que acontecem em uma organização, seja ela, comercial, industrial ou de prestação de serviços, para que um produto ou serviço seja produzido ou vendido. No entanto, custos é uma parcela muito

significante no valor total de um produto e serviço e, sendo assim, uma correta gestão destes custos é de fundamental importância para que a empresa alcance os resultados pretendidos.

Um sistema de gestão de custos é um conjunto de ferramentas e técnicas que visam identificar como a gestão dos custos interferem no custo de um produto e, desta forma, de acordo com Horngren, Sunden e Stratton(2004, p. 108) os propósitos de uma gestão de custos para fornecer subsídios para as tomadas de decisões são:

- a) Medidas agregadas do valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investidores, credores e outros interessados externos;
- b) Informação de custo para decisões gerenciais
- c) Informação de custo para controle operacional. (HORNGREN; SUNDER; STRATTON, 2004, P. 108)

A tomada de decisão com base nos custos de produtos e serviços inicia-se na correta classificação dos custos e, portanto, é fundamental o conhecimento sobre o comportamento dos custos e a forma em que são inseridos nos produtos. A respeito da classificação dos custos e da forma que são inseridos nos custos dos produtos, Martins (2003, p. 72) relata que os custos são classificados em custos diretos e indiretos:

Custos Diretos são gastos que a empresa possui em um determinado período e são apropriados diretamente ao produto, tais como: matéria-prima e embalagens, materiais de consumo, mão de obra direta, depreciação das máquinas e energia elétrica, se esta for possível um medidor exclusivo da área de produção. (MARTINS, 2003, p. 72)

Oliveira e Peres Jr (2000, p. 72) define Custos Diretos aqueles:

Que podem ser quantificados e identificados aos produtos ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados. Os custos diretos, na grande maioria das indústrias, compõem-se de materiais e mão-de-obra. (OLIVEIRA; PERES JR, 2000, p. 72)

De acordo com o que descrevem os autores mencionados, podemos afirmar que os custo diretos são os custos que podem ser identificados e mensurados sem a necessidade de nenhuma fórmula matemática, sendo necessário apenas conhecermos as quantidades de cada custo direto necessários para a fabricação dos produtos e os seus valores unitários para chegarmos ao total dos custos diretos unitário e total.

Os custos indiretos, como a exemplo dos diretos, necessitam de uma correta avaliação e mensuração. Martins Segundo Zanluca (2010, p. 81), os custos indiretos são aqueles que não podem se apropriados diretamente ao bem ou produto no momento de sua ocorrência.

É o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos são apropriados aos portadores finais mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a causas correlatas, como mão-de-obra indireta, rateada por horas/homem da mão de obra direta, gastos com energia, com base em horas/máquinas utilizadas, etc (ZANLUCA, 2010 p. 81).

De acordo com Martins (2006, p. 49), “é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”.

Descrevendo a respeito do custo indireto, Oliveira e Peres Jr (2000, p. 74), Custos Indiretos relatam que são:

Aqueles custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviços ou produto, serviços executados etc. Necessitam, portanto, da utilização de algum critério para rateio para sua alocação. (OLIVEIRA; PERES JR, 2000, p. 74)

Diante do exposto sobre custos diretos e indiretos, é possível afirmar que os fatores de produção classificados como diretos e indiretos, são assim chamados pela sua forma de inserção nos custos dos produtos. O custo direto, de forma direta sem a necessidade de rateios e, os custos indiretos, somente através de uma formula matemática, que pode ser traduzida como uma regra de três simples chamada de rateio quando utilizada em custos de produção.

Os custos diretos e indiretos também possuem outra classificação que são variáveis e fixos. Esta classificação se dá pela forma de comportamento que os custos possuem com a produção. Os custos variáveis irão ter variações quando os níveis de produção da empresa também variarem.

As atividades de uma empresa, quando aumentam ou diminuem, causam impacto nos custos denominados variáveis, pois estes custos são dependentes dos volumes produzidos e aumentam se houver aumento da produção. Martins (2006, p. 49-50) descreve que:

O valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, neste exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume

de produção; logo materiais diretos são Custos Variáveis (MARTINS, 2006, p. 49-50).

