



INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA
Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Método das Secções Homogéneas *versus*

ABC – Custeio Baseado em Actividades *Activity-Based Costing*

ABM – Gestão Baseado em Actividades *Activity-based management*

Origem da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos surgiu em meados do século XVIII, período em que ocorreu em Inglaterra, a revolução industrial.

Com a revolução industrial, novas necessidades de informação foram surgindo, devido à substituição do método manual de produção pelo método fabril industrializado.

A introdução das máquinas no processo fabril provocou inúmeras mudanças no processo produtivo, com consequências na actividade produtiva (produção massiva de produtos).

Essas mudanças na envolvente e a necessidade de quantificar o custo desses produtos para a determinação do preço, conduziu as indústrias francesas ao estudo da contabilidade de custos nas unidades fabris.

Alguns autores afirmam que a Indústria Francesa foi a pioneira no desenvolvimento e implementação de instrumentos de controle de produção e de contabilidade de custos.

Segundo alguns pesquisadores, em 1927, surge, em França, o método de contabilidade de custos, denominado Secções Homogéneas.

Método das Secções Homogéneas

As **secções homogéneas**, vulgarmente designados de **centros de custo/proveito**, surgem após o desenvolvimento conceptual da estrutura organizacional das unidades fabris, e é a partir da estrutura organizacional que se identificam os centros de custos.

No entanto, para que seja designada, neste sistema, secção homogénea deverá agregar, cumulativamente, as seguintes características:

1. **Responsabilização:** A secção homogénea deve ter um só responsável pelo controlo dos custos, a menos que o centro de custo coincida ou esteja agrupado, num centro de responsabilidade;
2. **Homogeneidade de funções:** Os custos apurados em cada secção homogénea, devem respeitar funções idênticas;
3. **Existência de uma unidade de medida da actividade:** Deverá definir-se, sempre que possível, uma unidade de medida de forma a permitir quantificar as funções da secção.

Método das Secções Homogéneas

Os centros de custo/proveito são unidades da estrutura organizacional, criadas para efeitos de imputação dos custos/proveitos directos e distribuição dos custos indirectos, e requer:

1. A identificação das suas funções;
2. A determinação dos meios utilizados e respectivos custos/proveitos;
3. O cálculo do custo associado as suas actividades, através de unidades de produção ou ponderações, para que seja possível determinar os custos/proveitos unitários das secções homogéneas.

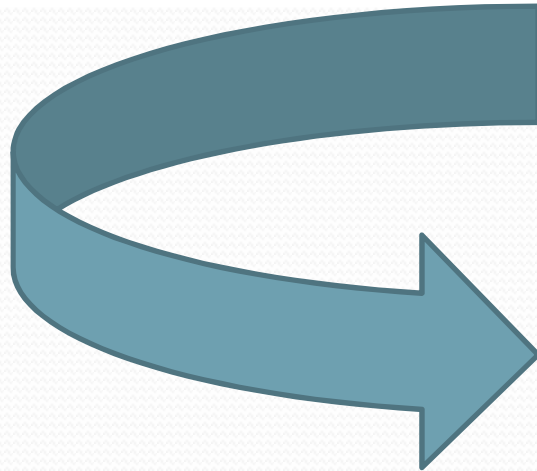
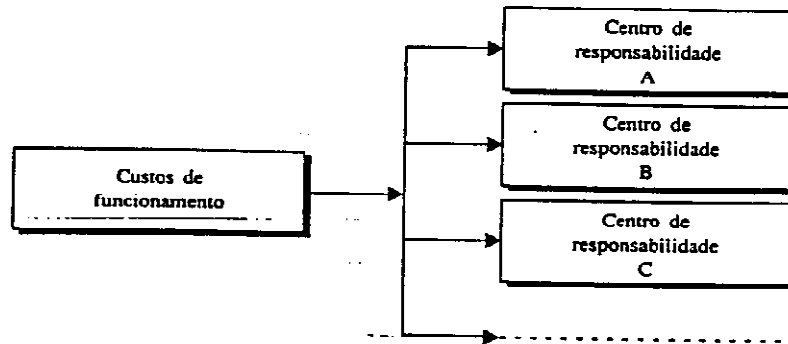
Método das Secções Homogéneas

