



**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E
EMPRESARIAS**

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

**IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC (ACTIVITY
BASED COSTING) COMO SISTEMA DE CUSTEIO**

MARIA AUGUSTA TAVARES FERNANDES

APR- 2009.0396

Praia, Abril de 2014



**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E
EMPRESARIAS**

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

**IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC (ACTIVITY
BASED COSTING) COMO SISTEMA DE CUSTEIO – ANÁLISE DA
SITUAÇÃO NAS EMPRESAS INDUSTRIAIS DA CIDADE DA
PRAIA**

Maria Augusta Tavares Fernandes

ORIENTADOR: Prof. Miguel Tavares da Silva

Praia, Abril de 2014

Dedicatória

Dedico este trabalho à minha família, em especial aos meus queridos pais: Manuel Garcia Fernandes e Ana Maria Lopes Tavares, por serem os melhores pais do mundo.

Agradecimentos:

Os meus sinceros agradecimentos:

Em primeiro lugar à Deus pela vida e saúde e porque está presente na minha vida, pois sem Ele nada será feito.

Aos meus pais Manuel Garcia Fernandes e Ana Maria Lopes Tavares, pela dedicação e força que me deram ao longo desse tempo, e por transmitirem os valores da dignidade, honestidade, esforço e espírito de superação. São indubitavelmente os tributários de mais esta conquista na minha vida.

Ao meu orientador professor Miguel Tavares Silva pelas suas instruções, incentivo, sugestão e quem sempre esteve disponível para me ajudar.

Aos meus irmãos (João José Fernandes, Maria Gorete Fernandes, Edna Fernandes e Tiago Fernandes), à minha Tia (Maria de Fátima Garcia), às minhas primas (Artemisa Fernandes e Maria de Fátima Fernandes) e aos meus Sobrinhos (Djelikson Semedo e Nilson Fernandes) por estarem sempre do meu lado e me apoiarem incondicionalmente.

Ao meu namorado (José Luís Garcia) pelo amor, amizade, companheirismo e que sempre esteve disponível para me ajudar

À DFQQ e FICASE que me concederam uma bolsa de estudo para que pudesse estudar sem me preocupar com as propinas.

À minha amiga/ colega (Nélida Furtado) pela sua amizade, pelo companheirismo e por todo o apoio emocional e moral que me concedeu.

Aos meus amigos e colegas de curso que me ajudaram a ultrapassar todas as dificuldades e que enriquecerem a minha vivência, sem eles a minha vida estudantil não seria a mesma, pois nunca os esquecerei.

Às empresas que colaboraram comigo para a realização deste trabalho.

A todas as pessoas que me apoiaram direta e indiretamente nesta caminhada, fica aqui o meu muito obrigado.

Resumo

O presente trabalho cujo tema é Importância e Utilização de Método ABC (Activity Based Costing) como Sistema de Custeio, tem como objetivo principal analisar a importância do método ABC no processo de tomada de decisão por parte dos gestores das empresas.

Kaplan e Cooper, na década de 80 do século passado, demonstraram que os sistemas de custeio tradicionais são insuficientes para satisfazer as necessidades atuais das empresas, visto que um dos maiores problemas atualmente enfrentados pelas empresas em relação ao custeio dos produtos é a dimensão sempre crescente dos custos indiretos. Por outro lado, os sistemas tradicionais de apuramento de custo não imputam adequadamente os custos indiretos da produção aos produtos, dificultando uma análise de custos. E diante disso, criaram o sistema de custeio baseado na atividade. O ABC parte de um princípio de base muito simples: os recursos são consumidos por atividades e estas são consumidas pelos objetos de custeio. Este sistema de custeio veio dinamizar e dar outra credibilidade à Contabilidade de Gestão, pela importância que dá às atividades e pela visão da organização e do método de gestão, permite em princípio, um mais exato custeio dos produtos e uma mais apurada avaliação de desempenho. Ao identificar atividades que não acrescentam valor, vem facultar informação que permite uma reorganização da estrutura da empresa, e a sua conseqüente melhoria em termos de rentabilidade e competitividade.

O presente estudo resulta do levantamento realizado e das análises das informações e dados das grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia, através dum inquérito por questionário. De acordo com o resultado obtido, concluiu-se que a maioria das grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia não utilizam o método ABC devido ao desconhecimento desta técnica e também verificou-se que o ABC é um importante instrumento de tomada de decisão por parte dos gestores das empresas.

Palavra- chave: Sistema de custeio, Método ABC, Tomada de decisão.

Abstract

This work whose theme is Importance and Use of ABC method (activity Based Costing) and Costing System , aims to analyze the importance of the ABC method in decision-making by managers within companies .

Kaplan and Cooper, in the 80s of last century, demonstrated that traditional costing systems are insufficient to meet the current needs of firms as one of the biggest problems currently faced by companies in relation to the cost of the products is the ever increasing size indirect costs. Moreover, traditional systems clearance cost not properly apportion indirect costs of producing the products, hindering a cost analysis. And before that, created the system of activity-based costing. The ABC part of a very simple basic principle: resources are consumed by activities and these are consumed by cost centers. This costing system and give another boost came credibility Management Accounting for the importance it gives to the activities and vision of the organization and management method allows in principle a more accurate costing of products and a more accurate assessment of performance. To identify activities that add no value is to provide information that allows a reorganization of the company structure, and the consequent improvement in profitability and competitiveness.

The present study results from survey and analysis of information and data of large and medium industrial enterprises of Praia, through a questionnaire survey. According to the results, it was concluded that the majority of large and medium-sized industrial enterprises in Praia do not use the ABC method due to the ignorance of this technique and it was also noted that the ABC is an important tool for decision making part of corporate managers.

Keyword: Costing System, ABC Method, Decision making

Lista de Abreviaturas

ABC – Activity Based Costing

BCV – Banco de Cabo Verde

CAM-I – Computer- Aided Manufacturing International

CBA – Custeio Baseado na Atividade

DFQQ – Direção de Formação e Qualificação de Quadros

FICASE – Fundação Cabo-verdiana de Ação Social Escolar

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

IEFP – Instituto do Emprego e Formação Profissional

INE – Instituto Nacional de Estatística

ISCEE – Instituto Superiores de Ciências Económicas e Empresarias

MOD – Mão-de-Obra Direta

SCQT – Sistema de Custeio por Quotas Teóricas

SCR – Sistema de Custeio Racional

SCV – Sistema de Custeio Variável

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e Relato Financeiro

SPSS – Statical Package for the Social Science

Índice

DEDICATÓRIA.....	I
AGRADECIMENTOS:	II
RESUMO	III
ABSTRACT	IV
LISTA DE ABREVIATURAS	V
ÍNDICE.....	VI
ÍNDICE DE FIGURA.....	VIII
ÍNDICE DE TABELA.....	IX
ÍNDICE DE GRÁFICO.....	X
INTRODUÇÃO.....	11
A. APRESENTAÇÃO DO TEMA	13
B. JUSTIFICAÇÃO DO TEMA.....	13
C. PERGUNTA DE PARTIDA	14
D. HIPÓTESE	14
E. OBJETIVOS DO ESTUDO	14
E.1. <i>Objetivo Geral</i>	14
E.2. <i>Objetivo Especifico</i>	14
F. ESTRUTURA DO TRABALHO	14
CAPÍTULO I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO	16
1.1 - SISTEMA DE CUSTEIO	16
1.1.1- <i>Sistemas de custeio tradicionais</i>	17
1.1.2- <i>Sistema de custeio contemporâneo (método ABC)</i>	21
1.1.3- <i>Métodos de custeio</i>	22
1.2- O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC)	24
1.2.1- <i>Contextualização conceptual do método ABC</i>	24
1.2.2- <i>Contextualização histórica do método ABC</i>	26
1.2.3- <i>Evolução da Abordagem ABC</i>	28
1.2.4- <i>Principais elementos relacionado com o método ABC</i>	29
1.2.5- <i>Implementação do ABC</i>	34
1.2.6- <i>Caraterísticas fundamentais do método ABC</i>	36
1.2.7- <i>O método ABC em organizações de serviços</i>	37
1.2.8- <i>As vantagens e desvantagens do método ABC</i>	38
1.2.9- <i>Importância e utilização do método ABC</i>	40
1.2.10- <i>Sistemas de custeio tradicional VS Custeio baseado na atividade (ABC)</i>	41
CAPITULO II – METODOLOGIA.....	45
2.1- <i>Recolha de dados</i>	45
2.2- <i>População e Amostra</i>	45
2.3 - <i>Análise e tratamentos dos dados</i>	46
CAPÍTULO III – ESTUDO SOBRE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC NAS GRANDES E MÉDIAS EMPRESAS INDUSTRIAIS DA CIDADE DA PRAIA.....	47
3.1- ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	47

CAPÍTULO IV – PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO ABC COMO SISTEMA DE CUSTEIO NA EMPRESA AFIL’S- ATELIER DE DESIGN	55
4.1- CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA	55
4.2- PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA	56
4.3- PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO ABC.....	57
4.3.1 - <i>Etapas para implementação da metodologia proposta</i>	60
4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	65
4.1 – CONCLUSÃO	65
4.2 – UTILIDADE DO ESTUDO	66
4.3 - LIMITAÇÕES	66
4.4 – RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
APÊNDICE	LXXI
APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO	LXXII

Índice de figura

FIGURA 1 - ESTÁDIOS DO MÉTODO ABC	25
FIGURA 2 - SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAIS	43
FIGURA 3 - SISTEMA DE CUSTEIO ABC	44
FIGURA 4 - PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA	57

Índice de tabela

TABELA I - COMPARAÇÃO ENTRE AS TRÊS GERAÇÕES DOS SISTEMAS ABC.....	29
TABELA II- VANTAGENS E DESVANTAGENS DO MÉTODO ABC.....	40
TABELA III - POSIÇÃO DAS EMPRESAS EM RELAÇÃO A UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC	47
TABELA IV - POSIÇÕES DAS EMPRESAS EM RELAÇÃO A IMPLEMENTAÇÃO DO ABC.....	47
TABELA V - ÂMBITO DE IMPLEMENTAÇÃO DO ABC.....	49
TABELA VI - PRODUTOS PRODUZIDO PELA EMPRESA.....	56
TABELA VII - EQUIPAMENTOS UTILIZADO NA PRODUÇÃO.....	57
TABELA VIII - LISTAS DAS ATIVIDADES DA EMPRESA.....	60
TABELA IX - LISTA DE <i>COST DRIVERS</i> DE ATIVIDADES.....	62
TABELA X - LISTA DE <i>COST DRIVERS</i> DE RECURSOS.....	62

Índice de gráfico

GRÁFICO I - MOTIVOS DA NÃO UTILIZAÇÃO DO MÉTODO ABC.....	48
GRÁFICO II - RESPONSÁVEL PELA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC	49
GRÁFICO III- METODOLOGIAS UTILIZADAS PARA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC	50
GRÁFICO IV- TEMPO QUE LEVOU A IMPLEMENTAÇÃO DO ABC.....	51
GRÁFICO V- CONSTRANGIMENTOS ENCONTRADOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC.....	51
GRÁFICO VI- MOTIVOS QUE LEVARAM AS EMPRESAS A UTILIZAR O ABC.....	52
GRÁFICO VII - VANTAGENS DO MÉTODO ABC EM RELAÇÃO AO MÉTODO TRADICIONAL..	53

Introdução

Na busca de melhoria da competitividade as empresas passaram a focalizar os seus esforços no aumento da produtividade, com redução de custos, o que só é possível com um sistema de informação flexível e ágil para responder às necessidades do mercado.

As organizações não só precisam buscar a flexibilidade em termos de estrutura organizacional para responderem mais rapidamente às mudanças do mercado como também deverão antecipar-se às necessidades dos consumidores, procurando surpreendê-los com soluções cada vez mais personalizadas.

A Contabilidade Financeira oferece informação de forma global, mas existe a necessidade de se ter a informação detalhada, principalmente de custo de produção. A Contabilidade de Gestão anteriormente era conhecida por Contabilidade Industrial, de Custo ou Analítica veio colmatar essa deficiência proporcionando informação mais detalhadas relativamente ao processo produtivo.

A Contabilidade de Gestão segundo Caiado (2011), tem em vista a análise dos acontecimentos dentro da empresa, de forma a fornecer informação de apoio à tomada de decisões por parte dos gestores.

A Contabilidade de Gestão regista as operações internas e visa o apuramento de resultados não globais, isto é, por produtos e por departamento. Fornece o custo de cada produto ou serviço produzido pela empresa, permite a criação de centros de custo dentro da própria empresa, possibilita estudos de rentabilidade interna e auxilia a gestão no controlo e tomada de decisões.

A Contabilidade de Gestão é uma das partes da ciência contabilística que evoluiu e, obviamente, surgiram novos métodos de apuramento dos custos da empresa, concretamente o método ABC, para responder às exigências de informações mais credíveis, fiáveis e que representam de forma mais apropriada a situação patrimonial das empresas.

Com a crescente diversidade de produtos e serviços a que passaram a ser introduzidos no mercado, foi aumentando a necessidade de criação de sistemas de custeio modernos e mais desenvolvidos.

Uma das principais e crescentes preocupações das empresas nos dias de hoje é a redução dos custos. A crescente concorrência não deixa espaço para desperdícios. Na década de 80, Kaplan e Cooper demonstraram que os Sistemas de Custeio Tradicionais são insuficientes para satisfazer as necessidades atuais dos gestores, pois estes estavam essencialmente direcionados para a componente financeira, e diante disso surgiu a abordagem ABC para responder às insuficiências dos métodos tradicionais.

A ideia do ABC parte de um princípio de base muito simples: os recursos são consumidos por atividades e estas são consumidas pelos objetos de custo, ou seja pelos produtos ou serviços. Este sistema de custeio atribui assim uma forte ênfase à análise das atividades. E entende-se por atividade uma ou mais tarefas que no seu conjunto constituem uma operação do processo produtivo da organização.

O ABC veio de facto dinamizar e dar outra credibilidade à Contabilidade de Gestão. Pela importância que dá às atividades e pela visão da organização e do método de gestão, permite, em princípio, um mais exato custeio dos produtos e uma mais apurada avaliação do desempenho ao nível operacional. Ao identificar atividades que não acrescentam valor, vem facultar informação que permite uma reorganização da estrutura da empresa, e a sua conseqüente melhoria em termos de rentabilidade e competitividade.

As empresas do setor industrial estão a sofrer grandes mudanças a nível dos processos produtivos, quer em termos tecnológico, quer no aspeto organizacional, deste modo, torna-se necessário um sistema de custeio que escolha as medidas apropriadas, considere um nível de agregação e distribuição de custo adequado. A tomada de decisão nas empresas exigiram sempre informação sobre os custos e a decisão será tanto melhor quanto mais precisa for a informação.

A. Apresentação do tema

O tema em estudo enquadra-se no âmbito da Contabilidade de Gestão, mais precisamente a **Importância e Utilização do Método ABC (Activity Based Costing) Como Sistema de Custeio**, com estudo de caso nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia.

B. Justificação do tema

A escolha do referido tema Método ABC (Activity Based Costing), prende-se com a sua importância para o processo de tomada de decisão nas empresas.