Oliveira e Peres Jr (2000, p. 70), descrevem que os custos variáveis são:

Aqueles que mantem uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos. Dessa maneira, o total dos custos variáveis cresce na medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo no volume produzido. (OLIVEIRA; PERES JR, 2000, p. 70)

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 90) descrevendo a respeito dos custos variáveis declaram:

Quando o nível de atividade é medido em unidades produzidas, geralmente os custos de materiais diretos e de mão de obra direta são classificados como custos variáveis, pois variam no total proporcionalmente às mudanças do nível de atividade [...] embora os custos variáveis unitários não sejam variáveis, os custos variáveis totais mudam em relação às mudanças na atividade básica. (WARREN; REEVE; FESS, 2001, p. 90)

De acordo com Crepaldi (2004, p. 227), o custo variável é considerado o custo direto, aquele que variam de acordo com a produção:

Fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantem estáveis perante volumes de produção/venda oscilante dentro de certos limites (CREPALDI, 2004, p. 227).

O comportamento dos custos variáveis podem ser melhores percebidos pela apresentação dos gráficos abaixo:

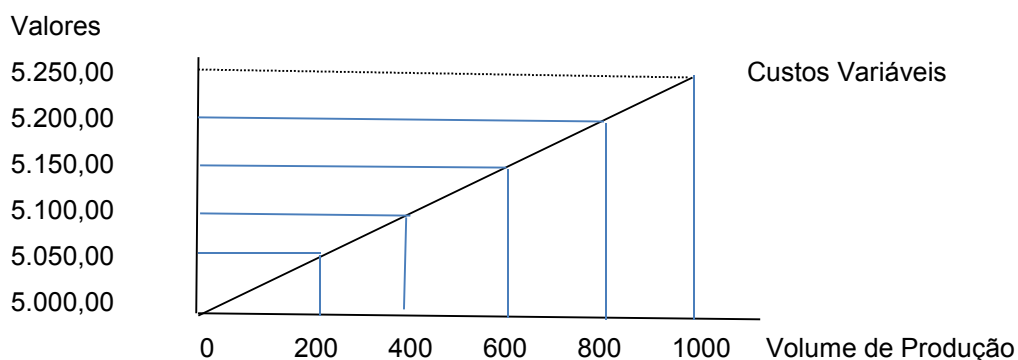


Gráfico 01 – Comportamento dos custos variáveis
Fonte: autor

Ao Contrário dos custos variáveis que sofrem variações com a variação da produção, temos o custo fixo, que independentemente da produção, sempre irão existir.

Martins (2006, p. 49) afirma que “os custos fixos continuam com seus valores inalterados, mesmo que o volume de produção aumente ou diminua, ou seja, a

produção poderá dobrar de um mês para o outro, mas estes gastos não têm seu valor modificado”

Oliveira e Peres Jr (2000, p. 66) afirmam que os custos fixos são aqueles que:

Permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independente do volume de produção. Consequentemente, não são identificados como custos de produção do período, mas como custos de um período de produção. (OLIVEIRA; PERES JR, 2000, p. 66)

Warren, Reeve e Fess (2001, 92) relatam que: “Quando a medida de atividade são as unidades produzidas, os custos fixos permanecem os mesmos em termo monetários, quando o nível de atividade muda”. Como relatam Oliveira e Peres Jr (2000, p. 68), “Produzindo em grande escala, podem aproveitar ao máximo a capacidade instalada da fábrica e reduzir os custos de produção”.

De acordo com Maher (2001, p.75), “custos fixos são aqueles que os valores não se alteram quando a produção aumenta ou diminui”. Martins (2003) escrevendo sobre custos fixos afirma “os custos fixos podem sofrer alterações e um determinado tempo, pois podem ser influenciados por índices econômicos ou qualquer outro movimento econômico que façam com que os custos tenham elevações ou diminuições.”

