

O Sistema de Custeio ABC como Ferramenta de Gestão Empresarial: um estudo de caso da Ouricar Veículos de Ourinhos/SP

Eduardo Kiliam de Oliveira¹

Flávio Smania Ferreira²

RESUMO: O tratamento dos custos surge juntamente com a necessidade das empresas buscarem a lucratividade. É justamente esta busca por lucratividade que ocasionou a criação dos sistemas de custeio, que visam entre outras coisas, o controle dos gastos com a produção. Um grande problema enfrentado pelos sistemas mais tradicionais, como o modelo por absorção ou por absorção com departamentalização, é a arbitrariedade na distribuição dos custos, principalmente dos custos indiretos, que ocasionam distorções nas informações que são utilizadas no processo decisório, e nesse sentido o custeio ABC surge como um modelo capaz de diminuir esta arbitrariedade. A pesquisa desenvolveu-se através de um estudo de caso na empresa Ouricar Veículos de Ourinhos, e através de entrevista e análise documental foi permitido criar um modelo de custeio adaptado as necessidades da empresa, permitindo uma gama muito maior de informações úteis para o processo decisório de seus administradores. Ressalta-se, porém, que o sucesso desta implantação dependerá de como a empresa definirá seus direcionadores de custo para cada atividade e recurso utilizados.

Palavras-chave: Custeio ABC, Processo decisório, Custos.

ABSTRACT: The treatment of the costs together appears with the necessity of the companies to search the profitability. It is exactly this search for profitability that caused the creation of the expenditure systems, that they aim at things among others, the control of the expenses with the production. A great problem faced for the systems most traditional, as the model for absorption or absorption with departamentalização, is the arbitrarie in the distribution of the costs, mainly of the indirect costs, that cause distortions in the information that are used in the power to decide process, and in this direction the ABC expenditure appears as a model capable to diminish this arbitrarie. The research developed through a study of case in the Ouricar Veículos de Ourinhos, and through interview and documentary analysis it was allowed to create a model of suitable expenditure very the necessities of the company, allowing a bigger gamma of useful information for the power to decide process of its administrators. It is standed out, however, that the success of this implantation will depend on as the company will define its directions of cost for each used activity and resource.

Key-words: ABC expenditure, power to decide process, costs.

1- INTRODUÇÃO

Desde os princípios da civilização é possível fazer a identificação das relações entre os gastos com a produção de bens e serviços, com a lucratividade pretendida por quem os produz. Na forma antiga de comercialização as vantagens pretendidas geralmente não eram influenciadas por fatores monetários, os interesses voltavam-se para as vantagens conseguidas através de benefícios ocorridos por meio de trocas.

Após o desatinado meio de evolução ocorrido depois da Revolução Industrial a produção de bens tornou-se dinâmica acirrando a competitividade, transformando o controle dos gastos com a produção e a lucratividade em fatores de relevância para as organizações. Sendo nesse

¹ Graduando em Administração Geral pela Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos (SP), e-mail: eduardokiliam@hotmail.com

² Especialista em Contabilidade e Auditoria, Contador, Professor da Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos (SP), e-mail: flavioferreira@faeso.edu.br

período identificado a necessidade de um aprimoramento na forma de se fazer os levantamentos de custos dentro das organizações.

Atualmente as empresas utilizam de informações contábeis para apoiar e fundamentar o processo decisório, objetivo este muito mais útil do que a simples utilização da contabilidade para controlar despesas e estoques.

As informações contábeis úteis para o gerenciamento são extraídas através de sistemas de custos denominados de custeios, que consistem em apropriar todos os custos e despesas geradas para a produção dos bens e dos serviços e são responsáveis também por mensurar a quantidade proporcional de custos relevante a cada unidade de produto/serviço.

Existem diversas metodologias nesse sentido, sendo as mais conhecidas, o custeio por absorção e a departamentalização. O custeio por absorção e a departamentalização são métodos muito eficientes para a elaboração dos custos, porém, são métodos que utilizam-se da arbitrariedade para a alocação dos custos indiretos envolvidos na produção de bens e serviços. A arbitrariedade pode gerar distorções nas informações geradas por estes sistemas de custos, ocasionando decisões equivocadas quanto a produção e comercialização.

Tendo em vista uma maior segurança nas tomadas de decisões, houve uma melhora na apropriação dos custos envolvidos com a produção e comercialização, esta nova forma de custeio visa identificar os custos das atividades necessárias para a produção dos bens/serviços, e depois verificar quais destas atividades identificam-se com os bens/serviços produzidos em um determinado período, este sistema de custeamento é denominado custeio ABC.