Sabendo que em Cabo Verde este método é pouco utilizado, pretendo demonstrar a sua importância no processo de tomada de decisão numa empresa. Hoje mais de que nunca nenhum gestor poderá tomar decisão de forma destorcida, sendo assim a utilização do método ABC é um importante instrumento de apoio à tomada de decisão.

Com a realização deste trabalho pretende-se dar um contributo para as empresas que possuem Contabilidade de Gestão, que não utilizam o método de apuramento de custo mais recente e outras empresas que não utilizam Contabilidade de Gestão, na medida em que fornece aos gestores informações detalhadas dos custos e das suas origens, permitindo desta forma a tomada de decisões mais precisas e oportunas.

Um dos maiores problemas atualmente enfrentados pelas empresas em relação ao custeio dos produtos é a dimensão sempre crescente dos custos indiretos, decorrentes principalmente da utilização de tecnologias de ponta no processo produtivo, e a falta de instrumentos eficazes para gerir esses custos. A maioria dos sistemas tradicionais de apuramento dos custos, com alocação baseada no volume de produção, não imputa adequadamente os custos indiretos da produção aos produtos, dificultando uma melhor análise de custos.

Tem sido proposta muitas abordagens para enfrentar a gestão dos custos indiretos nas novas condições da produção. O custeio com base na atividade (ABC decorrente do inglês Activity- Based- Costing) foi o método que mais atraiu a atenção dos gestores de custos, pois busca, por meio dos conceitos de rastreamento, apropriar com mais justiça e transparência os custos aos produtos e serviços.

C. Pergunta de partida

Tendo em conta as vantagens do método ABC no processo de tomada de decisão, qual é o grau de utilização do método ABC nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia?

D. Hipótese

Utilizou-se a seguinte hipótese:

A utilização do método ABC, enquanto sistema de custeio, nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia é pouco significativo.

E. Objetivos do estudo

E.1. Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo geral o seguinte:

- Analisar a importância da utilização do método ABC no processo de tomada de decisão por parte dos gestores das empresas.

E.2. Objetivo Específico

- Identificar os principais sistemas de custeio;
- Identificar as vantagens da utilização do método ABC;
- Realizar um estudo sobre a utilização do método ABC nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia;
- Apresentar uma proposta de implementação do método ABC numa empresa industrial.

F. Estrutura do trabalho

Na parte introdutória do trabalho inclui a apresentação e justificação do tema, pergunta de partida, hipótese e os objetivos (geral e específico)

O trabalho foi dividido em quatro capítulos. Sendo que o capítulo I destina-se ao enquadramento teórico e este capítulo foi dividido em dois subcapítulos: Subcapítulo I refere-se os principais sistemas de custeio, que apresenta uma breve contextualização conceptual dos sistemas de custeio e Subcapítulo II versa-se sobre o método do custeio baseado em atividade (ABC). Este subcapítulo visa apresentar a contextualização

histórica e conceptual do método ABC, indicando as vantagens e inconveniências deste método, as suas características, fases de implementação e importância e utilização.

Capítulo II, de carácter metodológico, que identifica o tipo de estudo efetuado, os procedimentos e instrumentos utilizados na elaboração do trabalho.

O capítulo III dedica-se ao estudo sobre utilização do método ABC nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia.

O capítulo IV visa-se apresentar uma proposta de implementação do método ABC como sistema de custeio na empresa AFIL'S – Atelier de design.

No fim foi feita a conclusão do trabalho, as recomendações e algumas sugestões.

Capítulo I- Enquadramento teórico

1.1 - Sistema de custeio

Sistemas de custeio são formas de apuramento de custos dos produtos ou serviços de uma empresa.

Sistema de custeio é um conjunto de métodos e técnicas utilizadas por uma organização com vista a imputar aos produtos ou serviços, todos os custos a ele relacionados.¹

Os objetivos principais dos sistemas de custeio são os seguintes:

- Imputação dos custos aos produtos/ serviços;
- Determinação do lucro;
- Controlo das operações;
- Apoio à tomada de decisão.

Segundo Carvalho (1999) citado por Afonso (2002, p 62), um sistema de custeio terá de satisfazer três objetivos básicos: acumulação, medida e imputação de custo.

Por acumulação de custo entende-se o reconhecimento e registo de custo, enquanto que medida pressupõe a classificação dos custos nas suas diversas componentes e o montante de cada uma delas utilizada na produção. Por ultimo depois de acumulado e medidos, os custos terão de ser afetos ou imputados aos produtos.

Segundo Franco et al. (2005), o custo dos produtos fabricados ou dos serviços prestado é normalmente, determinado pelos respetivos custos de natureza industrial. Estes podem ser, por um lado, diretos (se originados especificamente pelos produtos/serviços) ou indiretos (se originados sem uma relação direta com os produtos/serviços), e por outro, variáveis ou fixos.

O sistema de custeio tem de ser constantemente aperfeiçoado para corresponder as novas técnicas de gestão. Os custos que incidem diretamente nos produtos, denominados de custos diretos, são simples de determinar. O problema surge quando se pretende imputar aos produtos / serviços os custos indiretos. Os custos indiretos imputados aos produtos/ serviços passam por rateios baseados nos sistemas de custeio.

¹Disponível em <http://recipp.ipp.pt>, consultado em 19 de janeiro de 2014 às 12:16.

Se um sistema de custeio não atribui corretamente os custos de produção aos produtos, a empresa pode estar a competir num segmento onde os custos reais sejam superiores aos rendimentos gerados pelos produtos.

1.1.1- Sistemas de custeio tradicionais

Os sistemas de custeio tradicionais focam-se no produto. Os custos são atribuídos diretamente aos produtos pressupondo-se que cada produto consome recursos na proporção direta do seu volume de produção. Os métodos tradicionais preocupam-se preferencialmente com a valorização dos inventários e consideram unicamente os custos de fabricação.²

Tradicionalmente são apontados quatros sistemas de custeio:

- Sistema de custeio total;
- Sistema de custeio variável;
- Sistema de custeio racional;
- Sistema de custeio por quota teórica.

1.1.1.1- Sistema de custeio total (SCT)

O sistema de custeio total, também conhecido por custeio global ou custeio por absorção os custos dos produtos são calculados com base nos custos realmente apurado pela contabilidade no período, sejam de natureza fixa ou variável. O custo do produto engloba o custo real das matérias- primas e os custos de transformação reais apurados através da soma dos custos diretos.³

Segundo Franco et al. (2005), o sistema de custeio total é o método de apuramento do custo dos produtos /serviços que inclui para além dos custos variáveis industriais, os custos fixos desta natureza, verificados num dado período.

Caiado (2003), refere que este tipo de sistema de custeio obriga a que as valorizações dos elementos na contabilidade de custos sejam efetuadas pela seguinte ordem: compras, entradas e saídas das matérias de armazém; custos de transformação (centros

²Disponível em <http://recipp.ipp.pt>, consultado em 19 de janeiro de 2014 às 12:16

³Disponível em <http://recipp.ipp.pt>, acesso em 19 de janeiro de 2014 às 12:16

diretos e centros auxiliares); custos de produção; entradas e saídas de produtos acabados de armazém; demonstração de resultados.

Na valorização dos consumos de matérias-primas é necessário apurar o custo real, logo todos os custos inerentes à sua aquisição são necessários para determinar o custo respetivo com base no critério valorimétrico das existências.

De seguida, se adicionarmos aos custos diretos reais das secções fabris os valores de imputação vamos obter os custos de transformação. Os custos de produção abrangem os custos reais das matérias-primas incorporadas bem como os custos de transformação e por último os produtos acabados dão entrada no armazém pelo custo de produção e são valorizados de acordo com o critério adotado na empresa.

No sistema de custeio total, também designado custeio por absorção, os custos fixos industriais são imputados na totalidade ao produto. Quer isto dizer que os custos do produto poderão sofrer alterações significativas de um período para outro, caso haja uma diferença assinalável no volume de produção. Quanto menor a produção, maior o custo unitário do produto (por via do comportamento dos custos fixos).

Quando os produtos são vendidos na totalidade no período de produção, então o custo fixo industrial vai a resultados na totalidade, naquele período, através da rubrica do custo das vendas.

No caso de a produção ser superior à quantidade vendida, o custo fixo industrial fica repartido entre o custo das vendas e o valor das existências finais, já que o custo fixo industrial foi imputado na totalidade ao produto. O custo fixo imputado às existências finais de produtos acabados só será custo do período em que estas forem vendidas.⁴

1.1.1.2- Sistema de custeio variável (SCV)

De acordo com este sistema de custeio (SCV) apenas os custos variáveis industriais são considerados como custos do produto/ serviço. (Franco et al., 2005).

⁴Disponível em <http://repositorio.ual.pt>, acesso em 22 de janeiro de 2014 às 19:18

No sistema de custeio variável, os custos fixos industriais são imputados na totalidade ao período, ficando o produto valorizado apenas com os custos variáveis industriais. Como tal, o custo fixo industrial que vai a resultados num dado período é a totalidade.

Segundo Franco et al. (2005), a utilização do sistema de custeio variável proporciona informação que se reveste de grande utilidade para a tomada de decisões por parte dos gestores, nomeadamente para:

- Decidir sobre uma melhor utilização a curto prazo da capacidade instalada;
- Efetuar uma análise de sensibilidade dos resultados face a variações do volume de atividade;
- Analisar os resultados dos diferentes produtos e das diferentes estratégias de marketing.

1.1.1.3- Sistema de custeio racional (SCR)

De acordo com Caiado (2003), o método de imputação racional dos custos fixos é um método de cálculo de produção que tem por objetivo eliminar, ou melhor isolar, os efeitos de uma variação de atividade sobre os custos, quer dos centros de custos quer dos produtos.

O princípio deste método é bastante simples, uma vez que assenta numa retificação do montante de custos fixos ou de estrutura que devem ser considerados no cálculo dos custos, obtida pela aplicação de um ou mais níveis de atividades. O coeficiente de imputação racional é obtido através do quociente entre a atividade real e a atividade normal e aplicado aos custos de transformação fixos.

Este sistema de custeio não inclui a parte dos custos fixos ou de estrutura correspondentes à capacidade não utilizada, os custos fixos considerados no custo de produção inclui apenas os correspondentes à atividade real.

1.1.1.4- Sistema de custeio por quota teórica (SCQT)

Segundo Franco et al. (2005), “os níveis de atividade de uma organização nem sempre se desenvolvem de forma regular ao longo do ano, existindo por vezes fatores diversos que determinam a sazonalidade quer das vendas, quer da produção. Nestes casos coloca-se a necessidade de repartir os custos fixos industriais anuais uniformemente pelos

vários meses do ano, independentemente do volume de produção efetivamente registada nesse mês, para que os efeitos da sazonalidade não afetem, positivamente ou negativamente, os custos dos produtos nos meses de maior atividade ou de atividade mais baixa prospectivamente”.

A imputação dos custos fixos industriais aos produtos é efetuada, através de uma quota teórica, que se multiplica pelas quantidades produzidas no mês.

Os sistemas de custeio tradicionais encontram dificuldades na satisfação das necessidades atuais das empresas. Segundo Cunha (2002), os sistemas tradicionais apresentam as seguintes limitações: a) afetação pouco razoável dos custos indiretos aos produtos, normalmente imputado com base numa percentagem sobre o custo direto, sem ter em conta qualquer relação entre custos indiretos e os produtos; b) repartição dos custos comuns entre produtos, desvirtuando o sentido do custo unitário; c) omissão de certos custos relacionados com os produtos (custos comerciais, garantias pós-vendas, administrativos); d) custos de subjetividade que devem ser afetados ao período e não ao produto; e) custos vinculados ao ciclo de vida dos produtos (desenho, promoção, lançamento) que devem ser suportados pelos produtos durante o seu ciclo de vida.

Kaplan (1990) citado por Manjor e Vieira (2009, p 248), refere às seguintes justificações para o facto dos sistemas tradicionais se terem tornado pouco uteis para as organizações:

- O custo dos produtos não é calculado de forma correta, o que pode originar decisões errada;
- A informação não é obtida em tempo útil para a tomada de decisão;
- A informação obtida não é, normalmente a mais adequada em termos de controlo;
- Os sistemas estão orientados para a apresentação de resultado financeiros e não de gestão.

Segundo Turney (1996) citado por Afonso (2002, p 92), um sistema de custeio deixa de cumprir as suas funções quando os gestores não confiam plenamente na informação que lhes é dado ou quando comerciais não utilizam essa mesma informação para a definição das suas estratégias comerciais. Estes e outros sinais indiciam a necessidade de um novo sistema de custeio.

As mudanças que se têm vindo a verificar, designadamente o abandono de produções em grande escala, com reduzida diversidade de produtos, e o aumento dos custos indiretos, têm contribuído para a perda de relevância dos sistemas tradicionais, os quais, por recorrerem a critério de repartição dos custos baseados no volume, não refletem de forma adequada o consumo diferenciado de recursos pelos vários produtos, razão pela qual os gestores não lhes reconhecem qualquer utilidade e não servem, por isso, para a tomada de decisões. (Cunha, 2002).

1.1.2-Sistema de custeio contemporâneo (método ABC)

Os sistemas de custeio tradicionais encontraram dificuldades na satisfação das necessidades atuais das empresas, e neste contexto surge o sistema de custeio contemporâneo ou seja o sistema de custeio baseado na atividade (CBA), também designado por método ABC (Activity Based Costing).

O novo sistema de custeio ABC nasce como uma resposta às limitações dos métodos tradicionais, no que se refere aos problemas que advêm da rápida evolução tecnológica, da automatização crescente dos processos produtivos e da instabilidade dos mercados. (Fantasia & Rodrigues, 2002).

Segundo Turney citado por Afonso (2002, p 111), “O ABC é um sistema de informação sobre as atividades e os objetos de custo de uma empresa, identificando as atividades desenvolvidas, imputando custos a essas mesmas atividades e distribuindo os custos das atividades pelos objetos de custo através de múltiplos indutores, sendo que estes indutores refletem o consumo das atividades por parte de cada objeto de custo.”

Segundo Kaplan e Atkinson (1998) citados por Lima (2010, p 7), o sistema ABC centra-se nas atividades da organização como elemento-chave para analisar o comportamento dos seus custos, relacionando o dispêndio de recursos com as atividades e os processos desempenhados por esses recursos, afirmando que “o ABC foi desenvolvido para proporcionar formas mais precisas de atribuir os custos dos recursos indiretos e de suporte às atividades, processos de negócio, produtos, serviços e clientes.”

Para Swenson (1995), citado por Afonso (2002, p 173), um sistema ABC define-se como: um sistema de informação de suporte à tomada de decisão.

O ABC permite a identificação de fatores que determinam despesa, os determinantes de custo. Permite aos gestores utilizarem a informação de custo para a tomada de decisão a todos os níveis da organização, focando os fatores que determinam custos e as implicações de variações nesses fatores nas rentabilidades da empresa. O sistema ABC permite também obter informação para imputar custos a produtos e clientes. (Vaz & Caiado, 2000)

1.1.3- Métodos de custeio

Nas empresas a determinação do custo dos produtos / serviços, geralmente recai na escolha de um entre dois métodos de custeio: método direto e método indireto.

A escolha entre estes dois métodos está dependente de uma serie de fatores, como sejam a gama dos produtos fabricados. Há empresas que produzem muitos produtos diferentes, respondendo às necessidades específicas de cada cliente, enquanto outras empresas produzem um só produto em larga escala, não obedecendo a qualquer diferenciação em função do cliente.