O comportamento dos custos fixos podem ser melhores percebidos pela apresentação dos gráficos abaixo:

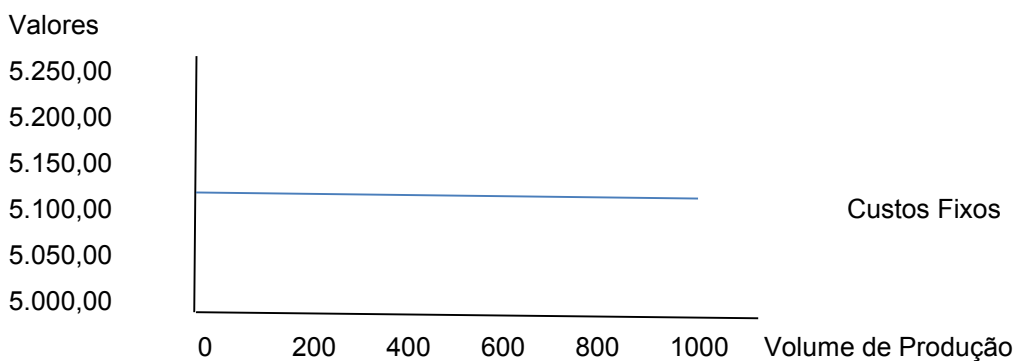


Gráfico 02 – Comportamento dos custos fixos
Fonte: autor

Outra característica do custo fixo é que este custo quando medido unitariamente é variável, tendo em vista que o aumento de produção faz com o que o custo unitário diminua, mas, quando medido de forma total, mesmo que o nível de produção sofra alterações ele permanecerá inalterado.

3 METODOLOGIA:

3.1 Tipologia da pesquisa

O presente trabalho de conclusão de curso em seu processo metodológico terá como abordagem os seguintes tipos de pesquisa:

3.1.1 Quanto aos fins

3.1.1.1 Pesquisa Descritiva.

Este trabalho possui cunho descritivo tendo em vista estarmos realizando observação e análise de fatos, assim com a interpretação destes fatos. Gil (1999 apud Beuren, 2004, p. 81) descreve que a pesquisa descritiva: “Tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Para Andrade (2002 apud Beuren, 2004, p. 82), “A pesquisa descritiva é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura-se identificar seus fatores determinantes.”

Vergara (2005, p. 47) relata que a pesquisa descritiva “expõe características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo correlações entre variáveis e define a natureza, embora não tenha compromisso de explicar o fenômeno que descreve.

3.1.1.2 Pesquisa Explicativa

Este tipo de pesquisa permitem a identificação de fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Andrade (2002 apud Beuren, 2004, p. 82) descreve:

A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas e por este motivo está mais sujeita a erros. (ANDRADE, 2002, apud BEUREN, 2004, p. 82)

3.1.2 Quanto aos meios

3.1.2.1 Pesquisa Bibliográfica

Este trabalho tem por característica a pesquisa bibliográfica, tendo em vista estarmos realizando este estudo com base em materiais publicados que versam sobre o assunto. Vergara (2005, p. 48) descreve como pesquisa bibliográfica a pesquisa:

Sistematizada desenvolvida com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. Fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma. O material publicado pode ser de fonte primária ou secundária. (VERGARA, 2005, p. 48)

Cervo e Bervian (1983, apud Beuren, 2004, p. 86) definem a pesquisa bibliográfica como:

É a pesquisa que explica a partir de referenciais teóricos publicados em documento. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva. Ambos os casos, buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto ou problema. (CERVO E BERVIAN, 1983, apud BEUREN, 2004, p. 86)

3.1.2.2 Estudo de caso

Caracteriza-se este trabalho como um estudo de caso, tendo em vista estarmos realizando a pesquisa em uma única empresa. Beuren (2004, p. 84) diz que o estudo de caso é o estudo caracterizado principalmente pelo estudo concentrado em um único caso, sendo um estudo preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar-se em um caso específico.

3.1.3 Quanto a abordagem do Problema

Quanto a abordagem do problema, este trabalho tem as seguintes características:

3.1.3.1 Pesquisa Qualitativa

A característica da pesquisa qualitativa reside na possibilidade de descrever as complexidades existentes em determinado problema e analisar as possíveis

intervenções. Neste trabalho analisa-se um problema específico em uma determinada empresa, foco desta pesquisa, buscando a verificação de possíveis melhorias em seus resultados ao adotarem uma forma diferente de avaliação de seus Custos. Rihcardson (1990, apud Beurem, 2004, p. 91) descreve:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender, classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais e, contribuir no processo de mudança e possibilitar em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (RICHARDSON, 1990, apud BEUREN, 2004, p. 91)

3.1.3.2 Pesquisa Quantitativa

Este trabalho também possui a característica de quantitativa tendo em vista o que descreve Richardson (1990, apud Beuren (2004, p. 92)

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficientes, análise de regressão etc. (RICHARDSON 1990, apud BEUREN, 2004, p. 92)

Assim, é possível verificar esta característica em nosso trabalho, partindo da premissa que estaremos buscando melhorar em termos percentuais os resultados da empresa, além de utilizarmos métodos de distribuição de custos por meio de percentagens.