Nesse contexto, este trabalho buscou responder se o sistema de custeio ABC aplicado a Ouricar Veículos de Ourinhos SP oferecerá um conjunto de informações para o processo decisório com melhor qualidade do que o atual sistema utilizado pela empresa?

Utilizou-se a hipótese de que o custeio ABC, se implantando na Ouricar Veículos, fornecerá um conjunto de informações para o processo decisório mais apropriado do que o oferecido pelo atual sistema de custeio utilizado pela empresa.

Para tanto o objetivo geral foi o de verificar se o custeio ABC aplicado a empresa oferece melhor nível de informações do que o atual sistema de custeio da empresa, descrevendo assim o atual sistema de custeio utilizado, identificando as vantagens da implantação do custeio ABC frente ao sistema de custeio atual encontrado, e por fim propondo um modelo de custeio ABC adaptado para as necessidades gerenciais da empresa.

A pesquisa foi desenvolvida através de um estudo de caso realizado na empresa Ouricar Veículos de Ourinhos/SP, visando disponibilizar um modelo de custeio ABC possível

de ser implantado nesta empresa. Modelo esse desenvolvido a partir da literatura específica e em estudos similares anteriormente desenvolvidos pelos autores da área de custos.

2- CUSTOS E OS SISTEMAS DE CUSTEIO

Consumir bens e serviços para a obtenção de benefícios, é um fato que acompanha a humanidade desde os primórdios da civilização. Os processos artesanais de produção levaram ao surgimento de empresas responsáveis por comercializar estes artesanatos na forma de escambo, isto levou ao aparecimento de grandes empórios e o desenvolvimento do comércio e de empresas de navegação o que proporcionou o desenvolvimento do transporte marítimo permitindo um elevado aumento na necessidade de produção. Todo esse processo de evolução culminou com a Revolução Industrial iniciada na Inglaterra em meados do século XVIII (DUTRA, 1995, p.15).

Empresas que produziam de forma simples (artesanal), tinham um controle exclusivamente feito por seus proprietários, quanto aos gastos gerados pela produção de seus bens ou serviços. Com o surgimento de novas tecnologias e um expressivo aumento de produção foi necessário criar-se métodos eficientes para organizar e controlar o equilíbrio nas “aplicações de capital e na manutenção dos sistemas produtivos para que todas as suas operações obtivessem resultados positivos” (DUTRA, 1995, p.16).

O escambo é considerado hoje como uma forma primitiva de comércio, foi através desta forma de comercializar que desenvolveu-se técnicas mais apuradas de produção e vendas de produtos e serviços. A forma de produção encontrada na época do comércio por meio de trocas, era o artesanato, e estes eram produzidos geralmente por famílias tendo em vista a própria sobrevivência (SILVA, 2001, p.101).

Com o aprimoramento da produção depois da invenção do tear a vapor o comércio começa a vencer as barreiras antes geradas pelas distâncias encontradas entre uma região e outra. Nesta época surge o comércio marítimo e os grandes empórios, e junto com eles a concorrência entre as indústrias (SILVA, 2001, p.101).

Após o desatinado meio de evolução ocorrido depois da Revolução Industrial a produção de bens tornou-se dinâmica e permitiu que a competitividade tornar-se um fator relevante quanto ao controle dos gastos com a produção e com a lucratividade pretendida pelas organizações. Como a sociedade havia se tornado capitalista as empresas passaram a necessitar de métodos para conhecer o quanto se gastava na produção dos bens para formarem o preço de venda e obter o controle de sua rentabilidade (CHIAVENATO, 2000, p.32).

Os processos de se obter os custos no período da Revolução Industrial era todo ele baseado nos custos diretos encontrados, girava tudo em torno de mão-de-obra e matériaprima, os custos indiretos eram praticamente inexistentes e não eram levados em consideração. Esta forma de se custear satisfazia as necessidades gerenciais por se tratar de um só produto na linha de produção (NAKAGAWA, 1993, p.36-37).

O problema com o tratamento dos custos indiretos surge juntamente com a diversificação dos bens produzidos pelas indústrias e de serviços agregados aos produtos dentro de uma linha produtiva. É nesse momento que os sistemas de custos evoluem procurando adequar os custos indiretos de fabricação aos produtos de uma forma racional para que cada unidade produzida absorva parte dos custos indiretos. Com essa forma inovadora de se obter o custo dos produtos, as empresas passaram a ter um excelente controle de produção, comercialização e estocagem de seus produtos/serviços (MARTINS, 2000, p.84-85).