1.1.3.1- Método de custeio direto

Segundo Franco et al. (2005), o método direto consiste na atribuição dos custos diretos e na imputação dos custos indiretos a cada uma das ordens de produção ou de prestação de serviços. Este método deve-se utilizar essencialmente quando a fabricação ou prestação de serviços é diversificada e desenvolvida de modo a satisfazer encomendas específicas.

Ainda segundo os mesmos autores, este método se caracteriza essencialmente pelo seguinte:

- O produto ou serviço a custear é identificado ao longo de todo o processo de produção de bens ou de prestação de serviços;
- O custo de cada unidade de produção ou serviço é determinado como resultado de acumulação de todos os custos suportados com o mesmo, se bem que alguns sejam atribuídos diretamente e outros imputados com o recurso as bases de imputação;

- O período de apuramento dos custos de cada unidade de produto fabricado ou serviço prestado corresponde ao período de tempo necessário para a sua conclusão.

1.1.3.2- Método de custeio indireto

O método indireto consiste na determinação dos custos suportados com cada unidade de produto fabricado ou de serviço prestado como uma média dos custos suportados com a produção de todos os bens ou com a prestação de todos os serviços de natureza similar verificada durante um certo período. Deve-se utilizar essencialmente quando a fabricação de bens ou prestação de serviços é uniforme ou pouco diversificada e é desenvolvida, no caso dos produtos, para armazenamento até à sua venda posterior. (segundo Franco et al., 2005).

Ainda segundo Franco et al. (2005), o método indireto se caracteriza essencialmente pelo seguinte:

- O produto ou serviço a custear não é identificado ao longo do processo produtivo, uma vez que este se caracteriza pela produção de um número elevado de bens ou serviços homogêneos durante um determinado período;
- O custo de cada unidade de produto ou serviço é determinado indiretamente como um custo médio por produto ou por serviço que tenha em conta a acumulação dos custos suportados durante um período e o número de unidades produzidas durante o mesmo;
- O período de apuramento do custo de cada objeto de custeio correspondente a um período definido para efeitos de acumulação dos custos, o qual corresponde usualmente ao mês, mas que poderá ser diferente consoante as necessidades de cada empresa.

1.1.3.3- O método do custeio misto

Este método aplica-se naquelas empresas que, até certa fase do processo de fabrico, têm um regime de produção contínua, e, nas fases seguintes, individualizam os custos de fabricação. Para o primeiro caso, utiliza-se o método indireto e, para o segundo, o método direto. (Caiado, 2011)

1.2- O método de Custeio Baseado em Atividade (ABC)

1.2.1- Contextualização conceptual do método ABC

O método ABC é um método de custeio que é utilizado na distribuição de custo, desenvolvido por Kaplan e Cooper em meados da década de 80 do século XX.

O ABC é um sistema de custos que tem o objetivo de avaliar com precisão as atividades desenvolvidas numa empresa, utilizando *cost drivers*⁵ para alocar os custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços.

Ao desenvolver a abordagem ABC, achou-se conveniente dar a conhecer as definições do método ABC, segundo alguns autores:

Franco, et al. (2005) partilham a definição de CAM-I, que considera o método ABC como “ (...) um método que mede o custo das atividades e objetos de custeio através da alocação de custos indiretos as atividades e da atribuição dos custos das atividades a objetos de custeio”.

Segundo Caiado (2002):

O método de custeio ABC é um processo de repartir os gastos gerais de fabrico pelas quantidades produzidas com base nos benefícios que resultam de uma determinada atividade indireta. O referido método procura, não apenas repartir os gastos de fabrico pelos custos dos produtos numa base mais realista que simples volume de produção, mas também fazer ressaltar a relação existente entre aqueles gastos e as atividades que as originam.

Para Pires (2004), o método ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise dos custos relacionados com atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma célula social, visando a redução das distorções provocadas pela divisão arbitrária dos custos indiretos.

Segundo Hussain e Gunasekaran (2001), o ABC é uma ferramenta que ajuda a gestão nas organizações de serviços a alcançar uma visão mais rigorosa dos custos causada

⁵ Os *Cost drivers* podem ser denominados de geradores de custo, portadores de custos e indutores de custo.

pelos diferentes serviços, e que permite ser estendida aos gestores que tomam decisões para diferentes aspetos, incluindo a gestão de performance. Os custos indiretos, na maioria das vezes, constituem uma parte substancial dos custos totais das empresas de serviços e torna-se essencial derivar depois para as atividades que causam os custos quando produzem o serviço.⁶

O ABC tem o pressuposto de que as atividades consomem recursos e os recursos e os produtos consomem atividades. Os custos estão relacionados com os produtos através das atividades desempenhadas dos mesmos.

O método ABC pode ser descrito como um sistema baseado em dois estádios (Franco, et al., 2005), refere que:

- O primeiro dos estádios comporta a imputação dos custos dos recursos usados e consumidos às diversas atividades desenvolvidas na organização.
- O segundo estádio consiste em identificar quais as atividades que são consumidas por cada um dos objetos de custeio e proceder à atribuição dos seus custos por esses objetos.

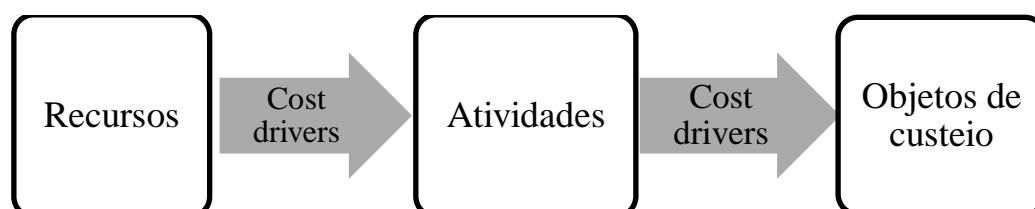


Figura 1- Estádios do método ABC

Fonte: Adaptado de Franco et al., 2005

De acordo com Martins (2001) o ABC assenta nas seguintes ideias chave:

- São as atividades, mais que os produtos, que consomem recursos, dado que, embora no mercado os produtos se apresentem como os efetivos portadores dos custos, podem existir atividades que não se transmitem (ou não transmitem utilidade) aos produtos, logo gerir custos supõe gerir atividades.

⁶Disponível em <http://recipp.ipp.pt>, consultado em 19 de janeiro de 2014 às 12:16

- Os custos são diretos relativamente a uma só atividade, e esta, da forma em que está inserida no processo produtivo e da forma como é executada, é que determina o consumo desses recursos.
- Logo os custos, ou o consumo de recursos são imputados aos produtos através da utilidade das atividades.
- A imputação dos custos aos produtos pressupõe a visão transversal da empresa, decompondo-a em atividades e escolhendo *cost drivers* significativos que raramente são quantitativos.

Segundo Jordam, et al. (1999), o principal objetivo do custeio baseado na atividade é demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as atividades de apoio, nomeadamente, “*design*”, conservação e manutenção, planeamento e controlo, controlo de qualidade, compras, armazenagem e movimentação, vendas e distribuição, serviços administrativos e de pessoal, e em que medida os produtos, serviços, clientes, consomem ou utilizam estes recursos.

O sistema de custeio ABC tem por objetivo proporcionar uma imputação mais criteriosa dos custos indiretos aos produtos, a partir do conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa indispensáveis à prossecução dos seus objetivos. (Cunha, 2002)

Segundo Inner e Mitchell (1998) citado por Afonso (2002, p 123), o ABC permite suportar a tomada de decisão estratégica ao nível de Três áreas distintas: a definição do preço dos produtos, o mix de produção e o desenvolvimento e conceção de novos produtos. A estes três níveis pode-se acrescentar um outro: a análise dos custos dos processos e das atividades que os compõem.

1.2.2- Contextualização histórica do método ABC

Os sistemas tradicionais de apuramento de custo têm-se apresentado de utilidade muito reduzida para gestores. De facto, o seu contributo para o apoio à tomada de decisão é bastante limitado e, muitas vezes, nefasto devido à distorção provocada pelos critérios de absorção dos custos das atividades de suporte, (Jordam, Neves & Rodrigues, 1999).

Na década de oitenta os autores, Kaplan e Cooper, em associação com a *Harvard Business School* e pelo *Computer- Aided Manufacturing, International* (CAM-I)

desenvolveram nos Estados Unidos da América, um novo sistema de apuramento de custo que teve como objetivo maior, melhorar o processo de imputação dos custos indiretos aos produtos e serviços. (Jones e Dugdale, 2000 Citados por Franco, et al.,2005 p 355)

Ainda segundo os mesmos autores, tal abordagem, inicialmente designada por Kaplan por “*Transaction Costing*” veio a ser popularizada com a designação de “*Activity- Based Costing*” (ABC).

Segundo Staubus, (1971) e Shillinglaw, (1982) citados por Manjor e Vieira, (2009, p 246), a abordagem ABC não é tão original como se poderia depreender da leitura dos primeiros artigos de Robert Kaplan e Robin Cooper sobre o tópico, publicados em finais da década de oitenta. Propostas para utilizar abordagens baseadas em atividades ou transações não são recentes.

Segundo Manjor e Vieira, (2009), há porem dois trabalhos que estão na base dos princípios teóricos que sustentam a abordagem ABC proposta por Kaplan e Cooper.

O primeiro trabalho que constituiu uma fonte de inspiração importante, respeita ao pensamento estratégico de Porter (1985) o qual se baseia no conceito de cadeia de valor. Para este autor, uma empresa pode ser definida como um conjunto de atividades. A análise das empresas deve ser feita com base nas suas atividades e no conceito de valor/ cadeia de valor, e não recorrendo à análise dos fatores produtivos e do valor acrescentado por estes, como era definido até aí. Este autor argumenta que a vantagem competitiva de uma organização resulta de possibilitar ao cliente um valor superior ao dos concorrentes, ou um valor equivalente mas a um custo menor, isto é, diversificando ou produzindo a baixo custo. Porter proporcionou não apenas uma parte significativa da terminologia do sistema ABC como também a abordagem estratégica necessária para identificar o ABC como algo mais que um simples sistema de custos.

Uma segunda fonte de inspiração terá sido o trabalho de Miller e Vollmann (1985). Estes autores alertam que os custos indiretos constituem uma parte oculta do trabalho na empresa e conseqüentemente dos custos de produção. Criticam quem relaciona os custos indiretos com as quantidades produzidas, mantendo os custos indiretos ocultos, e

propõem um modelo baseado nas transações, que enfatizam a importância da qualidade, flexibilidade, entregas atempadas, melhorias na concepção e variedades de produtos.

Segundo Cunha (2002), o sistema de custeio ABC surgiu por quatro fatores fundamentais:

- Os novos avanços tecnológicos e o incremento da competitividade originaram um aumento de produtos finais com ciclo de vida mais curto;
- Surgiu necessidade de reduzir os investimentos em ativos e fundamentalmente em existências. Tal obrigou a ciclo de produto a ser também mais curto;
- Os avanços tecnológicos eliminam a mão-de-obra direta e aumentam a mão-de-obra indireta, normalmente especializada, e em conjunto de outros custos indiretos;
- Surgiu a necessidade de se determinar e analisar as atividades que concorrem para obtenção do produto final e que acrescem valor a este produto.

1.2.3- Evolução da Abordagem ABC

Segundo Manjor e Vieira (2009) os sistemas ABC que surgiram em meados dos anos 80 para satisfazer a necessidade de informação mais correta em termos de custo atribuídos a produtos, serviços, clientes e canais de distribuição, evoluíram ao longo dos anos.

Neste sentido alguns autores como o Franco, et al. (2005), identificam duas fases de desenvolvimento do ABC:

A primeira fase decorreu nos finais dos anos 80 e início dos anos 90 quando a abordagem ABC foi difundida exaustivamente como um instrumento de excelência para calcular corretamente os custos dos produtos.

A segunda fase surgiu em consequência de críticas que lhe foram colocadas, a abordagem deixou de estar tão focalizada no cálculo dos custos dos produtos para passar a ser difundida como instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisões e na compreensão das causas dos custos nas organizações.

Mecimore e Bell (1995) citados por Manjor e Vieira (2009, pp 268-269), identificaram três gerações de modelos ABC. Na primeira geração, os sistemas de apuramento de custo preocupam-se fundamentalmente com a melhoria na determinação do custo do

produto, separando as atividades que acrescentam valor das que não acrescentam valor, com o objetivo de eliminar estas últimas. A segunda geração de sistemas de custeio preocupa-se com a gestão das atividades e dos processos. A ideia é que mais importante que o apuramento dos custos baseados nas atividades é a gestão destas, considerando que as atividades pertencem a um processo maior dentro da organização. A terceira geração preocupa-se com as unidades de negócio e o seu relacionamento com outros negócios internos e externos à organização. De facto, a preocupação é a análise de valor percebido pelo cliente, incluindo a análise das atividades internas e externas e como estas afetam os custos. O valor é medido através do cliente, assumindo a satisfação do cliente, a análise de cadeia de valor e a posição relativa da organização face a concorrência, instrumentos de análise muito importantes.

Tabela I - Comparação entre as três gerações dos sistemas ABC

	Primeira geração	Segundo geração	Terceira geração
Atividades	Produto	Processo	Unidade de negócio
Estrutura de planeamento e controlo	Centro de custos	Centro de custos	Unidade de negócio
Custos	Industriais	Processo – inclui industriais, administrativos e de distribuição	Internos e externos
Informação	Rentabilidade por produto	Rentabilidade por produto	Rentabilidade por cliente
Objetivo	Custos dos produtos (valor das atividades)	Melhoria dos processos	Gestão dos clientes (satisfação dos clientes)

Fonte: Adapta de Manjor e Vieira (2009)

1.2.4- Principais elementos relacionado com o método ABC

Os elementos essenciais para a compreensão da abordagem ABC são os seguintes: custos ou gastos, recursos, atividades, *cost drivers* ou indutores de custo e o objeto de custeio.

1.2.4.1- Custos ou gastos

No novo normativo contabilístico SNCRF (Sistema de Normalização Contabilista e Relato Financeiro), os custos passaram a ser denominados de gastos.

Segundo Franco, et al. (2005), “custo corresponde ao valor monetário associado à utilização ou consumo de um recurso, seja um bem ou um serviço”.

De acordo com Pereira e Franco (2001), custo é, pois, um sacrifício de recursos com vista a atingir determinados objetivos.

Segundo Lins e Silva (2005)

Os custos podem ser classificados de várias maneiras. Não existe a melhor maneira de fazer tal classificação. Ela vai depender do uso que se dará à informação. Assim o método apropriado irá variar de acordo com o contexto geral, em que a decisão será tomada.

Neste contexto importa apenas a classificação como: custos diretos e custos indiretos, custos fixos e custos variáveis.

Lins e Silva (2005), referem-se que custos diretos são os custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão- de- obra, consumo de energia). Desse modo, os custos variam proporcionalmente à quantidade produzida. E custos indiretos são aqueles cuja incorporação aos produtos necessita da utilização de rateio em virtude de impossibilidade de mensuração. Exemplos: Aluguel, iluminação, depreciação, salários dos supervisores.

Ainda segundo Lins e Silva (2005), custos fixos são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume de produção. E custos variáveis são os que variam proporcionalmente ao volume de produção.