A pesquisa será realizada, através do levantamento de dados e rotinas na empresa pesquisada, no período de um mês como referência.

4 PESQUISA

4.1 Histórico do Escritório Contábil

A Organização Contábil Contaudit Ltda é uma empresa de prestação de serviços contábeis que atua no mercado há aproximadamente 27 anos.

Iniciou suas atividades no ano de 1987 com o objetivo de atender as empresas da cidade de Juina-MT e região. O fornecimento de serviços contábeis e gerenciais naquela ocasião era obtido apenas manualmente, dificultando agilidade no desenvolvimento das atividades, mas periodicamente buscando novas alternativas na melhora de sua competitividade.

Está localizada no município de Juina-MT, distante 755 km da cidade de Cuiabá, capital do Estado de Mato Grosso, possuindo uma moderna estrutura, tanto tecnológica, quanto física, contando com um espaço administrativo e arquivos, distribuídos em 400m² de área construída. Seus setores produtivos são divididos em departamentos, implantados com equipamentos modernos destinados a resultados de alto desempenho.

A Organização Contábil Contaudit Ltda é uma empresa familiar administrada por uma única família, do Sr. Luiz Fernandes Dias, auxiliada sempre pelos encarregados e demais colaboradores, distribuídos pelos Departamentos: Recursos Humanos, Fiscal, Constituição, Contábil, Recepção e Expedição, Administrativo-financeiro e Marketing.

Assim a empresa desde sua implantação passou por algumas melhorias, realizando a profissionalização de quinze colaboradores de setores diversos através de treinamento e capacitação. O diretor proprietário da empresa, até o ano de 2013 fez parte do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso, como Delegado da 12ª Delegacia de Juina-MT, tendo de transferir o cargo para outro profissional, pois já atuava a mais de 10 anos.

A Organização Contábil Contaudit Ltda tem buscado participar no mercado com novidades nos serviços prestados, onde nestes 27 anos esteve sempre entre as mais conceituadas prestadoras de serviços contábeis, ganhando vários prêmios de melhor empresa, no seu segmento.

4.1.1 Missão

Criar talentos e integrar tecnologia e criatividade no desempenho das atividades para superar as expectativas de nossos clientes, colaboradores e comunidade.

4.1.2 Visão

Estar sempre entre as maiores e melhores empresas, na prestação de serviços, para as mais diversas empresas que deles necessitam.

4.1.3 Valores

Ética profissional;
Respeito à diversidade;
Responsabilidade sócio ambiental;
Desenvolvimento humano; transparência;
Pró – atividade,
Comprometimento.

4.1.4 Política da Qualidade

Sua política de qualidade é oferecer soluções tecnológicas ao mercado, por meio da melhoria contínua de seus serviços e processos, trabalhando em conformidade com legislação vigente e requisitos regulamentares pertinentes. Seu diferencial competitivo está na constante melhoria em satisfazer as necessidades dos clientes, manter uma equipe de trabalho competente e satisfeita, aperfeiçoar e controlar os custos operacionais e promover a conscientização ambiental.

4.1.5 Conscientização ambiental

Respeitar o meio ambiente e promover a conscientização ambiental é uma das filosofias de trabalho da Organização Contábil Contaudit Ltda. Com isso as

atividades produtivas são desenvolvidas e monitoradas objetivando sempre o menor impacto ambiental, a minimização de resíduos e o controle de poluição.

Todos os colaboradores foram treinados no programa 5S e estes conceitos são transmitidos à comunidade

4.2 Análise sobre da Gestão dos Custos / Receitas do Escritório Contaudit Ltda

A empresa pesquisada tem como forma de apuração de custos, receitas e resultados, o método por absorção, onde todos os custos e receitas, são alocados/rateados aos departamentos e aos seus produtos/serviços contábeis, com base no número de funcionários. Os custos apresentados na tabela abaixo foram extraídos de relatórios financeiros.