Atualmente as empresas utilizam informações contábeis para aprimorar o processo decisório, com objetivo de desvincular as informações contábeis apenas para o controle das despesas e estoques existentes na organização.

As informações contábeis úteis para o gerenciamento são extraídas através de sistemas de custos denominados custeios. Os custeios consistem em apropriar todos os custos e despesas geradas para a produção dos bens e dos serviços. Os custeios são responsáveis por mensurar a quantidade proporcional de custos relevante a cada unidade de produto/serviço.

Existem diversas maneiras de se fazer custeios, as mais conhecidas são o custeio por absorção e a departamentalização, surgidas no período revolucionário, estes métodos ocorrem com mais frequência nas organizações. O custeio por absorção e a departamentalização são métodos muito eficientes para a elaboração dos custos, porém, são métodos que utilizam-se da arbitrariedade para a alocação dos custos indiretos envolvidos na produção de bens e serviços. A arbitrariedade pode gerar distorções nas informações geradas por estes sistemas de custos, ocasionando decisões equivocadas quanto a produção e comercialização MARTINS (2000, p.19).

Os principais fundamentos para o entendimento dos custos são segundo Leone (1996, p.11) a capacidades das empresas agregarem valor à matéria-prima de seus produtos e de que qualquer atividade econômica exercida está sob a influência de gastos com a produção e a lucratividade.

Quando se trata de custos, é comum que se encontrem dificuldades para distinguir as diferenças na nomenclatura contábil, custo é sinônimo de gasto? Custo e despesa são a mesma coisa? E todas essas colocações segundo Martins (2000, p.24) podem ser confundidas com desembolso. Pode-se observar no quadro 1 as especificações de cada uma das terminologias contábeis.

Quadro 1: Especificações das Terminologias Contábeis

Terminologia:	Especificação:
Gastos	São todos os esforços financeiros que as organizações fazem para obter bens ou serviços, geralmente esses esforços são feitos na forma de entrega ou promessa de entrega de dinheiro.
Investimentos	São gastos realizados para a melhoria ou prolongamento de vida útil de “antigas” máquinas e equipamentos visando benefícios futuros.
Custos	Gastos relativos a bem e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços
Despesas	Bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços
Perda	Ocorrem quando bens ou serviços são consumidos de forma anormal ou involuntária.

Fonte: Adaptado de Martins (2000).

Os sistemas de custos foram criados para resolver os problemas encontrados para identificar principalmente a relação entre os custos indiretos e o preço de comercialização dos produtos/serviços. É de responsabilidade dos sistemas de custos, apropriarem as estimativas organizacionais com os verdadeiros acontecimentos socioeconômicos que incidem diretamente na relação da empresa com o ambiente externo (LEONE, 2000, p 26-27).

Atualmente os sistemas de custos são segundo Crepaldi (1999, p.16), muito mais do que um sistema de controle entre gastos e lucratividade, os sistemas de custos são métodos capazes de apoiar as empresas quanto as suas tomadas de decisão.

2.1- Custeio por absorção

Como o próprio nome sugere o custeio por absorção é aquele onde cada unidade de produto ou serviço produzido é responsável por absorver parte dos custos diretos e indiretos, incorridos na fabricação destes produtos/serviços (LEONE, 1996, p.238).

De acordo com Martins (2000, p.42) o custeio por absorção é adotado pelas empresas para atender as necessidades fiscais quanto ao imposto de renda, mais, apesar de ser uma ferramenta aceita pelo fisco, pode gerar informações que precipitem a decisão empresarial por causa das distorções geradas na elaboração do custeio. Desta forma é necessário que se evite

este sistema para tomadas de decisão quanto a fabricação e comercialização de bens e serviços.

As distorções ocorrem, devido a separação dos custos sejam fixos ou variáveis diretos ou indiretos das despesas, este sistema de custeamento apropria os custos proporcionalmente aos produtos/serviços e as despesas são eliminadas do processo de rateio, sendo, deduzidas diretamente do resultado bruto do período (VICECONTI e NEVES, 1995, p.17).