Cooper e Kaplan (1988) citados por Gomes (2007, p 55), referem que existe dois tipos de custo que devem ser excluídos do sistema ABC: O custo de excesso de capacidade (que não deve ser imputado aos produtos individualmente) e o custo de desenvolvimento para novos produtos e novas linhas de produção.

1.2.4.2- Recursos

Segundo Glade e Becker (1996) citados por Delgado (2013, p 10), “os recursos são elementos económicos que vão ser imputados às atividades através dos indutores de recursos”.

Os recursos são elementos que vão ser imputados às atividades através dos *cost drivers* de recursos. Como por exemplo, os gastos com a mão-de obra, os desgastes dos equipamentos, entre outros gastos, mais precisamente os gastos indiretos.

1.2.4.3- Atividades

As atividades são elementos essenciais do método ABC, elas é que dão origem aos gastos da empresa.

As atividades podem ser definidas como um conjunto de tarefas necessárias para execução de um processo, consumindo recursos da empresa. O processo, por sua vez, é formado por um grupo de atividade que se relacionam e são necessárias para gerar um produto ou serviço. (Lins & Silva 2005)

Franco, et al. (2005), constatam que a atividade deve ser entendida como as ações que são necessárias à realização dos objetivos das diversas funções existentes nas organizações. Ainda segundo os mesmos autores são exemplos de atividades: elaborar plano de marketing, reunir com clientes, preparar máquinas para produzir e planejar a produção.

Segundo Rodrigues (1992) citado por Cunha (2002, p 36) as principais razões de escolha de atividade para servir de base ao apuramento dos custos das empresas, assenta-se nos dois fatores-chave:

- Por um lado, é porque as atividades são responsáveis pela utilização dos recursos, a necessidade de quantificar o respetivo custo.
- Por outro, orientando a atenção dos gestores para a gestão das atividades, facilita-se a realização dos objetivos e a melhoria da sua competitividade.

Segundo Cooper (1990) citado por Franco, et al. (2005) e por Manjor e Vieira (2009) existem quatro tipos de atividades num sistema ABC:

- Atividades associadas ao volume de *outputs* (*unit- level activities*). Este tipo de atividade corresponde àquelas cujos recursos são consumidos e usados sempre que uma unidade adicional de *output* é produzida ou vendida. Por exemplo: atividade de produzir, embalar.

- Atividades associadas ao número de lotes/ordens de produção (*batch-level activities*). Estas atividades são realizadas sempre que um novo lote de produtos é fabricado. Os recursos necessários para realizar este tipo de atividades são independentemente do número de unidades fabricadas no lote de produção. Por exemplo: atividades de preparar as máquinas para uma nova ordem de produção, comprar matérias aos fornecedores e processar as ordens dos clientes.
- Atividades associadas às linhas de produtos e serviços (*product-sustaining e servisse-sustaining activities*). São as atividades que são intrínsecas a determinados produtos e serviços específicos. Estas atividades ocorrem com o objetivo de vir a permitir a produção e as vendas das várias linhas de produtos e serviços da empresa. Por exemplo: a atividade de conceção de produtos é uma atividade cujos custos estão diretamente associados com o número de linhas de produto concebidas, prestação de apoio técnico a linhas de produtos e serviços e o *design* de processos e teste individual de produtos. Os custos da realização destas atividades são independentemente do volume de produção e vendas, bem como o número de lotes ou ordens de produção. Os custos destes tipos de atividades estão dependentes do número de linhas de produtos e serviços existentes na empresa. Mais recentemente, este tipo de atividades passou a integrar as chamadas *customer-sustaining activities*, isto é, atividades que são realizadas especificamente em função dos clientes da empresa.
- Atividades sustentadoras de negócio (*facility-sustaining activities*). Trata-se de atividades cujos custos não dependem de volume de *output*, do número de lotes fabricados ou do número de linhas de produtos da empresa. São realizadas para permitir que o objetivo de produzir e vender seja possível na empresa.

Segundo Manjor e Vieira (2009), os custos dos três primeiros tipos de atividades podem ser atribuídos aos vários objetos de custeio através das relações de causalidade. No entanto, os custos de atividades de suporte ao negócio só arbitrariamente podem ser atribuídos aos objetos de custeio.

1.2.4.4- Cost drivers

Os cost drivers são medidas de consumo das atividades pelos produtos.

Os *cost drivers* são na sua essência bases de imputação. Visam, pois, medir o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das atividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objetos de custeio. (Franco, et al., 2005).

Ainda de acordo com Franco, et al. (2005), existem dois tipos de *cost drivers*:

- Os *cost drivers* de recursos (*resource cost drivers*), que são usados no primeiro estágio do ABC para alocarem os custos dos recursos às atividades.
- Os *cost drivers* de atividades (*activity cost drivers*), que são adotados para procederem à atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio.

Segundo Manjor e Vieira (2009), os *cost drivers* de atividades podem assumir uma das seguintes formas:

- *Cost drivers* de transação- caracterizam-se por aferirem o número de vezes que uma atividade é realizada. São exemplos deste tipo de *cost drivers*, o número de ordens de compra processadas, o número de inspeções efetuadas e o número de *setups*.
- *Cost drivers* de duração- Traduzem o tempo necessário para que seja realizada uma atividade. Exemplos deste tipo de *cost drivers* são: tempo de Setup e tempo de inspeção.
- *Cost drivers* de intensidade- estes *cost drivers* permitem medir o consumo de recursos sempre que uma atividade é realizada.

1.2.4.5- Objetos de custeio

Um objeto de custeio é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, para o qual os custos são medidos e atribuídos. (Lins & Silva, 2005).

Os custos diretos são facilmente alocados aos objetos de custeio, não precisam passar pelas atividades. Mas os custos indiretos a alocação direta não é possível, dessa forma, são alocados as atividades, para uma posterior alocação aos objetos de custeio.

1.2.5- Implementação do ABC

A metodologia do custeio baseado por atividade pode ser aplicada em qualquer tipo de organização, quer seja uma indústria, uma prestadora de serviços ou uma empresa comercial. Também pode ser aplicada em departamentos ou divisões específicas, estendendo-se com a experiência, por toda a organização. (Lins & Silva, 2005).

Para implementação do método ABC numa empresa é necessário ter uma serie de condições, tais como: custos indiretos elevados, grande diversidade de produtos, clientes, processos, empenho de gestão de topo, disponibilidade de meios informáticos e verificar se os benefícios são maiores que os custos de implementação.

1.2.5.1- Razão para implementação do custeio baseado em atividade

Segundo Lins e Silva (2005), a adoção do custeio ABC deriva de uma decisão que visa ao maior controlo dos custos e à justiça no processo de custeamento do objeto. Apesar de ser um sistema mais complexo e, portanto, mais caro, pode ser justificado quando a empresa opera em segmentos altamente competitivos nos quais a gestão de custos é fundamental. Para essas organizações, não basta fazer o controlo de custos por departamentos ou divisões, como já enfatizado, posto que normalmente esse procedimento implica o excesso de transferência por rateio. Para o custeio ABC, a análise de custos passa pela identificação e pelo rastreamento dos diversos processos e atividade que os constituem.

No custeio baseado em atividade, a atividade torna-se o centro do processo de custo. Parte-se do princípio de que todos os custos incorridos em uma empresa ou centro de custos acontecem na execução de atividade. Os custos são levados de uma atividade ao produto. Dessa forma, a base de apropriação do custo ABC é uma medida da atividade desempenhada, pois é o seu desempenho que vai definir o consumo dos recursos e, portanto, dos custos. Assim, as atividades é que devem estar sob cuidadosas observação e análise. Entre as atividades, contam-se o tempo de preparação das máquinas para início de cada produção, a frequência da colocação dos pedidos, a colocação de pedidos, a quantidade de peças e o tempo de processo.

1.2.5.2- Fases de implementação

Para desenvolver o sistema de custeio baseado na atividade, Franco, et al. (2005), referiram-se cinco etapas que devem ser seguidas na sua implementação:

1ª – Identificar as principais atividades que ocorrem numa organização. Para tal as várias áreas da organização devem ser entrevistadas e construídos fluxogramas que permitam a mais fácil compreensão do trabalho realizado;

2ª – Listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à realização das atividades;

3ª – Alocar os custos indiretos associados ao consumo e usos dos recursos anteriormente listados através de *cost drivers* de recursos;

4ª – Selecionar os *cost drivers* de atividades mais adequados para cada uma das atividades anteriormente identificadas;

5ª – Calcular os custos por objeto de custeio através da soma dos custos das atividades que contribuiram para a sua obtenção.

Cooper (1990) citado por Manjor e Vieira (2009, p 267) refere que é fundamental antes de si iniciar formalmente a implementação do ABC responder de forma clara as seguintes questões: (1) deve o novo sistema ser integrado no sistema de contabilidade financeira ou independente? (2) Haverá necessidade de conceber formalmente o *design* do sistema ABC? (3) Quem serão os responsáveis por gerir o ABC? (4) Deve o ABC reportar informação de natureza histórica ou previsional? (5) Deve o *design* do novo sistema ser simples ou complexo? Eiler e Ball (1993) citados por Manjor e Vieira (2009, p 267) observam que a discussão destes assuntos antes de se avançar para implementação do ABC é muito benéfico para se garantir a qualidade do sistema mais tarde. As entrevistas ao pessoal da organização onde se pretende implementar o ABC são de extrema importância.

Segundo Cobb et al., (1992), citado por Gomes (2007, p 60), na implementação do ABC aparecem muitos problemas nomeadamente a quantidade de trabalho envolvido, as outras prioridades na empresa, a falta de tempo, a falta de computadores, a seleção de *cost drivers*, a aprovação pelos donos da empresa, a escolha de atividades, o apoio de

gestão, a formação dos contabilistas, o impacto na estrutura da organização, a recolha da informação acerca dos indutores de custo, a afetação dos indutores de custo aos produtos, a complexidade e a formação dos gestores. Por isso que haja gestores que rejeitam o ABC devido à complexidade na sua implementação.

Para que a implementação do método ABC tenha sucesso é conveniente ter a informação adequada ao processo, de modo a torner os problemas que possam surgir.

È importante referir que não é vantajoso aplicar o ABC em todas organizações, como por exemplo, nas empresas que produzem apenas um produto ou em que a maioria dos custos dos produtos são diretos. Neste caso, o custo de implementação do ABC será superior aos benefícios obtidos.

1.2.6- Características fundamentais do método ABC

O ABC caracteriza-se pela acumulação dos custos nas atividades de uma empresa, seguindo-se a aplicação desses custos aos produtos/ serviços através dos *cost drivers*.

Para identificar as características subjacentes ao custeio baseado na atividade (CBA), o Jordam et al. (1999), confrontou-as com os sistemas tradicionais.

- Os sistemas convencionais de apuramento de custos baseiam-se no princípio de que os produtos consomem recursos (custos). O CBA baseia-se no princípio de que as atividades consomem recursos e que os produtos utilizam atividades.
- O processo tradicional de apuramento de custo ao procurar absorver os custos com os produtos não permite a obtenção de informação sobre os elementos efetivamente geridos pelos responsáveis: as atividades. Desta forma não ajuda os gestores na sua tomada de decisão e na racionalização de custo. O CBA identificando as atividades a um nível mais elementar bem como os seus geradores de custos, permite obter esse tipo de informação. É assim, mais adequado como instrumento de apoio à decisão e também de controlo interno.
- Os sistemas tradicionais de apuramento de custo tratam de forma bastante inadequado os custos indiretos. Tal facto pode ter repercussões bastantes

nefastas nos resultados das empresas na medida em que o seu peso, relativamente aos custos totais, é vez mais significativo.

1.2.7- O método ABC em organizações de serviços

As organizações de serviços diferenciam-se das empresas industriais em vários aspetos. Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), serviços são ideias e conceitos, produtos são objetos. Um serviço é uma experiência permeável, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de coproduto.⁷

Apesar de o ABC ter tido as suas origens nas empresas industriais, atualmente muitas empresas de serviços também estão a obter grandes benefícios com o ABC. Segundo Kaplan e Cooper (1998), na prática, a construção de um sistema ABC é virtualmente igual para ambos os tipos de empresas. Mesmo assim, as empresas de serviços são as candidatas ideais para a aplicação do sistema ABC, mais que as empresas industriais. Para Turner (2005), os conceitos de recursos, atividades e objeto de custo são universais para todas as organizações. As empresas de serviços têm todos os ingredientes que necessitam para fazerem do ABC um sucesso. Tipicamente, as empresas de serviços têm imensos custos indiretos representados nas suas atividades, o que permite salientar que o sistema de custeio ABC é de extrema importância para uma contabilização de custos rigorosa.⁸

Segundo Rocha (2006), o princípio de relacionar custos de atividades no processo de serviços ajudaria a fornecer custos mais exatos de serviços individualizados, mais do que os que fornecem em produtos individuais num ambiente industrial. Assim, o ABC foi usado com êxito em sectores terciários tais como a banca, onde os condutores de custos podem ser relacionados com o volume de atividade numa conta de cliente preferentemente ao número de contas que uma pessoa possui ou o tamanho de qualquer equilíbrio particular.

Berts e Kock (1995) citados por Teixeira (2011, p 19), consideram que uma empresa de serviços que implementa o ABC deverá estar voltada para o mercado e focalizada na

⁷Disponível em <http://recipp.ipp.pt>, acesso em 1 de março de 2014 às 12:48

⁸Disponível em <http://recipp.ipp.pt>, consultado em 1 de março de 2014 às 12:48

qualidade dos seus serviços, como um valor acrescentado para clientes. Adicionalmente autores consideram que num mercado competitivo é necessário introduzir melhorias contínuas e reduzir os custos.

1.2.8- As vantagens e desvantagens do método ABC

O ABC como todas as teorias e sistemas de custeio, apresenta as vantagens e desvantagens que têm vindo a ser apresentadas por vários autores.

1.2.8.1- As vantagens do método ABC

Segundo Rocha (2006), o método ABC apresenta as seguintes vantagens:

- Melhorar o custeamento de produto – o ABC capacita mais gastos gerais a serem considerados produto e fornece uma avaliação mais realista de como os custos ocorrem;
- Controlo de custo – o ABC reconhece quais são as atividades que causam aumento de custo antes de se verificarem os aumentos de volume de produção. Tal facto melhora o controlo de custos monitorizando as atividades que os provocam e focalizando a atenção na natureza real do comportamento do custo;
- Os custos de suportes reduzem esforços – o ABC permite o reconhecimento do valor acrescentado pelas várias atividades no processo de produção comparando custos com proveitos. Facilita, então, a identificação das atividades que não criam valor, as quais podem ser reduzidas oportunamente, como parte dos esforços de redução de custos do processo de gestão, levando, assim, um melhor uso do tempo administrativo;
- Facilita a avaliação de desempenho – o ABC fornece uma variedade de avaliações de desempenho que inclui avaliações financeiras, tal como os condutores de rácios de custos de aplicação, assim como avaliações não financeiras. Estas medidas juntas dão um melhor meio para os gestores medirem e avaliarem o desempenho de forma mais eficaz do que pelos sistemas tradicionais;
- Facilita decisões estratégicas – custos mais realistas do produto capacita os gestores a tomar decisões estratégicas baseadas numa melhor informação.