Tabela 01 – Custos Fixos (R\$) – Mês de Março de 2015

Propaganda e publicidade	1.810,00
Treinamento de Pessoal	700,00
Aluguel	5.030,00
Energia Elétrica	2.200,00
Manutenções diversas	335,00
Manutenções de softwares	724,00
Material de escritório	320,00
Telefones	1.900,00
Pró – labore	4.344,00
Despesas Gerais (CRC, Cont. Sindical, Depreciação, etc.)	380,00
Tarifas Bancárias	104,00
Custos Administrativos	12.086,27
TOTAL CUSTO FIXO	29.933,27

Autor: O pesquisador

Tabela 02 – Distribuição dos custos fixos

	Dpto Pessoal	Dpto Fiscal	Dpto Contábil	Total
Número de Funcionários (qde)	02	05	03	10
Percentual (%)	20%	50%	30%	100%
Custos Fixos rateados (R\$)	5.986,65	14.966,63	8.979,99	29.933,27
Custos Diretos (R\$)	4.070,08	9.071,30	17.344,67	30.486,05
Custos Totais (R\$)	10.056,73	24.037,93	26.324,66	60.419,32

Autor: O pesquisador

Tabela 03: Demonstração de Resultados

	Dpto Pessoal	Dpto Fiscal	Dpto Contábil	Total
Rateio das Receitas aos Dptos (R\$)	15.830,40	39.576,00	23.745,60	79.152,00
(-) Custos (R\$)	(10.056,73)	(24.037,93)	(26.324,66)	(60.419,32)
Resultado Operacional (R\$)	5.773,70	15.538,07	(2.579,06)	18.732,68

Autor: O pesquisador

Com a aplicação do método de custeio direto/absorção, a empresa está obtendo lucros em dois departamentos, porém, em outro departamento o resultado está sendo negativo.

4.3 Aplicação da metodologia ABC na mensuração e apuração de resultados do Escritório Contaudit Ltda.

Como já descrito neste trabalho, a aplicação da metodologia do custeio por absorção apresenta inúmeras divergências, tendo em vista que este método utiliza o critério de rateio para determinar o valor dos custos e receitas de cada departamento, assim como do resultado que cada departamento obtém.

As divergências aparecem no momento da escolha da base de rateio. Na empresa estudada a base de rateio é o número de funcionários de cada departamento. No entanto, se os gestores da empresa resolverem, em algum momento, mudarem esta base de rateio, como por exemplo, aplicar a quantidade de Kilowats gastos em energia em cada departamento, o valor dos custos departamentais, receitas e resultados, possivelmente sofrerão alterações.

Assim, buscando apresentar uma forma alternativa de mensuração de custos, receitas e resultados para os gestores do Escritório Contaudit Ltda foi realizada a mensuração dos custos departamentais utilizando a metodologia ABC.

Conforme determina a metodologia do custeio por atividades, a primeira providência é determinar o valor dos custos totais da empresa que serão destinados aos departamentos. No caso deste estudo optou-se por utilizar o critério de rateio, com base no número de funcionários, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 04 – Distribuição dos custos aos departamentos

	Dpto Pessoal	Dpto Fiscal	Dpto Contábil	Total
Número de Funcionários (qde)	02	05	03	10
Percentual (%)	20%	50%	30%	100%
Custos Fixos rateados (R\$)	5.986,65	14.966,63	8.979,99	29.933,27
Custos Diretos (R\$)	4.070,08	9.071,30	17.344,67	30.486,05
Custos Totais (R\$)	10.056,73	24.037,93	26.324,66	60.419,32

Autor: O pesquisador

Após a mensuração do valor dos custos de cada departamento, é necessário determinar quais são as atividades relevantes existentes em cada departamento, pois são elas que de forma mais intensa mesuram os custos departamentais.

Ainda de acordo com metodologia do custeio por atividade, a definição destas atividades se caracteriza como um grande desafio aos gestores, pois é necessário ter grande conhecimento de todas as atividades desenvolvidas na empresa para identificar quais as atividades relevantes e as irrelevantes, onde serão incorporadas às atividades relevantes, assim como seus custos.

No escritório Organização Contábil Contaudit Ltda as atividades relevantes e seus custos, foram definidos utilizando com base de rateio o total de ocorrências em cada atividade.