De forma a dar cumprimento ao preceituado, é necessário definir quais as actividades diferenciadas. Para esse efeito, as empresas Industriais devem agrupar essas actividades em :

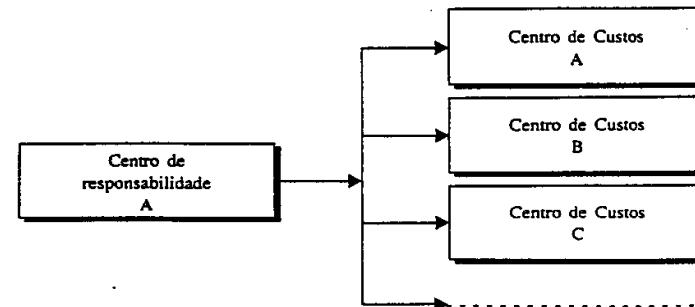
1. **Secções principais/Linhas de Produção** : as que concorrem directamente para a actividade principal da empresa (*por exemplo, Produção de Iogurtes Naturais, Aromas ou diferenciados; Queijo vaca, cabra, mistura ; Leite magro, meio gordo, gordo*);
2. **Secções auxiliares**: as que concorrem com os seus serviços para outras secções, subdividem-se em:
 - a) Secções Auxiliares de Apoio as secções principais (*por exemplo, Produção de embalagens para os iogurtes, leite e Queijo*);
 - b) Secções Auxiliares de Apoio Geral (*por exemplo, Transportes, Reparação de Equipamentos, Higiene e Segurança, Controlo da Qualidade*).
3. **Secções administrativas**: secções que correspondem a actividades gerais, tais como, administração, contabilidade, aprovisionamento, etc.

Metodo das Secções Homogéneas

O método das secções homogéneas:



DECOMPOSIÇÃO DOS CENTROS DE RESPONSABILIDADE EM CENTROS DE CUSTOS



Método das Secções Homogéneas

De acordo com os critérios definidos, o apuramento dos custos das Secções Homogéneas, efectua-se por quatro níveis, designadamente:

- a) um primeiro nível que consiste na imputação dos custos directos pelas secções principais, auxiliares e administrativas;
- b) um segundo nível que consiste na distribuição dos custos totais das secções administrativas pelas secções auxiliares e principais;
- c) um terceiro nível que consiste na distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da actividade daquelas;
- d) um quarto nível que consiste na distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio às secções principais beneficiárias da actividade daquelas;

Os custos referentes ao segundo, terceiro e quarto níveis de distribuição, designam-se por custos indirectos.

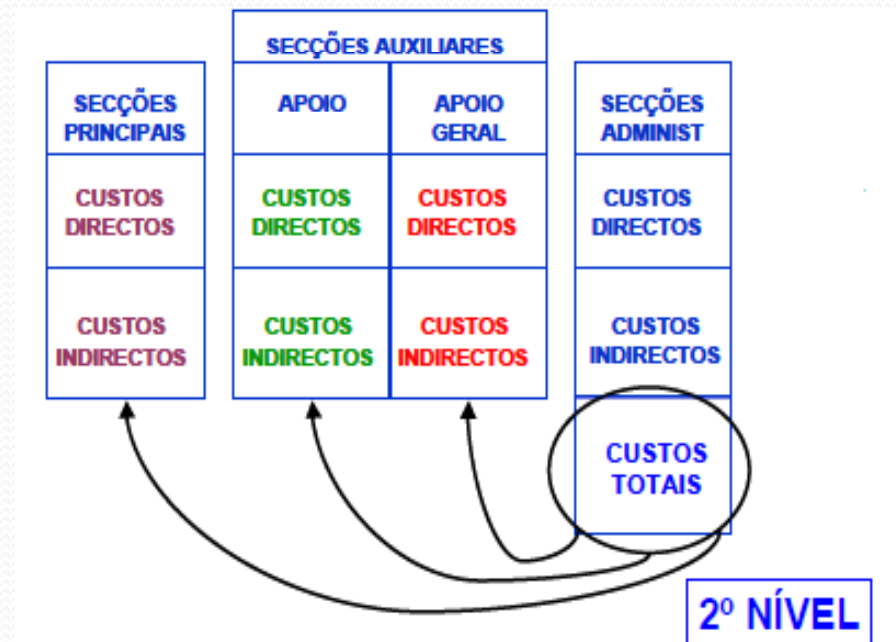
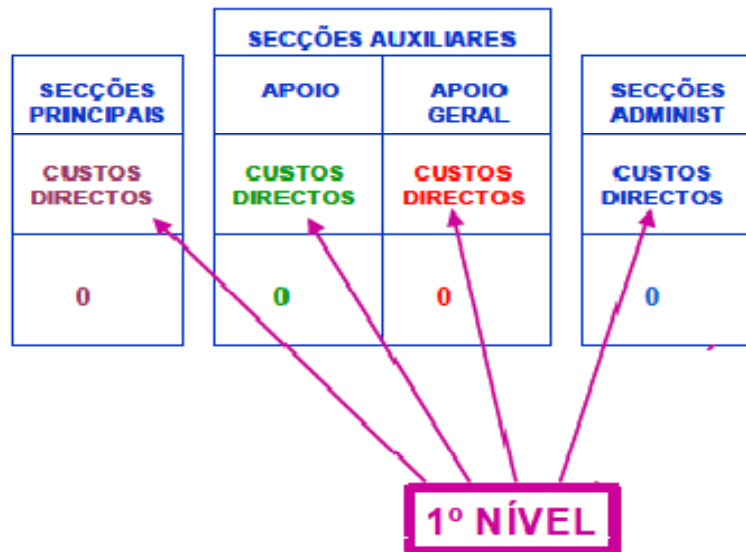
Método das Secções Homogéneas