O método ABC apresenta uma série de vantagens, destacando a sua aplicabilidade a todo tipo de organização, a melhoria na imputação dos custos gerais, potencialidade de avaliação de custo e de desempenho assim como de identificação dos custos a reduzir, a possibilidade de eliminação de atividades não geradoras de valor acrescentado e de análise de novas atividades.

1.2.8.2- As desvantagens do método ABC

Segundo Rocha (2006), o ABC tem, contudo e também, algumas desvantagens em comparação com os sistemas tradicionais de custeamento, as quais são:

- Operação muito custosa – a necessidade de identificar e o estabelecimento de uma listagem de custos e a determinação dos vários condutores de custos de atividades é muito mais complexo de administrar que um índice simples de absorção de gastos gerais;
- Tempo de operação – o ABC exige a seleção de condutores apropriados de custo e o preço do produto é dependente da seleção desses condutores de custo. Tais condutores de custo são pertinentes só para uma dada empresa e é exigido um grande esforço administrativo para identificar os condutores de custo;
- Baseado em custos históricos – como todos os preços dos sistemas de custeamento, o ABC é baseado em custos históricos e atividades e estes podem não representar uma base sólida para o planeamento de uma atividade futura. O ABC tem, pois a desvantagem de utilizar uma base histórica que limita a sua apropriação num ambiente de alta tecnologia.

Ainda Franco et al. (2005), refere-se às seguintes desvantagens desse método:

- Dificuldade em encontrar informação na organização disponível para quantificar os *cost drivers* que consideram mais adequados para operacionalizar o sistema;
- Obriga a revisões periódicas das atividades e dos *cost drivers*, como forma de garantir a qualidade de informação gerada.
- As atividades nem sempre são facilmente identificáveis. O facto de estas serem transversais à organização e de se estenderem para lá das fronteiras dos departamentos muitas vezes dificulta a sua identificação.

Tabela II- Vantagens e desvantagens do método ABC

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Melhorar o custeamento do produto; ➤ Melhor controlo de custo e gestão de recurso; ➤ Facilita avaliação do desempenho; ➤ Aplicado a todo tipo de organização; ➤ Aumento da comunicação entre as várias áreas da organização; ➤ Possibilidade de eliminação das atividades não geradoras de valor; ➤ Facilita as decisões estratégicas. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elevado custo de implementação; ➤ Baseado em custo histórico; ➤ Dificuldade em encontrar informação na organização disponível para quantificar os <i>cost drivers</i>; ➤ As atividades nem sempre são facilmente identificáveis; ➤ Obriga a revisões periódicas das atividades e dos <i>cost drivers</i>.

Fonte: elaboração própria

1.2.9- Importância e utilização do método ABC

O método ABC é utilizado para custear os produtos/ serviços, com o objetivo de valorizar as existências, ou seja, para obter um valor de inventário mais correto. Este método também é utilizado para disponibilizar informação relevante e mais adequado para a tomada de decisões estratégicas tais como: fixação de preços, análise da rentabilidade dos clientes e dos produtos / serviços, seleção do produtos a desenvolver, a eliminação das atividades, melhorias dos processos, materiais a utilizar, gestão e redução dos custos e medidas de desempenho das atividades.

Muitos autores focam a seguinte utilização do método ABC. Segundo Gunasekaran e Singh (1999), citado por Gomes (2007, 65); o objetivo principal do método ABC é obter informação fiável acerca dos produtos, serviços, atividades, canais de distribuição, processos, clientes, contratos e projetos. Para Cooper e Kaplan (1991), citado por Gomes (2007, 66), através do método ABC os gestores terão informação que possibilita um grande impacto nos lucros. Segundo Driver (2001), citado por Gomes (2007, 66), o método ABC é uma ferramenta de aprendizagem para a organização.

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos stocks, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os gestores na tomada de decisão.

Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implementação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

O método ABC fornece uma melhor informação na medida que realiza uma análise detalhada das atividades. Deste modo, reconhece quais atividades que consomem mais recursos e quais os produtos que utilizam as atividades, consegue imputar aos produtos/serviços mais custos indiretos, tanto ao nível da produção como da distribuição, e obtém também uma melhor percepção do comportamento dos custos.

Com a utilização desse método há uma melhoria a nível de gestão e controlo dos custos e uma análise mais rigorosa da rentabilidade.

1.2.10- Sistemas de custeio tradicional VS Custeio baseado na atividade (ABC)

Os sistemas de custeio tradicionais surgiram quando a matéria-prima e a mão-de-obra direta (MOD) eram predominantes no produto. Estes sistemas de custeio encontram dificuldades na satisfação das necessidades atuais das empresas.

Para Hardy e Hubbard (1992), Letza (1994) e Tseng e Lai (2007) citados por Gomes (2007, p 34) um sistema de custeio tradicional consiste, essencialmente, em:

- Valorizar as existências apenas com as matérias diretas, MOD e gastos gerais de fabrico (GGF);
- Considerar os custos de distribuição, administração e financeiro como custo de período, não sendo incluído no custo dos produtos;
- Utilizar as horas de MOD e custo de MOD como base de imputação, independentemente da percentagem de mão-de-obra na estrutura de custo da produção;
- Usar bases de imputação cujo critério de seleção a simplicidade e conveniência.

Segundo Kaplan (1988) citado por Gomes (2007, p 34) o sistema tradicional de custo foi desenhado apenas para satisfazer um dos objetivos do sistema de custo, ou seja, a valorização das existências e a elaboração dos relatórios financeiros, embora muitos outros objetivos tivessem ficado por satisfazer como, por exemplo, o controle operacional e o apuramento do custo dos produtos. Existem muitos aspetos que estão a influenciar o desempenho do sistema tradicional de custo, nomeadamente as necessidades dos gestores na tomada de decisões não são satisfeitas com o custeio tradicional uma vez que existe distorção nos custos dos produtos. A distorção do custo dos produtos deve-se a muitos fatores como à grande diversidade de produtos existentes na empresa e utilização de apenas uma base de imputação ou de várias que estão relacionados com o volume de produção (como por exemplo, horas de MOD, custo de MOD e horas máquinas). Como existem custos que não estão relacionados com as quantidades produzidas, mas com os lotes ou com a produção na sua totalidade, o custeio tradicional distorce o custo dos produtos /serviços (Gomes 2007).

Os sistemas de custeio tradicionais baseiam-se na decomposição dos diferentes elementos de custos de um determinado produto, preocupando-se com o custo do produto e não com o custo destes componentes físicos. Esta conceção tende a alterar-se devido à tendência de redução do ciclo de vida dos produtos, de forma que as empresas são forçadas a alterar constantemente os seus produtos. Assim, torna-se necessário conhecer o impacto destas alterações no custo de produto, bem como no seu valor acrescentado. Assim, se um determinado produto sofre alterações ao nível da introdução ou supressão de algum dos seus componentes então é suficiente proceder à reanálise das atividades desenvolvidas no seu fabrico (Fantasia & Rodrigues, 2002)

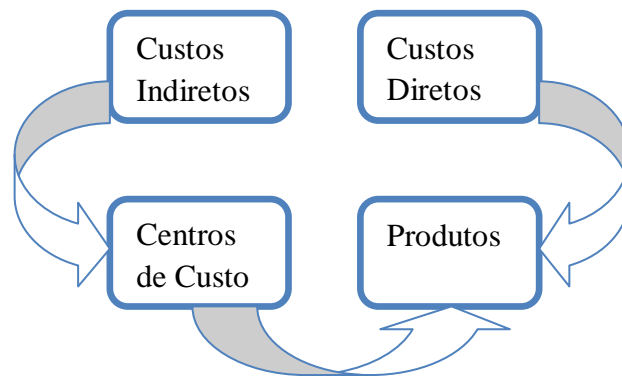


Figura 2 - Sistemas de custeio tradicionais

Fonte: Adaptado a Fantasia & Rodrigues 2002.

Segundo Cunha (2002) o conceito ABC tem vindo a ser reconhecido como de grande interesse por académicos, profissionais e pelos próprios gestores. A sua grande aceitação deve-se à própria lógica implícita no conceito, em contradição com as distorções provocadas pelos métodos tradicionais de imputação de custos. Neste sistema de custeio é dado especial ênfase às atividades indiretas, redefinindo-se todo o sistema de cálculo, imputação e controlo dos tradicionais custos indiretos, evitando-se a distorções provocadas pelos sistemas clássicos de custeio.

O método ABC, ao considerar os custos dos recursos utilizados por todas as atividades que acrescentam valor aos produtos, permite não só determinar o custo correto de um produto e o valor dos recursos consumidos pelo mesmo, como também tomar decisões relativas à introdução de modificações nos produtos. A introdução de novos produtos, que sejam rentáveis, ou de novas atividades que modifiquem a composição global dos produtos já existentes e tenham uma margem de contribuição positiva, são motivos que justificam a introdução do método ABC. O método ABC permite eliminar a falta de produtividade, reduzindo e questionando todas as atividades não geradoras de valor acrescentado, conseguindo-se um aumento da competitividade global das organizações (Fantasia & Rodrigues, 2002).

Os defensores do ABC argumentam que este sistema é superior aos sistemas convencionais de apuramento de custo, já que os sistemas tradicionais utilizam critério de imputação de custo baseado no volume, normalmente arbitrário e inadequado,

enquanto que o ABC procura as causas reais dos custos, procurando atribuí-los com maior precisão a cada objeto de custeio. Ainda segundo os defensores do ABC, esta abordagem permite reduzir o grau de arbitrariedade associado à distribuição dos custos indiretos pelos produtos ou outro objeto de custeio (Manjor & Vieira, 2009).

De acordo com métodos de custeio tradicionais, os produtos são consumidores dos fatores produtivos, sendo a gestão destes fatores efetuada a nível de cada um dos centros de custos. E o método ABC considera que são as atividades, e não os produtos, que consomem os fatores produtivos, sendo os produtos consumidores de atividades.

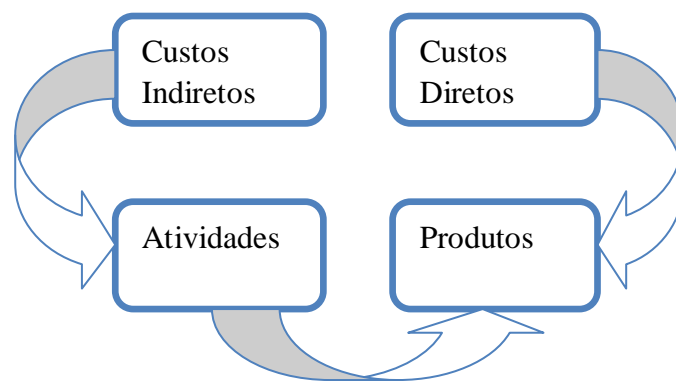


Figura 3 - Sistema de custeio ABC

Fonte: Adaptado a Fantasia & Rodrigues 2002.

Em suma, através da revisão da literatura, é possível verificar que o método ABC é um sistema de custeio de apuramento de custo que afeta os recursos às atividades e destas aos objetos de custeio, através dos *cost drivers* de recursos e de atividades, mais aproximado da realidade. O sistema de custeio ABC gera informação mais correta sobre o custo dos produtos, sobretudo nos casos de grande diversidade de produtos, permite uma análise mais cuidadosa do comportamento dos custos, identificando os diversos fatores aos quais estes são sensíveis. O ABC também produz informação que pode ser utilizado no controlo e gestão, com a finalidade de apoiar os gestores na tomada de decisões.

Capítulo II – Metodologia

Neste ponto pretende-se apresentar as metodologias utilizadas para a realização deste trabalho.

Este trabalho foi feito através da pesquisa documental (pesquisa bibliográfico) efetuada com base na consulta de livros, artigos científicos e revistas que versam sobre o sistema de custeio e o método ABC. Depois foi feito um estudo realizado com base num inquérito por questionário dirigido às empresas industriais da Cidade da Praia.

2.1- Recolha de dados

A recolha de dados foi feita a partir de questionários.

Segundo Manjor e Vieira (2009), questionário é o conjunto de perguntas consistentes e direcionadas para os objetivos de investigação, para serem respondidas pelos indivíduos da amostra ou população.

Este questionário inclui perguntas abertas e fechadas. Nas perguntas abertas os inqueridos (respondentes) ficam livres para responderem com as suas próprias palavras, sem se limitarem a escolha entre as alternativas. Este tipo de pergunta foi feita para avaliar o conhecimento mais aprofundado de alguns aspetos relevantes para o estudo. Nas perguntas fechadas os respondentes optarão por uma das alternativas ou por um determinado número de opções, permitindo avaliar a concordância ou não dos inqueridos.

2.2- População e Amostra

Segundo Manjor e Vieira (2009) população é qualquer grupo de indivíduos (pessoas, objetos, empresas, equipamentos, entre outros) com uma ou mais características em comum. O elemento da população é a unidade ou individuo em relação ao qual se pretende obter informação.

Amostra é uma sub- conjunto de indivíduos pertencentes a uma população. (Manjor & Vieira, 2009).

A população deste trabalho corresponde à totalidade das grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia. Segundo dados do quarto recenseamento empresarial

realizado em 2012 pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), existiam 51 grandes e médias empresas industriais na Cidade da Praia.

Para determinar o tamanho da amostra o investigador terá de levar em conta a amplitude da população (finita ou infinita). Neste estudo foi utilizado uma amostragem probabilística ou aleatória. Segundo Marôco (2011) neste tipo de amostragem as amostras são obtidas de forma aleatória, isto é, a probabilidade de cada elemento da população fazer parte da amostra é igual para todos os elementos, e todas as amostras selecionadas são iguais prováveis.

Assim para obter o tamanho da amostra e por ser uma população finita foi utilizada a seguinte fórmula:

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{Z^2 \cdot p \cdot q + E^2 (N - 1)}$$

Onde N é tamanho da população, p é probabilidade de ocorrência, q é complemento de p, Z é valor da distribuição normal para um determinado grau de confiança, E é amplitude máxima do erro amostral. O tamanho da população foi de N=51, estabeleceu-se um nível de confiança de 95%, foi estimado uma margem de erro de 7% e p=q=50%. P e q assumem valor de 50% pelo desconhecimento de empresas que utilizam o método ABC. O tamanho da amostra obtida foi de n=40 empresas.

2.3 - Análise e tratamentos dos dados

A análise dos dados foi feita através de um programa estatístico denominado de *Statiscal Package for the Social Science* (SPSS), versão 15.0 e o Microsoft Excel. SPSS é o *software* de manipulação, análise e apresentação de resultados de dados de utilização predominante nas ciências sociais e humanas. (Marôco, 2011). E os dados foram apresentados em tabelas e gráficos de forma a facilitar a interpretação dos resultados obtidos.

Capítulo III – Estudo sobre utilização do método ABC nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia

Este capítulo é dedicado essencialmente à análise e discussão dos dados obtidos do questionário/inquérito feito junto das grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia (Cabo Verde – Ilha de Santiago).