Tabela 05: Distribuição dos custos fixos para as atividades

Atividades	Ocorrências	%	Custos (\$)
1. Lançamento contábil	2.199	34,46	10.315,00
2. Lançamento da Folha de Pagamento	337	5,28	1.580,48
3. Lançamento Registro de Funcionários	85	1,33	398,11
4. Separação de documentos	2.199	34,46	10.315,00
5. Contatos com os clientes	92	1,44	431,04
6. Emissão de guias	678	10,63	3.181,91
7. Visitas dos office-boys	339	5,31	1.589,46
8. Emissão de Livros e relatórios	452	7,09	2.122,27
Total de ocorrências	6.381	100,00	29.933,27

Autor: O pesquisador

O registro das ocorrências ocorreram junto a empresa pesquisada com base em apontamentos executados somente no mês de março de 2015.

4.3.1 Determinação das tarefas e custos das tarefas

Tarefas dizem respeito aos trabalhos desenvolvidos em cada departamento e em cada atividade. Os custos inerentes às tarefas, foram encontrados utilizando como base de rateio o total das tarefas de cada atividade.

Tabela 06: Volume das tarefas

Atividades	Tarefas	Quantidade
Lançamento Contábil (1)	Registro de notas fiscais entrada	580
	Registro de notas fiscais de saída	1.080
	Registro de notas fiscais de Serviços	539
	Subtotal	2.199
Lançamento da Folha de Pagamento (2 e 3)	Cadastro de funcionários	65
	Geração de folha de pagamento	113
	Rescisões de contratos	60
	Registro contábil da folha de pagamento	184
	Subtotal	422

Separação de documentos (4)	Classificação de notas fiscais de entrada	580
	Classificação de notas fiscais de saída	1080
	Classificação de notas fiscais de serviços	539
	Subtotal	2199
Contato com os Clientes e Visitas dos Office-boys (5 e 7)	Entrega de guias	242
	Entrega de folhas de pagamentos	71
	Entrega de honorários	104
	Entrega de relatórios e comunicados	14
	Subtotal	431
Emissão de Guias (6)	Emissão de DARF	310
	Emissão do DAS	104
	Emissão de GFIP	101
	Emissão de GPS	113
	Emissão de guias sindicais	50
	Subtotal	678
Emissão de Livros e Relatórios (8)	Emissão de Livros Fiscais	197
	Emissão de Folha de pagamento	71
	Emissão de Livros contábeis	113
	Emissão de Balanços e balancetes	45
	Emissão de Demonstrativos	26
	Subtotal	452
	Total	6.381

Autor: O pesquisador

Tabela 07 – Distribuição dos custos às Tarefas

Atividades	Custos	Tarefas	Tarefas	Custos
Lançamento Contábil	10.315,51	580	Registro de notas fiscais entrada	*2.720,78
		1.080	Registro de notas fiscais de saída	5.066,28
		539	Registro de notas fiscais de Serviços	2.528,45
Lançamentos da Folha de Pagamento	1.979,60	65	Cadastro de funcionários	304,92
		113	Geração de folha de pagamento	530,08
		60	Rescisões de contratos	281,46
		184	Registro contábil da folha de pgto.	863,14
Separação de documentos	10.315,51	580	Classificação de notas fiscais de entrada	2.720,78
		1080	Classificação de notas fiscais de saída	5.066,28
		539	Classificação de notas fiscais de serviços	2.528,45
Contato com os Clientes e visita dos office-boys	2.021,82	242	Entrega de guias	1.135,22
		71	Entrega de folhas de pagamentos	333,06
		104	Entrega de honorários	487,86
		14	Entrega de relatórios e comunicados	65,68
Emissão de Guias	3.180,50	310	Emissão de DARF	1.454,21
		104	Emissão do DAS	487,86
		101	Emissão de GFIP	473,79
		113	Emissão de GPS	530,08
		50	Emissão de guias sindicais	234,56
Emissão Livros e Relatórios	2.120,33	197	Emissão de Livros Fiscais	924,13
		71	Emissão de Folha de pagamento	333,06
		113	Emissão de Livros contábeis	530,08
		45	Emissão de Balanços e balancetes	211,10
		26	Emissão de Demonstrativos	121,96
Totais	29.933,27			29.933,27