Esquematisando:

Determinados custos associam-se directamente e sem qualquer dificuldade a uma secção homogénea, visto serem a consequência directa da sua actividade.

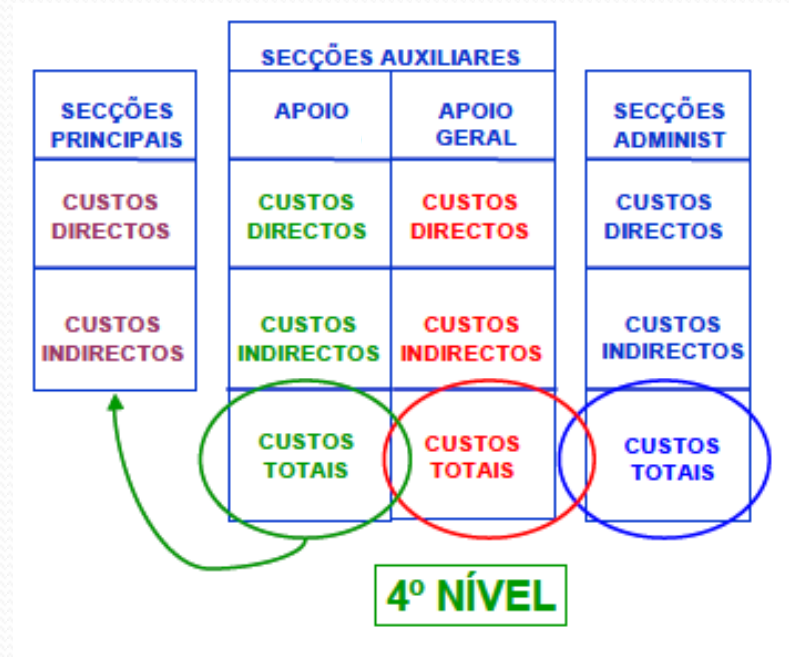
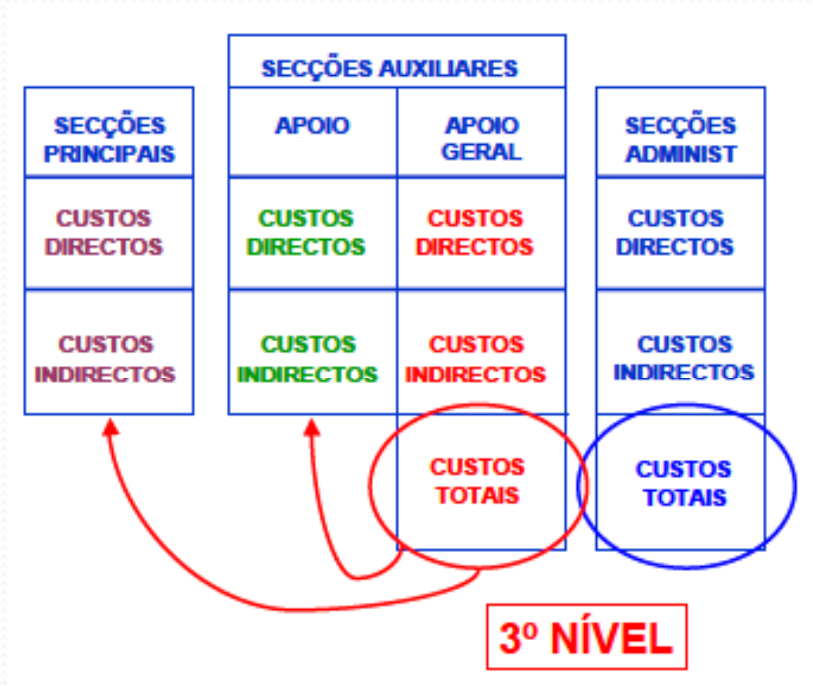
À medida que forem surgindo os custos, estes são classificados em contas da contabilidade analítica por forma a que, no final de cada mês se conheça a distribuição dos consumos, fornecimentos e serviços, custos com pessoal, etc.