3.1- Análise e discussão dos resultados

Inicialmente foram escolhidas aleatoriamente 40 grandes e médias empresas industriais sedeadas na Cidade da Praia para aplicação do questionário. Entretanto, conseguiu-se um índice de retorno de respostas consideradas válidas de 30 empresas, como a seguir se indicam:

Tabela III - Posição das empresas em relação a utilização do método ABC

	Empresas	Percentagens
Utilizam	3	10%
Não utilizam	27	90%
Total	30	100%

Fonte: elaboração própria com base nos dados de questionário

Da amostra em análise, pode-se constatar que a maioria das empresas industriais da Cidade da Praia não utiliza o método ABC (90%) e apenas 10% utiliza este método (tabela III). Numa primeira análise destes dados, resulta evidente concluir que o método ABC ainda é pouco utilizado por parte das empresas industriais da Cidade da Praia, validando assim a hipótese definida.

Tabela IV - Posições das empresas em relação a implementação do ABC

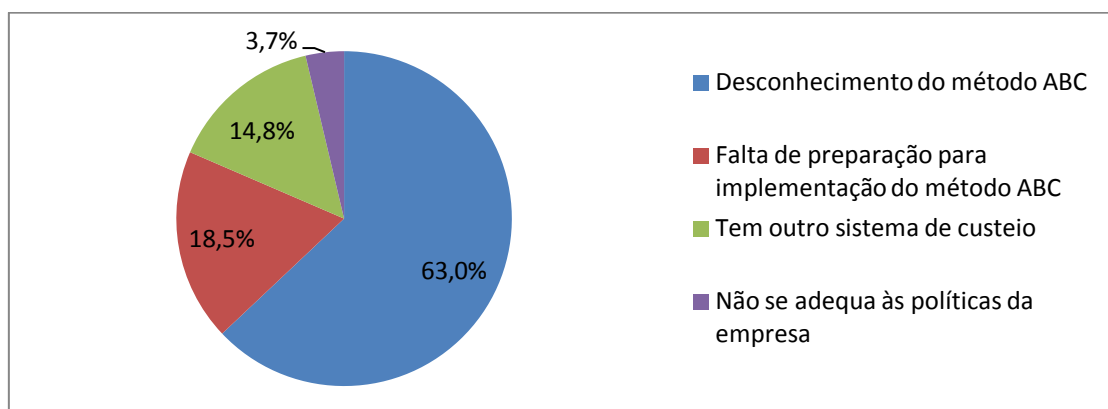
	Empresas	Percentagens
Nunca pensaram em implementar ABC	22	73,30%
Estão a pensar implementar	5	16,70%
O ABC foi implementado e está a funcionar	3	10%
Total	30	100%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de questionário

De acordo com a tabela IV pode-se constatar que o método implementado está a funcionar em todas as empresas que a utilizam. Em relação ao universo das empresas

que responderam validamente o questionário, 73,3% delas nunca pensaram implementar o método ABC e 16,7% estão a pensar implementar este método. Analisando o número de empresa que perspectivam vir a implementar o ABC, pode-se inferir que num futuro próximo ainda este método pode continuar a ser pouco utilizado por partes das empresas industriais da Cidade da Praia.

Gráfico I - Motivos da não utilização do método ABC



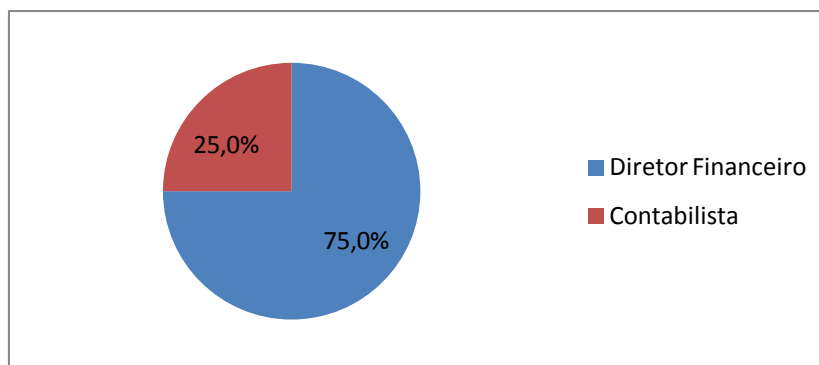
Fonte: Elaboração própria com base nos dados do questionário

O gráfico anterior evidência de forma clara que, das empresas inqueridas que não utilizam o método ABC, cerca de 63,0% alega desconhecimento deste método, enquanto 18,5% indica a falta de preparação para o efeito com razões da não implementação deste método. Os demais apontam a razões outras, quais sejam: o facto de possuírem outro sistema de custeio (14,8%) e a não adequação do método em apreço às políticas da empresa (3,7%). Estes dados corroboram a tese em como, mais do que o simples desconhecimento do método em si, a sua fraca utilização se deve ao desconhecimento dos reais benefícios e vantagens decorrentes da sua aplicação, sobretudo no campo da imputação de custos indirectos.

Das empresas que utilizam o método ABC a maioria implementou o sistema em 2009 (2 empresas) e uma implementou em 2012. Pode-se, pois, concluir que a utilização do ABC nas empresas industriais da Cidade da Praia é algo recente e, eventualmente, pouco consolidado, visto que as grandes e médias empresas iniciaram a sua utilização a partir do ano de 2009, embora segundo alguns autores como Kaplan e Cooper, Manjor e

Vieira, Franco et al, este método foi desenvolvido ainda na década de 80 do século passado.

Gráfico II - responsável pela implementação do ABC



Fonte: Elaboração própria com base nos dados do questionário

Em relação à pessoa responsável pela implementação do ABC nas empresas industriais objeto de análise, verifica-se que, em todas elas foi o Diretor Financeiro que impulsionou a sua implementação, embora em uma delas com a colaboração do contabilista afeto a empresa (gráfico II).

Segundo Manjor e Vieira (2009) é fundamental que desde o início do processo de implementação do ABC todos os departamentos da organização estejam envolvidos ativamente para que os utilizadores do sistema se sintam donos do sistema. Segundo Gomes (2007) os maiores atores na implementação do ABC são os contabilistas e os consultores externos, mas no caso das empresas industriais da Cidade da Praia o maior responsável foi o Diretor Financeiro.

Tabela V - Âmbito de implementação do ABC

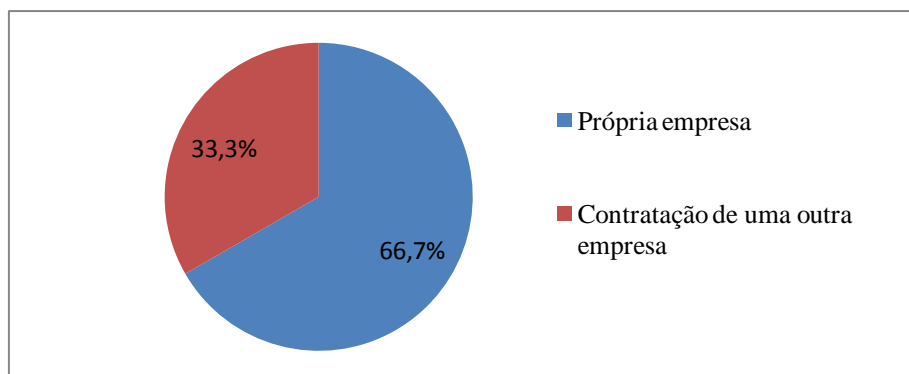
Âmbito de implementação	Empresas que utilizam o ABC
Na sua totalidade	3
Na área de produção	0
Na área de distribuição	0
Outra (s)	0
Total	3

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do questionário

Todas as empresas que utilizam o método ABC implementaram o sistema na sua totalidade, ou seja, em todas as áreas ou domínios de atuação da empresa (tabela V).

Através da revisão da literatura verifica-se que o âmbito de implementação do ABC diverge-se entre alguns autores. Segundo Gunasekaram e Singh (1999) citados por Gomes (2007, p 67) os benefícios do ABC só podem ser atingidos se este for implementado em toda a empresa. Para Demmy e Talbott (1998) citados por Gomes (2007 p 67) na maior parte das empresas o ABC é aplicado somente na área da produção. Ainda para Manjor e Hopper (2005) citados igualmente por Gomes (2007, p 68) o ABC teve impacto na área de produção e área comercial. Na área comercial, os gestores ficaram satisfeitos, enquanto que na área da produção os trabalhadores resistiram ao ABC e os engenheiros de produção foram relutantes em utilizá-lo, donde se depreende que os trabalhadores da produção tiveram dificuldades em perceber corretamente o ABC.

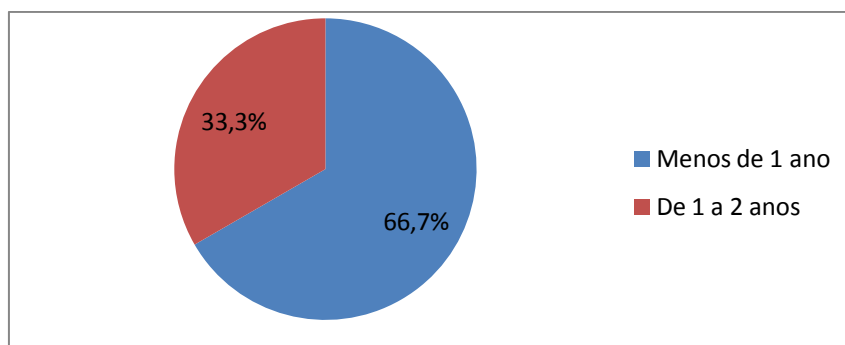
Gráfico III- Metodologias utilizadas para implementação do ABC



Fonte: Elaboração própria com base nos dados do questionário

O gráfico III mostra as metodologias utilizadas para implementar o método ABC nas empresas. Pode-se constatar que na maioria dos casos, que corresponde a 66,7%, foram as próprias empresas que implementaram e 33,3% responderam que tiveram que contratar (no caso estrangeira) uma empresa para fazer a implementação.

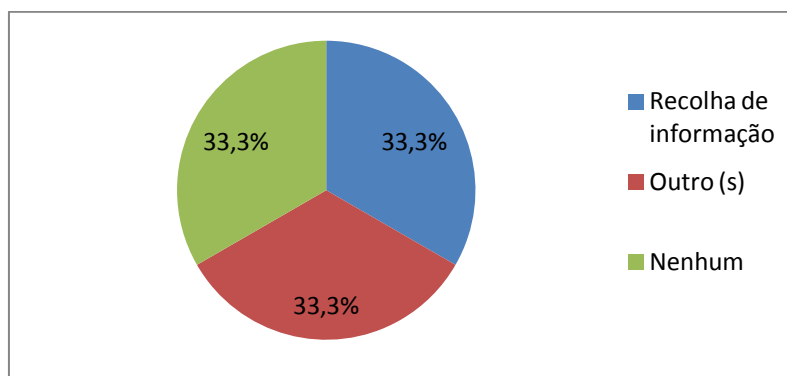
Gráfico IV- Tempo que levou a implementação do ABC



Fonte: elaboração própria com base nos dados do questionário

De acordo com o gráfico IV pode-se constatar que a implementação do método ABC nas empresas não levou muito tempo, visto que 66,7% declararam que em menos de um ano conseguiram implementar o sistema e apenas 33,3% afirma que implementou no intervalo de um a dois anos.

Gráfico V- Constrangimentos encontrados na implementação do ABC

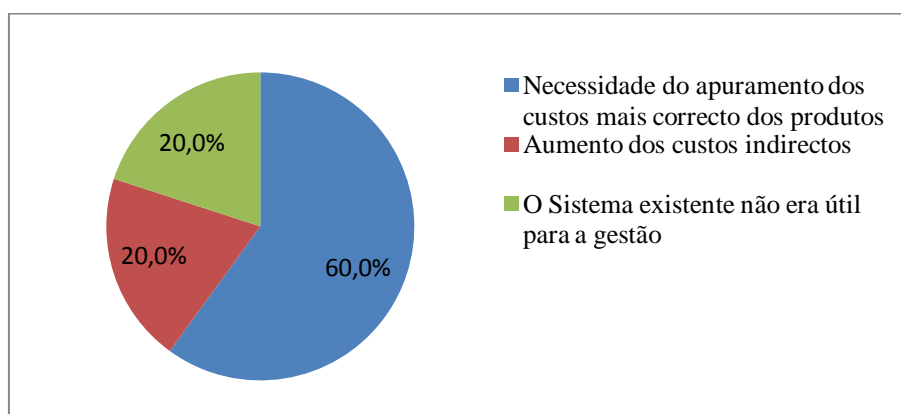


Fonte: elaboração própria com base nos dados do questionário

O gráfico V acima, dá uma estimativa em percentagem das empresas que declararam ter encontrado constrangimentos na implementação do método ABC na empresa. Os resultados do inquérito mostram que 33,3% das empresas tiveram dificuldades na recolha de informação e 33,3% das empresas não tiveram apoio técnico na implementação. Realça-se, pois, que 33,3% declararam que não encontraram nenhum constrangimento no processo da implementação do ABC, alegando que o método já estava implementado numa outra empresa do qual faziam parte.

Pode-se considerar que as dificuldades na fase da implementação do ABC são absolutamente normais. A literatura nesta matéria evidencia que na implementação do ABC aparecem muitos problemas, nomeadamente: a falta de tempo, a quantidade de trabalho envolvido, falta de software, identificação dos *cost drivers*, aprovação pelos donos da empresa, identificação das atividades, apoio de gestão do topo e formação do pessoal. Aliás, os autores convergem em considerar que estas complexidades inerentes ao processo da implementação do ABC, aliado aos custos inicial do investimento, podem levar a que muitos decisores da empresa simplesmente rejeitam a sua implementação

Gráfico VI- Motivos que levaram as empresas a utilizar o ABC

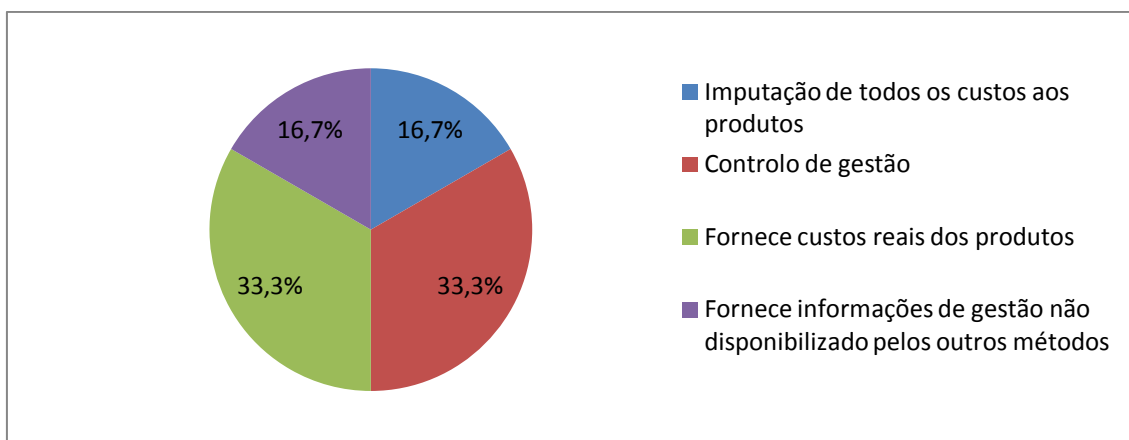


Fonte: elaboração própria com base nos dados do questionário

O gráfico VI mostra os vários motivos que levaram as grandes e médias empresas da Cidade da Praia a utilizar o método ABC. É de salientar que o principal motivo foi a necessidade do apuramento dos custos mais corretos dos produtos que corresponde a 60% dos inqueridos. Aponta-se, ainda, o aumento dos custos indiretos e o fato do sistema existente não se revelar útil para a gestão (ambas com 20% cada) como os motivos que estão na base da implementação do ABC por partes das empresas inqueridas.