Autor: O pesquisador

A título de informação, os valores encontrados na tabela acima, obedecem ao seguinte critério de cálculo:

Valor da atividade / Número total das tarefas x número das tarefas de cada atividade

*R\$ 10.315,51 / 2.199 x 580 = R\$ 2,720,78

Tabela 08 –Distribuição dos Custos às Tarefas por departamento

Atividades	Custos	Total de Tarefas por Departamento			Total
		Pessoal	Fiscal	Contábil	
Lançamentos Contábeis e Lançamentos da Folha de Pagamento	12.295,11	422	2.199	2.199	4.820
Separação de documentos	10.315,51		2.199		2.199
Contatos com clientes e visitas dos Office-boys	2.021,82	71	242	118	431
Emissão de guias	3.180,50	264	414		678
Emissão de Livros e Relatórios	2.120,33	71	197	184	452

Fonte: O Autor

Tabela 09 – Apropriação dos custos

Atividades	Custos (\$)	Apropriação dos Custos por Departamento		
		Pessoal (\$)	Fiscal (\$)	Contábil (\$)
Lançamentos Contábeis e Lançamentos da Folha de Pagamento	12.295,11	1.076,45	5.609,33	5.609,33
Separação de documentos	10.315,51	-	10.315,51	-
Contatos com Clientes e visitas dos Office-boys	2.021,82	333,06	1.135,22	553,54
Emissão de Guias	3.180,50	1.238,43	1.942,07	-
Emissão de Livros e Relatórios	2.120,33	333,06	924,13	863,14

Fonte: O Autor

Tabela 10 - Demonstração de Resultados pelo Método ABC

	Departamentos			Total
	Fiscal	Pessoal	Contábil	
Receitas	39.576,00	15.830,40	23.745,60	79.152,00
(-) Custos e Despesas				
Custos Diretos	(9.071,30)	(4.070,08)	(17.344,67)	(30.486,05)
Custos Indiretos	(19.926,26)	(2.981,00)	(7.026,01)	(29.933,27)
Resultado Operacional	10.578,44	8.779,32	(625,08)	18.732,68

Fonte: O Autor

Os custos diretos informados na tabela acima, refere-se as despesas com salários e ordenados de cada departamento.

Com a apuração dos custos e dos resultados obtidos pela empresa, tanto pela metodologia do custeio por absorção e pela metodologia do custeio ABC, é possível a comparação entre os dois métodos, conforme exposto abaixo:

Tabela 11: Comparativo de Resultados Absorção X ABC

	Custeio por Absorção				Custeio ABC			
	Dpto Pessoal	Dpto Fiscal	Dpto Contábil	Total	Dpto Pessoal	Dpto Fiscal	Dpto contábil	Total
Receitas	15.830,40	39.576,00	23.745,60	79.152,00	15.830,40	39.576,00	23.745,60	79.152,00
(-) Custos								
Custos Diretos	(4.070,08)	(9.071,30)	(17.344,67)	(30.486,05)	(4.070,08)	(9.071,30)	(17.344,67)	(30.486,05)
Custos Indiretos	(5.986,65)	(14.966,63)	(8.979,99)	(29.933,27)	(2.981,00)	(19.926,26)	(7.026,01)	(29.933,27)
Res. Operacional	5.773,70	15.538,07	(2.579,06)	18.732,68	8.779,32	10.578,44	(625,08)	18.732,68

Autor: O pesquisador

Os resultados apresentados, mostram que houve resultados diferentes nos departamentos Pessoal e fiscal e um valor negativo menor no departamento contábil da empresa, obtido pelo método de custeio ABC.

As possíveis soluções para melhoria do Departamento Contábil é o envio de documentos de outros departamentos já separados na ordem de lançamentos, com isso os colaboradores levariam menos tempo para executar esta tarefa onde sobraria tempo para os devidos lançamentos contábeis.

Estes valores trazem como informação principal a certeza de que no resultado obtido pelo custeio por absorção haviam custos fixos pertencentes aos departamentos pessoal e fiscal sendo absorvidos pelo departamento contábil. Estas distorções foram sanadas ao utilizarmos a metodologia do custeio ABC e, sendo assim, podemos dizer que para a empresa pesquisada o melhor método para a determinação dos custos por departamento é o custeio ABC.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância da correta mensuração dos custos departamentais em qualquer tipo de organização é fundamental para que os gestores tomem suas decisões da melhor forma possível. Nos escritórios de contabilidade, embora, aparentemente seja uma atividade muito simples, a complexidade do custeio é a mesma de qualquer outra empresa.