Segundo Viceconti e Neves (1995, p.45) existe um aspecto menos arbitrário de se fazer o rateio dos custos entre os produtos/serviços. Esta forma de se custear consiste em dividir a linha de produção em departamentos com o objetivo de diminuir a quantidade de custos indiretos relacionados com produtos/serviço. Apesar de alguns custos serem considerados indiretos aos produtos, são diretos aos departamentos.

Os departamentos devem ser considerados como de produção e de serviço, o quadro 2 identifica alguns exemplos destes departamentos.

Os departamentos de produção são aqueles que atuam diretamente na transformação dos produtos/serviços. E os departamentos de serviço, são todos aqueles responsáveis por dar apoio ou suporte aos departamentos de produção (VICECONTI e NEVES, 1995, p. 45)

Este sistema de custos, então, recebe o nome de departamentalização, e se difere do custeio por absorção convencional por considerar os departamentos responsáveis pelos custos incorridos (VICECONTI e NEVES, 1995, p.46).

Quadro 2: Departamentos de produção e de serviço

Departamentos de Produção	Departamentos de serviços
- corte; -aplainamento; -montagem; -tapeçaria; -acabamento -usinagem; -pintura; -moagem; -perfuração; -galvanização; -malharia; -mistura; -engenharia -engarramento	-manutenção; -almoxarifado; -administração da fábrica; -limpeza; -expedição; -controle de qualidade.

Fonte: Adaptado de Viceconti e Neves (1995).

De acordo com Mauad (2001, p.9) a tarefa de se dividir os departamentos em de produção ou de serviço pode acarretar problemas quanto a apropriação dos custos dos departamentos de serviços que não se envolvem diretamente com os produtos. A solução encontrada para esta situação foi a hierarquização dos departamentos, organizando-os de forma a não receber rateio de nenhum departamento de produção procurando sempre a situação inversa direcionando o custos dos departamentos de serviços para os de produção.

2.2- Custeio variável

O custeio variável tem por função separar todos os gastos de acordo com a sua variação em relação ao volume de produção da empresa, estes gastos são classificados em fixos e variáveis e são identificados conforme a sua oscilação perante o nível produtivo gerado em um determinado período (CREPALDI, 1999, p.150).

Este sistema de custeio é também conhecido como custeio direto e não pode ser confundido com custos diretos que são o resultado da soma de todos os custos diretos relacionados a produtos/serviços, que geralmente são mão-de-obra direta e matéria-prima (CREPALDI, 1999, p.151).

O tratamento dado aos custos fixos, pelo custeio variável, é o mesmo dado as despesas, ou melhor, todos os custos fixos são considerados despesas por não dependerem do volume produtivo para que ocorram. Em se tratando de custos variáveis, estes serem alocados diretamente ao custo dos produtos (CREPALDI, 1999, p.151).

Um conceito muito importante em relação ao custeio variável é a margem de contribuição, como no custeio variável todos os custos e despesas variáveis são deduzidas da receita das vendas, o número resultante indica qual foi a parcela de contribuição que cada produto/serviço gerou no momento da sua comercialização para o lucro da empresa. “A margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixas da empresa e proporcionará o lucro” (CREPALDI, 1999, p.153).

3. CUSTEIO ABC

O critério de custeio ABC é um sistema de custos que se diferencia dos métodos convencionais de custeio pela sua forma de aplicação e distribuição dos custos indiretos dentro das organizações. A principal característica do custeio ABC é considerar as atividades desenvolvidas como fonte originária de custos aos produtos/serviços, os métodos mais comuns de custos se baseiam em custos de mão de obra direta e matéria prima para direcionar os custos aos produtos/serviços, e que o volume de produção, quando na verdade, segundo Cooper (1998) apud Lima (2003, p.36) os custos variam de acordo com a sazonalidade e

complexidade do produto e não com a quantidade produzida. Não que métodos como custeios por absorção e departamentalização sejam ineficazes, o que acontece segundo Lima (2003, p. 37) “é que estes critérios de custeio foram desenvolvidos em épocas onde os custos indiretos eram insignificantes em quantidade, para que gerassem distorções e descontrole na análise dos resultados.”

Ao contrario do que as pessoas possam pensar o custeio ABC não é um sistema perfeito, em alguns momentos de sua aplicação é inevitável a utilização da arbitrariedade, para Martins (2000, p.93) o ABC enfoca cada etapa do processo como um centro de custos, onde, cada atividade de transformação, agregará custos aos produtos, sendo assim, a arbitrariedade será utilizada de forma mais distinta e sucinta, fornecendo um custo mais próximo do real, permitindo ao administrador uma visão mais clara sobre a vida financeira da organização.