Em relação ao funcionamento da metodologia implementada todas as empresas que utilizam o método ABC afirmaram que a metodologia está a funcionar.

Gráfico VII - Vantagens do método ABC em relação ao método tradicional



Fonte: elaboração própria com base nos dados do questionário

Quanto às vantagens do método ABC em relação ao método tradicional duas empresas inqueridas afirmaram que o método ABC fornece indicadores dos custos reais dos produtos e de controlo de gestão mais eficaz (ambas com 33,3%), uma afirma que o ABC fornece informação de gestão não disponibilizado pelos outros métodos (16,7%) e uma afirma que o ABC permite imputar todos os custos aos produtos (16,7%). Pode-se, assim, concluir que o ABC fornece uma melhor informação na medida que realiza uma análise detalhada das atividades e deste modo permite reconhecer quais as atividades que consomem mais recursos e quais os produtos que utilizam as atividades, aproximando os custos dos produtos da realidade. Ademais, o ABC consegue imputar aos produtos todos os custos e, ainda, permite a ter uma melhor perceção do comportamento destes custos.

Contributo do método ABC no processo de tomada de decisão

A partir dos dados recolhidos, percebe-se que as grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia que utilizam o ABC avaliam positivamente os contributos deste método no processo de tomada de decisão.

A título ilustrativo, uma grande empresa diz o seguinte:

“ O ABC fornece os custos reais dos produtos e com maiores detalhes de informações e a análise de performance e controlo de gestão são realizados com base em dados reais e fidedignos, desta forma permite a tomada de decisão de forma mais eficaz e eficiente”.

Uma outra grande empresa respondeu que o ABC permite:

“ Dispor de informação de gestão adequada para monitorização da rentabilidade da sua atividade, visando a melhoria na sua eficácia e eficiência”.

Na mesma linha, uma média empresa considerou que “a a agressividade da concorrência obriga a uma adaptação permanente para assim servir cada vez mais e melhor o cliente final”:

Capítulo IV – Proposta de implementação do método ABC como sistema de custeio na empresa AFIL’S- Atelier de Design

Tendo em conta a pouca utilização do método ABC por parte das empresas Cabo-verdianas, considerando a contribuição deste trabalho para a área académica e para os gestores e decisores empresariais, decidiu-se pela apresentação de uma proposta de apresentação do método ABC numa empresa industrial, que servisse de modelo prático, até para futuras pesquisas sobre a matéria.

4.1- Contextualização da empresa

AFIL’S- Atelier de Design é uma empresa privada que atua no ramo de confeções, Ela possui sede própria, localizada na Várzea da Companhia- Cidade da Praia ilha de Santiago. A empresa pertence ao Sr. Aguinaldo Varela que é estilista e gerente da empresa.

Atualmente a empresa é composta por onze funcionários, assim distribuídos: dois funcionários administrativos, um assistente geral, cinco costureiras, um responsável pelo controlo de qualidade, uma operadora de máquina de bordado e uma empregada de limpeza.

Os principais clientes da empresa são as seguintes empresas que precisam de uniformes para os seus funcionários: BCV, Moreiras Mascarenhas, Verde Fam, Centro de Saúde dos Órgãos, Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP) da variante de São Domingos, Iogurel, Sita, Hotel Praia Mar, Condomínio Atlântico, Tecnicil Industria, Tecnicil Imobiliária e as outras pessoas individuais.

A empresa adquire as suas matérias-primas no mercado nacional, exceto linha de bordado que é importada da França. Os seus principais fornecedores são: Feira do tecido, Bô casa, Casa Feba e Lojas Chinesas.

Tabela VI - Produtos produzido pela empresa

Produtos
Fardas (uniformes)
Calças
Casacos
Camisas
Blusas
Saias
Vestidos
Outras peças

Fonte: elaboração própria com dados da empresa

4.2- Processo produtivo da empresa

A empresa AFIL'S não trabalha com stocks porque a sua produção é realizada de acordo com as encomendas feitas pelos clientes. O processo de produção da empresa inicia-se depois dos pedidos dos clientes.

Os pedidos chegam (diariamente) à empresa e são encaminhados ao estilista, o estilista preenche uma ficha técnica que indica os modelos solicitados e as respetivas medidas, para que cada funcionário possa realizar o seu trabalho na produção.

Após o preenchimento das fichas são analisados os materiais necessários para a produção dos produtos solicitados pelos clientes. Um profissional é encarregado de verificar a existência do material disponível e quando não há disponibilidade de material a empresa providencia a compra e assim dá-se inicio a produção.

Depois inicia-se o processo de corte do tecido que é realizado pelo próprio estilista e de seguida as peças cortadas são enviadas para o departamento da costura. Cada costureira fica responsável pela execução do modelo que mais se sente apta a fazer. Depois de costurar as peças, o responsável pelo acabamento tira os fios da sobra do tecido, prega-se os botões e coloca-se os enfeites.

Finalmente cada peça é conferida pelo controlo de qualidade que tem a função de detetar possíveis defeitos. Se o modelo não apresenta defeitos, o responsável engoma a peça e depois a esta é embalada e entregue aos clientes.

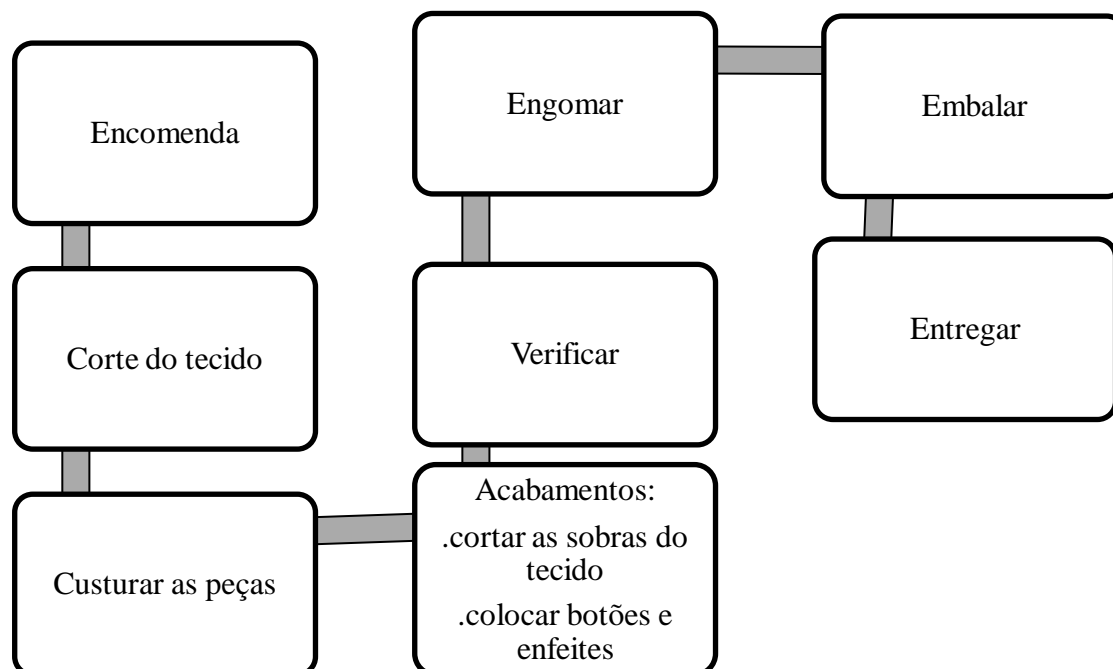


Figura 4 - Processo produtivo da empresa

Fonte: elaboração própria com dados da empresa

Tabela VII - Equipamentos utilizado na produção

Máquinas	Quantidades
Máquinas de bordado	3
Máquinas de colocar botões	2
Máquinas de costurar polo e licras	2
Máquinas de costura normal	8
Máquinas de banhar pé de calças	1
Total	16

Fonte: elaboração própria com dados da empresa

4.3- Proposta de implementação do método ABC

A empresa em estudo não utiliza nenhum sistema de custeio que forneça informação detalhada da rentabilidade dos produtos.

O método ABC permite fazer uma análise de custo através das atividades. Cada atividade descreve o que a empresa faz e a quantidade de recursos que ela utiliza para produzir os seus produtos. O ABC demonstra a relação existente entre recursos consumidos, atividades executadas e o objeto de custeio.

O principal papel do ABC é o de espelhar com maior fidelidade e clareza possível as operações de uma empresa, de modo a comunicar às pessoas as causas e taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócio. O conhecimento de como as atividades consomem recursos da empresa e como esta é administrada são, então, de fundamental importância para o seu desenho e implementação. Portanto, as formas de rastreamento do consumo de recursos pelas atividades e desta para os produtos e serviços devem atender aos princípios da simplicidade, visibilidade e comunicabilidade. Nesse aspeto, o grande desafio será sempre o da escolha dos direcionadores de custos (Nakagawa 1994 citado por Gonçalves et al., 2006, p 6).

A proposta de implementação do sistema de custeio baseado em atividade para esta empresa apresenta como suporte a fundamentação teórica deste trabalho e as informações obtidas na empresa através de entrevista e observação direta.

Essa proposta tem por objetivo descrever os processos produtivos da AFIL'S e identificar as atividades e os recursos consumidos para que isso aconteça, é necessário determinar os *cost drivers* (direcionadores de custos dos recursos), que permite calcular o custo de cada atividade e definir os *cost drivers* das atividades para calcular os custos por atividade e por produtos.

Para implementar o método ABC numa empresa, é indispensável obter o apoio da administração e dos responsáveis das diversas áreas da empresa, para discussão do assunto, sensibilização e formação. Deverão ser feitas reuniões com os trabalhadores dos diversos departamentos, de forma a poderem ser identificadas as atividades realizadas.

É ainda de salientar que antes da implementação deve ser feita uma análise custo versus benefício, ou seja, apurar se os benefícios da implementação do CBA são maiores que os custos, e se é viável a identificação das atividades que consomem os recursos (Chan, 1993; Cross *et al.*, 1997). Chan (1993) revela, ainda, a existência de dois tipos de custos

associados com qualquer sistema de custeio: custo de medidas e custo dos erros que devem ser analisados para confirmar a viabilidade do CBA. Os custos de medidas incluem os custos de obtenção da informação e os custos de computação. Os custos de medidas são mais altos com o CBA do que com o antigo sistema, visto que o CBA necessita de mais indutores de custo, logo é necessário mais esforços na Coleta de informação, bem como no seu tratamento. Os custos dos erros incluem o custo de fabrico de um produto de má qualidade, um péssimo investimento em capital e incorretas decisões orçamentais. Os custos dos erros são maiores nos sistemas antigos do que no CBA, porque a informação é menos correta. O CBA deverá ser somente implementado quando a diminuição do custo dos erros exceder o aumento do custo das medidas. De facto, o CBA fornece maiores benefícios às empresas que enfrentam uma grande concorrência, uma vez que, neste caso, o custo dos erros no sistema antigo é muito grande (Gomes, 2007).

Ainda segundo Gomes (2007) para que a implementação do CBA seja exequível nas organizações é necessário ter alguns cuidados já que as empresas devem fornecer recursos suficientes para a identificação dos melhores indutores de custos sendo, para isso, inevitável observar atividades, entrevistar os empregados e desenvolver métodos quantitativos, tais como análises de regressão (Krupnicki e Tyson, 1997). O empenho da gestão de topo é importante para que o CBA esteja relacionado com a estratégia, qualidade e avaliação de desempenho, bem como experiência em meios informáticos (Sá e Jorge, 1998; Gering, 1999a). O contabilista deve também estar integrado no contexto global da empresa já que terá de entender como esta funciona em todas as áreas (Anastas,1997). Há também a necessidade de usar equipas multifunções (Gering, 1999a). Em suma, para que a implementação do CBA seja possível, dever-se-á estabelecer os passos do processo.

Na implementação do CBA, as opiniões divergem no que diz respeito à estruturação, conteúdo e número das diversas fases. Cooper (1989a) defende que o desenho do sistema varia consoante o tipo de empresa (simples ou complexa). O número de fases irá variar de acordo com a complexidade do sistema. Assim, o processo de implementação pode ser simplificado ou tornar-se mais complexo consoante os casos, opinião confirmada por Gautier e Séverac (2006) ao detectarem que o CBA é aplicado de diferentes modos no sector dos serviços: banca e seguros.

4.3.1 - Etapas para implementação da metodologia proposta

Para implementar o sistema de custeio baseado na atividade a empresa deve seguir as seguintes etapas:

- Identificação das principais atividades;
- Elaboração da lista dos recursos;
- Identificação dos *cost drivers* (direcionadores de custo)
- Alocação dos custos às atividades
- Calcular os custos por objeto de custeio.

1º Passo – identificação das principais atividades da empresa.

Para se identificarem as atividades realizadas há que conhecer o que é feito na empresa e quando se inicia o levantamento das atividades e são identificadas todas as tarefas que dão origem a atividades. A identificação das atividades é muito importante visto que são os custos de cada atividade que são imputados aos produtos.

Tabela VIII - Listas das atividades da empresa

Processo produtivo	Atividades
Planeamento da produção	Programar a produção
Corte	Efetuar a corte
Costura	Costurar as peças
Acabamento	Cortar as sobras Colocar botões e enfeites Colocar etiquetas
Controlo de qualidade	Verificar as peças acabadas
Engomagem	Engomar as peças
Embalagem	Embalar as peças
Entrega	Efetuar entrega aos clientes

Fonte: elaboração própria com dados da empresa

2º Passo – Elaboração da lista dos recursos da empresa.

Os recursos das empresas devem ser listados, através de informação disponibilizada pelo sistema de informação de contabilidade financeira.

Matérias-primas: tecido, linhas, botões e fechos. Neste caso, alocação é direta às atividades.

Material de embalagem.

Gasto com pessoal: refere-se a todos os gastos com colaboradores da empresa. É de realçar que a empresa estudada não dá subsídio de férias e transporte aos seus trabalhadores.

Energia elétrica: utilizados pelos equipamentos, computadores, ar condicionado e lâmpadas da empresa.

Comunicação: refere-se a todos os gastos com telefone fixo e móvel com os colaboradores da empresa.

Combustíveis: os gastos com combustíveis são alocados de acordo com o consumo do veículo.

3º Passo – Identificação dos *cost drivers* (direcionadores de custo)

Segundo Martins (1998) citado por Carvalho (2012, p 42) é extremamente importante conhecer os direcionadores dos recursos e das atividades, pois os direcionadores de recurso (medem a quantidade de recursos consumidos pelas atividades) alocam os diversos custos incorridos às atividades e os direcionadores de atividades (medem a frequência e a intensidade das atividades) definem a relação entre atividades e os produtos.