Embora seja consenso geral dos empresários de que os custos já não mais determinam os preços dos produtos e serviços, ele é fundamental nas organizações. Tudo em uma organização começa e termina com custos. Mensurar e alocar corretamente os custos, traz a certeza do real ganho da empresa quando contraposto com as receitas, surgindo assim os lucros ou prejuízos.

Na empresa pesquisada, verificou-se distorções na alocação dos custos aos departamentos, quando utilizado o custeio por absorção. Isto foi detectado quando estes custos foram alocados utilizando-se a metodologia do custeio ABC.

Embora em comparação entre os dois métodos tenha surgido distorções, não é possível dizer que a empresa necessite implantar a metodologia ABC. Tudo irá depender do custo/benefício da adoção do custeio por atividade. Partindo-se do que as teorias apresentaram como desvantagens para este custeio, principalmente no que tange aos custos com tecnologia, mão de obra qualificada entre outros associados a esta adoção.

Não podemos afirmar que não necessite implantar a metodologia ABC, também pelo que descreve as teorias como vantagens, no que tange, melhor alocação de custos, diminuição das subjetividades dos rateios, entre outros.

Assim, diante do exposto, é possível afirmar que atingimos nosso objetivo principal que era o de elaborar um estudo comparativo entre os métodos de custeio por Absorção e o método de custeio ABC na empresa Escritório Organização Contábil Contaudit Ltda da cidade de Juina/MT, buscando verificar qual dos métodos apresenta uma melhor alocação de custos departamentais e os resultados apresentados por ambos os métodos.

A certeza de termos atingido nosso objetivo se dá pelo fato de termos respondido ao nosso questionamento “A aplicação da metodologia do custeio ABC na Organização Contábil Contaudit Ltda seria a melhor metodologia para apuração dos resultados por departamentos?

Pelo estudo realizado e pelos resultados apresentado, é possível afirmar que o método do Custeio ABC, no contexto em que foi realizado, para a empresa é o melhor método.

Não estamos afirmando que este estudo seja de fato conclusivo e, sim que, a partir dele, abre-se a oportunidade de novos estudos visando o aprofundamento do assunto e confirmação se a realidade encontrada neste estudo confirma-se em outras empresas do mesmo gênero.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para pós-graduação**, noções práticas. São Paulo: Atlas, 2002.

BARANGER, P., HUGUEL G., **Gestão da Produção**: Atores, técnicas e políticas. Sílabo, 1994

BOISVERT, Hugnes, **Contabilidade por atividades**, contabilidade de gestão: práticas avançadas, São Paulo: Atlas, 1999.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jaques, SCHOUTHEETE, Marc de, **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais**, Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

CORBARI, Ely Celia, **Administração Estratégica de Custos**, Cutitiba – PR, IESDE, 2012.

CORRÊA, Henrique & GIANESI, Irineu. **Just in Time**, MRP e OPT. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1993.

CREPALDI, Silvio Aparecido, **Curso Básico de Contabilidade de Custos**, São Paulo: Atlas, 3. Ed. 2004.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2003.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999

HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, Willian. **Contabilidade Gerencial**. 12. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastiao Guerra, **Custo de Contabilidade de Custos**, São Paulo: Atlas, 2. Ed, 2008.

_____, George Sebastião Guerra, **Custos, Planejamento, implantação e controle**, São Paulo: Atlas, 3. Ed. 2000.

MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____, E. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MOWEN, M. M.; HANSEN, D.R. **Gestão de Custos**: Contabilidade e controle. 3. Ed. São Paulo: Thomson, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do e VARTANIAN, GrigorHaig. **O método pleno** – uma abordagem conceitual. Revista CRC-SP nº 09 Set/1999.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PERES JR, José Hernandes, **Contabilidade de Custos para Não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos, Sistema de Custeio Marginal, Relatórios e Estudos de Casos**, 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos, **Fundamentos de Contabilidade de Custos**, São Paulo: Atlas, 2006.