ESTRUTURA / REGRAS



Método das Secções Homogéneas

Esquemmatizando:



Após o apuramento dos custos directos, é necessário proceder à distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas diversas secções principais utilizadoras desses recursos.

Método das Secções Homogéneas

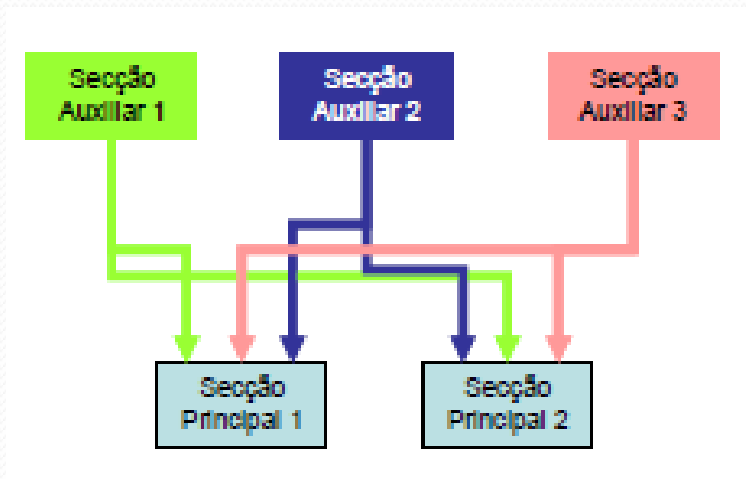
É possível distinguir três formas diferentes de se conseguir esta distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas:

1. o método de distribuição directa;
2. o método de distribuição sequencial (também chamado de método *stepdown* ou em escada); e
3. o método de distribuição recíproca.

Método de Distribuição Directa

Tal como o seu nome indica, este método presume que todas as actividades das secções auxiliares/administrativas apenas se reportam às secções principais, numa relação directa.

Não são levados em conta os serviços prestados pelas secções auxiliares umas às outras, pois os custos são distribuídos de cada secção auxiliar/administrativa directamente para as várias secções principais.



Método das Secções Homogéneas

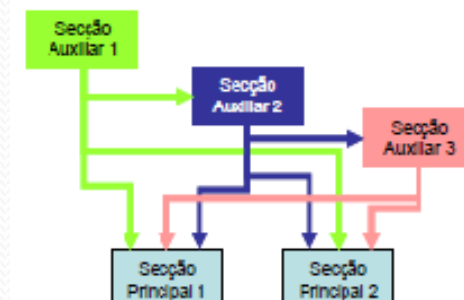
Método de Distribuição Sequencial

Este método, ao contrário do anterior, já tem em consideração a distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas entre elas, antes de se proceder à distribuição destes custos pelas secções principais.