Tabela IX - Lista de *cost drivers* de atividades

Atividades	<i>Cost drivers</i>
Programar produção	Tempo de preenchimento da ficha
Efetuar a corte	Tempo de corte
Costurar as peças	Tempo de costura
Cortar as sobras	Tempo de cortar as sobras
Colocar botões	Tempo de colocar botões
Colocar etiqueta	Tempo de colocar etiqueta
Verificar as peças	Tempo de verificação
Engomar	Tempo de engomar
Embalar	Tempo de embalar
Efetuar entrega	Tempo de entregas

Fonte: elaboração própria com dados da empresa

Tabela X - Lista de *cost drivers* de recursos

Recursos	<i>Cost drivers</i> de recursos
Matérias- primas	Metro (m)
Gasto com pessoal	Números de horas de trabalhos
Energia elétrica	KW -horas
Comunicação	Números de chamadas
Combustíveis	Litros (L)
Águas	Litros (L)
Embalagens	Números de embalagens

Fonte: elaboração própria com dados da empresa

4º Passo – Alocação dos custos às atividades.

A alocação dos custos às atividades deve ser feita da seguinte forma:

Alocação direta – é quando há uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades.

Rastreamento – é uma alocação com base na identificação da relação, causa- efeito, entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos.

Rateio – é realizada quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Constituem custo das atividades todos os sacrifícios para desempenha-la. Segundo Manjor e Vieira (2009) a determinação do custo das atividades possibilita aos gestores da organização importante informação com vista à gestão das atividades e controlo dos custos.

Programar produção: nesta atividade inclui a parte do salário do estilista, pois é ele que programa a produção na empresa.

Efetuar corte: inclui a parte do salário do cortador, nesta empresa também é o estilista que corta os tecidos + energia elétrica consumida nesta atividade.

Costurar as peças: nesta atividade inclui o salário das costureiras + a parte de energia elétrica que as máquinas de costuras consomem + energia elétrica gasta pelas lâmpadas.

Acabamento (inclui atividade de cortar as sobras, colocar botões e enfeites e colocar etiqueta) nestas atividades inclui o salário do responsável pelo acabamento + energia elétrica consumido pela máquina de colocar botões + energia elétrica consumida pelas lâmpadas.

Verificar: nesta atividade inclui o salário do pessoal do controlo de qualidade.

Engomar: inclui o salário do responsável por executar esta tarefa + energia elétrica consumida pelo ferro de engomar.

Embalar: esta atividade inclui o salário do responsável que executa esta tarefa + energia elétrica que a máquina consome.

Entregas: inclui o salário do pessoal responsável pela entrega dos produtos.

5º Passo – Calcular os custos por objeto de custeio.

Uma vez calculado o custo de cada atividade, é necessário atribuí-lo ao objeto de custeio que são os produtos das empresas. Esta etapa indica a relação existente entre as atividades e os produtos, pelo que deve indicar que atividade que cada produto consome e depois calcular o custo de cada produto com base nas atividades que ele consome.

Qualquer processo de implementação, dentro de uma empresa, é algo que normalmente sofre resistências internas pois depende basicamente de mudanças de atitudes e comportamentos das pessoas. O sucesso de uma implementação está fortemente associado ao convencimento de que ela será um agente eficaz de mudança da empresa, para torna-la mais ágil e competitiva num mercado cada vez mais globalizado (Geishecker 1997 citado por Semedo 2012,p 78).

4 – Considerações Finais

4.1 – Conclusão

Através da revisão bibliográfica verificou-se que a Contabilidade de Gestão evoluiu-se ao longo dos tempos e obviamente surgiram novos métodos de apuramentos dos custos nas empresas, tendo como exemplo o método ABC para responder às exigências de informações mais credíveis, fiáveis e que representam de forma mais apropriada a situação patrimonial das empresas.

Este método é utilizado para disponibilizar informações relevantes e mais adequadas para a tomada de decisões estratégicas tais como: fixação de preço, análise da rentabilidade dos clientes e dos produtos/serviços, seleção dos produtos a desenvolver, eliminação das atividades que não criam valor, melhorias dos processos e gestão e redução dos custos. A importância que se dá à utilização deste método é uma virtude por ser não ser apenas um sistema que dá valor aos stocks, mas também proporciona informações que ajudam os gestores na tomada de decisão.

Em relação ao estudo realizado sobre a utilização do método ABC nas grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia em que foi considerada uma amostra de 30 empresas, pode-se concluir que este método é pouco utilizado, confirmando assim a hipótese inicial do trabalho. Os dados recolhidos confirmam que 90% das grandes e médias empresas industriais da Cidade da Praia não utilizam o método ABC e o motivo principal que justifica a não utilização deste método é o seu desconhecimento parte das empresas inqueridas. De acordo com a amostra utilizada verificou-se que a utilização do ABC por parte das grandes e médias empresas da Cidade da Praia é recente e, em todos os casos o maior responsável pela implementação do método foi o Diretor Financeiro, embora haja uma situação em que o Diretor Financeiro tenha contado com o apoio do Contabilista na sua implementação. Verifica-se que igualmente que na maioria das empresas que utilizam esta técnica a implementação levou menos de um ano e as empresas encontraram algumas dificuldades tais como: “dificuldade na recolha de informação” e “falta de apoio técnico”. Regista-se que o principal motivo que levaram estas empresas a utilizar o ABC foi a “a necessidade de apuramento de custo mais correto dos produtos (60%)”. É de salientar, ainda, que as empresas que utilizam o ABC afirmaram que este método é mais vantajoso que os métodos tradicionais e apresentam

as seguintes vantagens: “o ABC fornece os custos reais dos produtos”, “permite controlo de gestão mais eficaz”, e “permite imputar todos os custos aos produtos”.

No que diz respeito ao contributo do método ABC no processo de tomada de decisão por parte dos gestores das empresas pode-se afirmar que o ABC fornece uma melhor informação na medida em que realiza uma análise detalhada das atividades e deste modo permite conhecer quais as atividades que criam ou não valor para empresas. E o ABC calcula os custos reais dos produtos e com maiores detalhes de informações e desta forma os gestores tomam decisão de forma mais eficaz e eficiente, visto que os dados fornecidos pelo ABC são mais realísticos.

Em relação à proposta de implementação do método ABC na empresa AFIL’S- Atelier design, pode-se constatar que a empresa está em condições de implementar este método, visto que executa várias atividades na fabricação dos seus produtos e a empresa possui um elevado custo indireto. Com a implementação do método ABC a empresa terá a condição de saber os custos reais de cada peça e assim obter o retorno esperado.

De um modo geral, pode-se dizer que os objetivos inicialmente traçados foram atingidos, a pergunta de partida foi respondida e a hipótese de investigação foi confirmada.

4.2 – Utilidade do estudo

Sendo um tema recente e de grande interesse para os estudantes e profissionais na área de contabilidade, acredito que este trabalho poderá contribuir de forma positiva acrescentando valor aos seus conhecimentos.

Ainda com a realização deste trabalho pretende-se dar um contributo para as empresas que possuem contabilidade de gestão, que não utilizam o método de apuramento de custo mais recente e as empresas que não utilizam a contabilidade de gestão, na medida em que fornece aos gestores informações detalhadas dos gastos e das suas origens, permitindo desta forma a tomada de decisões precisas e oportunas.

4.3 - Limitações

No decorrer do desenvolvimento deste trabalho deparei-me com algumas dificuldades que podem redundar em limitações para o trabalho final tais como: escassez da

bibliografia para desenvolver o enquadramento teórico e dificuldades em conseguir informações junto das empresas para a realização do estudo de caso.

4.4 – Recomendações e Sugestões

Alegando desconhecimento do método ABC muitas empresas Cabo-verdianas não utilizam este método, apesar da sua vasta divulgação na literatura. Foi uma experiência gratificante e enriquecedora trabalhar com este tema ligado ao método ABC. Entretanto, este é um tema apaixonante e com muitos ângulos de abordagem por explorar. Portanto este trabalho pode servir como referências para outras e futuras investigações.

Tendo em conta as vantagens do método ABC, sugere-se outros temas tais como:

- Importância e utilização do método ABC como sistema de custeio, com estudo de caso noutros setores de atividade.
- Implementação do método ABC numa empresa industrial ou numa empresa prestadora de serviço.
- Método ABC como instrumento de tomada de decisão numa empresa.

Ainda ousaria recomendar as Instituições de Ensinos Superiores que enriqueçam as suas bibliotecas em termos de bibliografias que versam sobre o método ABC e que incluam o método ABC nas disciplinas curriculares nos cursos relacionados com gestão de empresas.

Referências Bibliográficas

Livros:

CAIADO, António C. Pires- **Contabilidade de Gestão**, 2ª edição, Lisboa, áreas editora, 2002.

CAIADO, António C. Pires- **Contabilidade de Gestão**, 3ª edição, Lisboa, áreas editora, 2003.

CAIADO, António C. Pires- **Contabilidade Analítica e de Gestão**, 6ª edição, Lisboa, áreas editora, 2011.

FRANCO, Victor Seabra, et al.- **Contabilidade De Gestão: O Apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão**, 1ª edição, volume I, Lisboa, publisher team, 2005.

JORDAN, Hugues, DAS NEVES, João Carvalho & RODRIGUES, José Azevedo- **O Controlo de Gestão**, 5ª edição, Lisboa, áreas editora, 2009.

LINS, Luiz S. & SILVA, Raimundo Nonato Sousa- **Gestão Empresarial Com Ênfase Em Custo**, São Paulo, 2005.

MAJOR, Maria João & VIEIRA Rui, **Contabilidade E Controlo De Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**, Lisboa, escolar editora, 2009.

MARÔCO, João- **Análise Estatística com o SPSS Statistics**, 2011.

MARTINS, Cesar Lutero Costa- **Controlo de Gestão e a Contabilidade**, Lisboa, Vilis editores, Lda, 2001.

MORTAL, António Baltazar- **Contabilidade De Gestão**, editora rei dos livros.

PEREIRA, Carlos Caiado & FRANCO, Victor Seabra- **Contabilidade Analítica** 1ª edição, Lisboa, editora reis dos livros, 2001.

ROCHA, Armandino- **Análise De Custo E A Sua Contabilização**, Lisboa, universidade lusíada editora, 2006.

VAZ, Jorge Júlio Landeiro & CAIADO, Aníbal Campos- **Contabilidade de Custos e Controlo de Gestão**, 1ª edição, E. Santos- Artes gráficas, Lda, 2000.

Outros documentos:

AFONSO, Paulo Sérgio Lima Pereira- **Sistema de Custeio no âmbito da Contabilidade de Custo: O Custeio Baseado nas Actividades, um Modelo e uma Metodologia de Implementação** (tese de mestrado), apresentado à Universidade do Minho- Escola de Engenharia, 2002, disponível em <http://repositoriom.sdum.uminho.pt>, consultado em 7 de janeiro de 2014 às 14:08.

CARVALHO, Juvano Mendes- **Aplicação do Sistema Custeio Baseado em Actividade em um Processo de Construção Civil** (monografia), apresentada ao Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresarias, 2012.

CUNHA, Carlos A. Silva- **A Influência na Gestão do Custeio Baseado na Actividade** - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, (2002), Nº 28.

DELGADO, Ivanilda- **Implementação do ABC (Activity- Based- Costing) numa empresa prestadora de serviços de saúde** (monografia), apresentada ao Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresarias, 2013, disponível em <http://www.portal.conhecimento.gov.cv>, consultado no dia 3 de fevereiro de 2014 às 20:16.

FANTASIA, Manuela & RODRIGUES, Ana Isabel- **Breve Caracterização do Custeio Baseado na Actividade** - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de contas, (2002), Nº 32.

GOMES, Conceição Ilda da Silva- **A Contabilidade de Gestão e o Custo Baseado nas Actividades nas Grandes Empresas Portuguesas e os Determinantes do Custeio Baseado na Actividade** (tese de doutoramento), apresentado à Universidade do Minho- Escola de Economia e Gestão, 2007 disponível em <http://www.audico.pt>, consultado no dia 5 de fevereiro de 2014 às 22:42.

GONÇALVES, Márcio Augusto et al.- **Teoria e Prática na Implementação do Método de Custeio ABC na Produção: Um Estudo de Caso em uma Grande Empresa Metalúrgica de Minas Gerais**, 2006, disponível em <http://www.simpep.feb.unep.br>, obtido no dia 1 de abril de 2014 às 15:24.

LIMA, Carlos Manuel Ferreira- **A Aplicabilidade dos Princípios do Sistema de Custeio por Actividades numa Instituição de Ensino Superior** (tese de mestrado), apresentado à Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2010, disponível em <http://www.fep.up.pt>, obtido em 22 de janeiro de 2014 às 17:00.

PIRES, Marco António Amaral- **A Fundação Científica do Método de Custeio Baseado em Actividade Com Base na Teoria Neopatrimonialista** - Jornal de Contabilidade, 2004, N° 332.

SEMEDO, Manuela Autilinda Fernandes- **O Sistema de Custeio ABC como Instrumento Privilegiado de Gestão Empresarial em Cabo Verde** (monografia) apresentado ao Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresarias, 2012.

Sitografias

<http://recipp.ipp.pt>, consultado no dia 19 de janeiro de 2014 às 12:16.

<http://repositorio.ual.pt>, consultado no dia 22 de janeiro de 2014 às 19:18.

<http://repositorio.aberto.up.pt>, consultado no dia 22 de janeiro de 2014 às 15:45.

Apêndice

Apêndice I – Questionário



INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

Este questionário, insere-se no âmbito do trabalho do fim de curso, cujo tema é **Importância e utilização do método ABC (Activity based Costing) como sistema de custeio**, para obtenção do grau de licenciatura em Contabilidade e Administração-
Ramo: Administração e Controlo Financeiro no Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresarias (ISCEE).

Tem como objetivo analisar a importância da utilização do método ABC no processo de tomada de decisão por parte dos gestores de empresa.

Agradeço a sua sinceridade e disponibilidade.

Nome de entidade: _____

Localização: _____

1- A vossa empresa utiliza o método ABC?

Sim _____

Não _____ Porquê? _____

2- Em que posição a vossa empresa se encontra em relação a implementação do método ABC?

Nunca tenham pensado a implementar _____

- Estão a pensar implementar_____
- Em fase de implementação_____
- Implementado e a funcionar_____
- 3- Desde que ano a empresa utiliza o método ABC? _____
- 4- Quem foi o responsável pela implementação do método ABC em vossa empresa?
- Administrador_____
- Diretor financeiro_____
- Contabilista_____
- Outro (s) _____
- 5- Qual o âmbito de implementação do método ABC em vossa empresa?
- Na sua totalidade_____
- Na área de produção_____
- Na área de distribuição_____
- Outro _____
- 6- Quais são as metodologias que a vossa empresa utilizou para implementar o método ABC?
- _____
- _____
- 7- Quanto tempo levou a sua implementação?_____
- 8- Que constrangimentos encontraram na implementação desse método?
- Recolha de informação_____
- Dificuldade na identificação das atividades_____
- Dificuldade em encontrar os cost drivers_____
- Outros_____
- 9- Quais são os motivos de implementação do método ABC na vossa empresa?

Necessidade do apuramento de custo mais correto dos produtos_____

Aumento do custo indireto_____

O sistema existente não era útil para a gestão_____

Desejo de tentar uma nova ferramenta_____

Outros_____

10- A metodologia implementada está a funcionar? Sim ___ ou Não___.

11- Se não porquê? _____

12- Antes de implementar o método ABC, que método a vossa empresa utilizava?

13- Quais são as vantagens do método ABC em relação ao método utilizado anteriormente?

14- Quais são as desvantagens do método ABC em relação ao método utilizado anteriormente?_____

15- Qual o contributo do método ABC no processo de tomada de decisão em vossa empresa?_____