No entanto, baseia-se na utilização de uma ordem fixa de distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas; essencialmente, começa-se por:

1. apurar quais as secções auxiliares que mais serviços fornecem (em termos relativos, ou seja, em percentagem) às restantes secções auxiliares.
2. distribui primeiro os custos da secção auxiliar que presta uma maior parcela dos seus serviços às restantes secções auxiliares e administrativas;
3. passa-se para a secção auxiliar seguinte (que pode já ter incorporado alguns dos custos da secção auxiliar anterior), distribuindo os seus custos pelas secções principais e auxiliares/administrativas.

Este método não prevê que uma secção auxiliar possa prestar serviços à secção auxiliar da qual receba custos

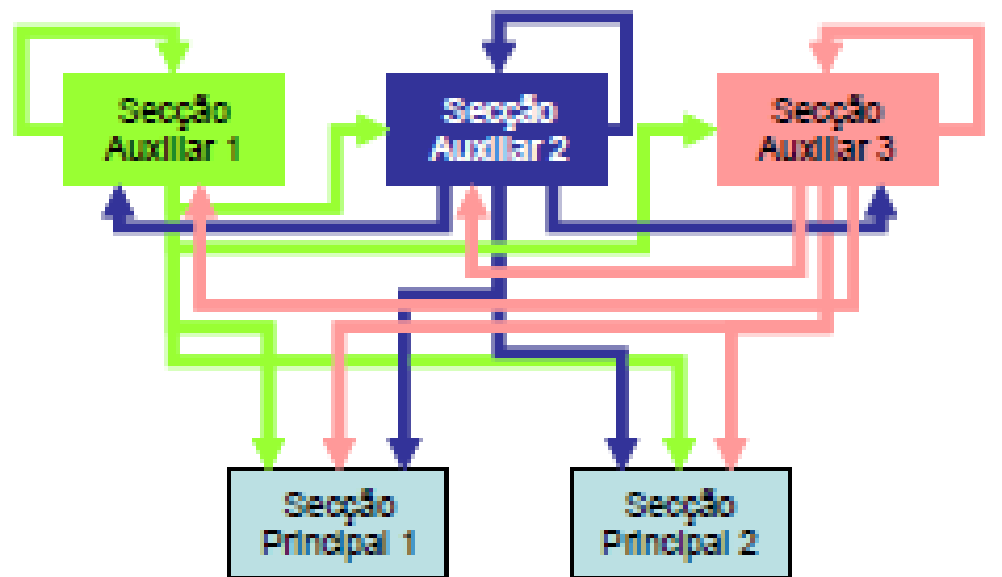


Método das Secções Homogéneas

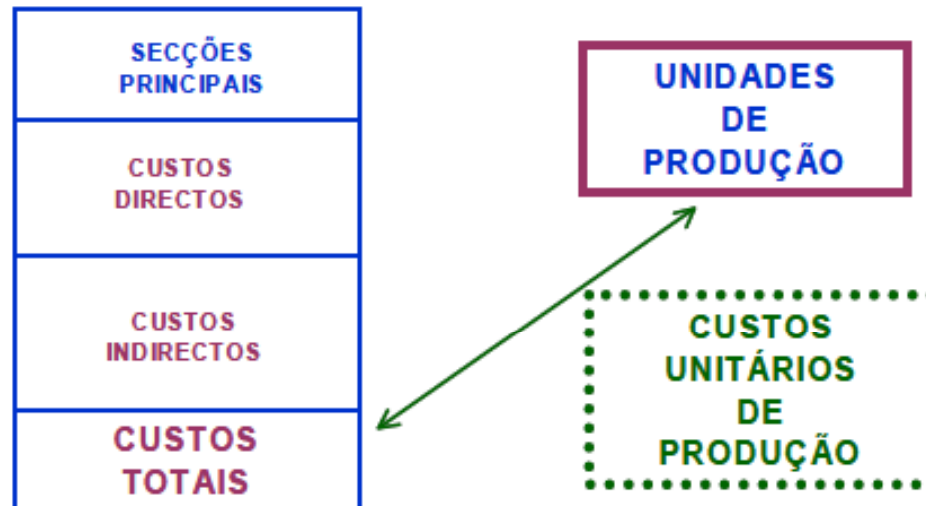
Método de Distribuição Recíproca

É o único dos três métodos que reproduz fielmente todas as relações de prestação de serviços presentes numa empresa, permitindo que as denominadas prestações recíprocas possam ser tidas em conta na distribuição dos custos.

As prestações recíprocas são, por vezes, também chamadas de prestações mútuas; trata-se dos casos em que, por exemplo, secção A fornece serviços à secção B e, simultaneamente, recebe serviços da secção B.



Método das Secções Homogéneas



Custos Unitários

O custo unitário de uma secção homogénea, é o valor que resulta da divisão entre o custo total dessa secção e a produção (unidade de obra) da mesma.

Custos Totais

Os custos totais de uma secção homogénea, correspondem ao somatório dos custos directos e dos custos indirectos dessa secção.

ABC- Custeio Baseado em Actividades

ORIGENS

A crescente automação das unidades industriais/fabris colocou alguns entraves na aplicabilidade dos métodos tradicionais (Secções Homogéneas) devido à diminuição significativa do peso da mão-de-obra directa, a par do crescimento generalizado dos gastos indirectos ou gastos gerais de fabrico.

Para responder a essas necessidades, nas últimas décadas do século XX, a contabilidade desenvolvem um método de custeio baseado em actividades.

Esse sistema de custeio foi adoptado, pela primeira vez, por uma multinacional americana, designada *General Electric* (GE), quando os seus profissionais se confrontaram com o dilema de repartir os gastos indirectos ou GGF perante a inexistência de elementos relativos à base de repartição (unidade de medida), por inexistência de mão-de-obra directa.

O sistema ABC não se limita a repartir os gastos comuns entre os produtos, também permite definir e medir o custo dos recursos utilizados pelas actividades que apoiam a produção e a entrega de produtos e serviços aos seus clientes.

ABC- Custeio Baseado em Actividades

O método ABC amplia o conceito de custos acumulados por departamento, pois centraliza as suas acções sobre as actividades desenvolvidas pelos recursos ao dispor da organização.

Existem duas etapas chave deste sistema:

1. Atribuição dos custos gerais (recursos) aos centros de actividade;
2. Definir e utilizar uma série de taxas base de geradores de custos -indutores de custos (*Cost driver*) – para afectação dos custos indirectos às linhas de produção



ABC- Custeio Baseado em Actividades

A implementação deste sistema requer o cumprimento de 3 factores-chave:

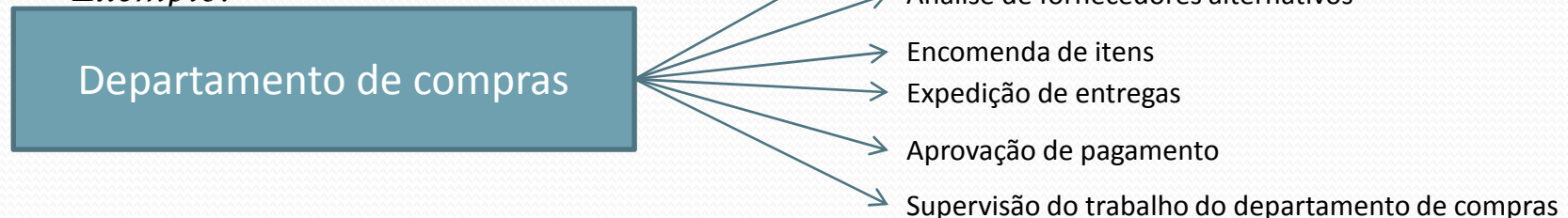
- Escolher centros de custos baseados em actividades;
- Selecção do meio de distribuição de custos gerais ao centros de custo baseados em actividades;
- Escolha do gerador de custos/indutor de custos para cada centro de custo (Actividade)

Mecanismos de um sistema de CBA

1. Escolha dos Centros de Custos em Actividades

Determinar um conjunto de agrupamentos de custos gerais homogéneos e definir uma listagem das principais actividades, com funções de suporte à produção, que originam esses custos gerais.

Exemplo:



ABC- Custeio Baseado em Actividades

Mecanismos de um sistema de CBA *(continuação)*

As listagem produzidas nesta fase vão representar o conjunto de **potenciais** centros de custos das actividades.

Embora no exemplo anterior , a listagem de actividades seja reduzida, temos de considerar que este processo será replicado para todas as áreas, pelo que para garantir que o sistema é prático, eficiente e viável , talvez seja necessário mesclar algumas actividades, tendo em consideração:

- a) Materialidade do custo da actividade;
- b) O(s) factor(es) que possam influenciar o custo da actividade (cost-driver - indutores de custos), por forma a avaliar se há homogeneidade no comportamento do custo de actividades separadas;

2. Distribuição dos Custos Gerais pelas Actividades

A distribuição dos custo gerais (recursos) pelas actividades é obtido de forma similar, ou seja, no momento em que se elabora a listagem de actividades pode ser obtida estimativas de gestão (standardizadas) de como o equipamento é utilizado e como os outros recursos são “consumidos” pelas actividades.

ABC- Custeio Baseado em Actividades

Mecanismos de um sistema de CBA (continuação)

3. Geradores de custos/Indutores de custos (*Cost-driver*)

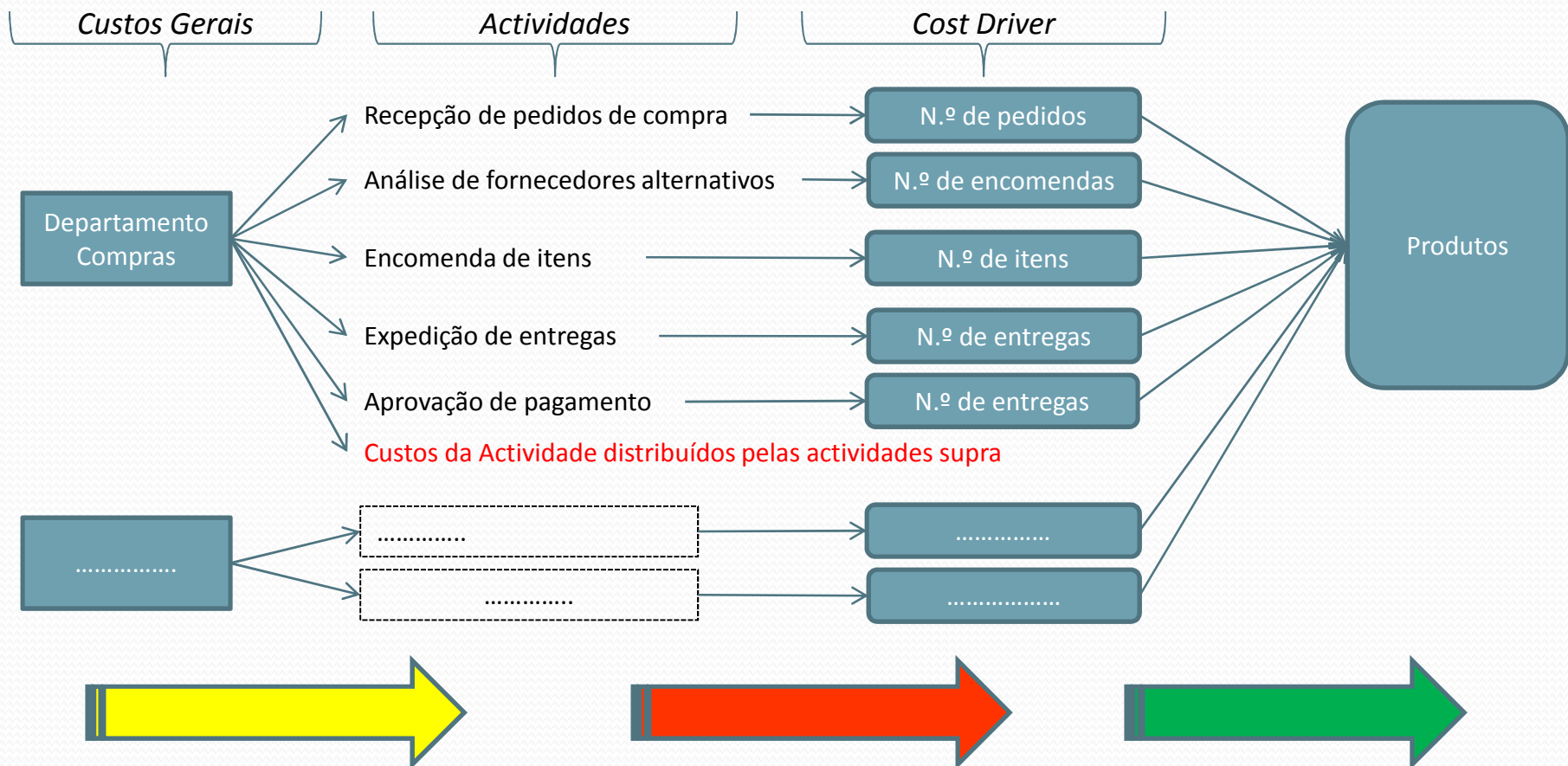
Por fim, devem ser determinadas taxas de geradores de custos (indutores de custos) que possam absorver a totalidade dos custos gerais. Os custos das actividades que não tem indutores de custos específicos (tais como o item 6, do quadro infra) devem ser distribuídos pelas outras actividades. Esta distribuição pode ser feita com base numa estimativa de tempo de supervisão ou na afectação do custo total sobre os custos das outras 5 actividades.

Exemplo:

Actividades	Recursos		Custo Total Anual	Geradores de custos
	Trabalho (n.º de pessoas)	Equipamentos/Outros (%)		
1 - Recepção de pedidos de compra	1	5	90	N.º de pedidos
2 - Análise de fornecedores alternativos	1,5	15	333	N.º de encomendas - N.º de fornecedores N.º de novos componentes
3 - Ordenar itens	2,5	45	891	N.º de encomendas dos fornecedores N.º itens - N.º de fornecedores
4 - Expedição de entregas	0,5	10	172	N.º de entregas
5 - Aprovação do pagamento	0,5	10	194	N.º de entregas
6 - Supervisão do trabalho do DC	1	15	320	Todos os geradores anteriores
	7	100	2000	

ABC- Custeio Baseado em Actividades

Apuramento dos Custos dos Produtos



ABC versus Homogéneas

Da descrição de ambos os sistemas, é patente que eles tem um suporte similar, ambos se processam em duas etapas, no entanto os efeitos no custo do produtos é diferente, senão vejamos:

1. No sistema das secções homogéneas (MSH) os custos **são agrupados em centros de custo** e depois é utilizado uma **série de taxas de custeio (unidades de obra)**, associadas ao volume de produção, para ligar os custos agrupados aos produtos.

Uma taxa de distribuição dos custos gerais baseada no volume/produção, se for usada como base para a taxa geral, vai sistematicamente distorcer a imputação dos custos gerais dos produtos não relacionados com o volume.

2. O sistema baseado em actividades (ABC) é baseado no **agrupamento dos custos gerais em vários centros de custo baseados em actividades**, que são depois directamente ligados aos produtos através de **uma serie de taxas baseadas em geradores de custos**.

Uma separação dos custos gerais em centros de actividades, relacionadas e não relacionadas com o volume/produção, e o uso de taxas gerais baseadas em geradores de custos (o principal determinante do comportamento dos custos gerais dessa actividade), permitem um maior grau fiabilidade na afectação dos custos gerais aos produtos.

ABC/M

O método ABC não se resume à produção de informação sobre o custo das linhas de produtos. Actualmente, mais importante do que apuramento, é o uso da informação produzida para a tomada de decisão.

Assim sendo, alguns investigadores, entre os quais *Kaplan* e *Cooper*, ligam o custeio baseado em actividades às seguintes áreas-chave na tomada de decisões estratégicas :

- *Definição de preços dos produtos;*
- *Alteração da gama e do mix de produtos, através da promoção ou abandono de linhas de produção;*
- *Desenvolvimento e concepção de novos produtos*

Quando os sucessivos reportes produzidas pelo CBA são usados para a tomada de decisão, no âmbito do controlo das actividades e gestão dos recursos, dá-se início uma Gestão Baseada em Actividades (*Activity Based Management - ABM*).

A informação sobre o custo do produto, gerado pelo CBA, é frequentemente assumido como elemento chave, no entanto, a informação produzida representa, simplesmente, uma visão passada, um ponto de partida. A informação relevante para a tomada de decisão resulta do diferencial futuro dos custos.

ABC/M

O Gestor suporta-se dos sucessivos reportes de informação produzidos pelo sistema de CBA para a tomada de decisões ao nível estratégico e operacional, devido ao maior detalhe e à maior exactidão deste sistema face ao sistema convencional.