O ABC se revela uma importantíssima ferramenta de gestão empresarial, na visão de Kaplan (1999) apud Lima (2003, p. 38), permitindo maior exatidão na elaboração dos custos dos produtos, esta informação é de extrema importância para elaborações de orçamentos mais precisos e decisões quanto a preços, descontos, lucratividade, margem de contribuição. Outro aspecto importante, quanto a utilização do ABC é que para estabelecer o controle dos custos, este método analisa e avalia as atividades necessárias para a produção de produtos e serviços identificando os seus custos e quais atividades podem ser melhoradas e se há alguma que pode ser descartada, de acordo com Leone (2000, p.257) estas atividades são responsáveis por consumir os recursos de uma empresa e desta forma os recursos devem ser apropriados da melhor maneira dentro de cada atividade, e atividades que estejam consumindo recursos e não estejam contribuindo adequadamente para a elaboração dos custos diretamente ligados aos produtos, devem ser diminuídas e se possível eliminadas. Casanova e Vargas (1995) apud Leone (2000, p. 255) concluem que o ABC é “uma nova forma de medir custos, mediante a distinção de gastos na atividade”.

3.1- Características básicas do custeio ABC

Conforme já foi observado no item anterior, o ABC tem como principal característica considerar as atividades desenvolvidas como geradoras de custos através do consumo de recursos necessários para a sua execução. Porém, o critério de custeio ABC, possui varias características que podem ser observadas também em métodos convencionais de custeamento. Estes métodos convencionais (custeio por absorção e departamentalização) enfocam todas as despesas e custos diretos e indiretos e distribuem de forma igual a todas as unidades de produtos produzidos.

O critério ABC se utiliza destes mesmos métodos para distribuir os custos, só que para Leone (2000, p.257) ao invés de focar os produtos, foca as atividades necessárias para desenvolver, produzir e comercializar os produtos e depois define por quais destas atividades os produtos foram submetidos para assim distribuir os custos das atividades para os produtos.

Apesar da técnica de custeio baseado na atividade, permitir uma melhor análise dos custos de produção, Leone (2000, p.262) afirma que esta técnica não pode ser considerada adequada para todos os tipos de empresa, pois, a função de qualquer método de custeio é fornecer informações úteis ao gerenciamento e as tomadas de decisão. Se as informações geradas pelo custeio ABC não forem válidas para o gerenciamento organizacional, não é necessária a implantação deste critério de custeio.

Lima (2001, p.37) aponta que as três áreas chave do ABC são a “diferenciações dos custos dos produtos”, “atividades e seus direcionadores” e “identificação de oportunidades para melhorias a partir de custos que não adicionam valor”, estas três áreas podem ser mais bem observadas no processo de aplicação do critério ABC.

3.2- Aplicação do custeio ABC

O critério ABC é um método que exige total flexibilidade da empresa, para que seja possível a sua aplicação. Este critério visa fornecer informações detalhadas dos processos e dos custos existentes em cada atividade exigida para elaboração de um produto, tendo em vista o detalhamento, a aplicação do custeio ABC é complexa e de difícil aceitação pelas empresas, que muitas vezes não se interessam em desenvolver o sistema por afirmarem que os custos de aplicação superam os benefícios gerados, a primeiro momento os custos de implantação do ABC, conforme Nakagawa (1994) apud Leone (2000, p.255) podem superar os benefícios, porém, o sistema ABC visa retorno à longo prazo e desta forma os custos de aplicação superam os benefícios iniciais como qualquer investimento à longo prazo.

Para que uma empresa obtenha sucesso com a aplicação do ABC é necessário que se tenha claramente definido os objetivos a serem alcançados. Segundo Martins (2000; p.103) se o custeio ABC for utilizado com objetivo de custear os produtos, este não apresentará significativas alterações em relação aos custos fornecidos pelos critérios mais comuns de custeio. O primeiro passo para que sejam percebidas as características do critério ABC, de acordo com Martins (2000, p.100) é dividir as empresas em centros de custos responsáveis por desenvolver: “tarefa” parte de alguma atividade, ou uma atividade completa, ou ainda uma “função” um conjunto de atividades. Após a definição dos centros de custos é necessário

identificar e selecionar os direcionadores de custos de cada centro de custo, estes direcionadores, são fatores que possibilitam que as atividades sejam realizadas e ou explicam o porquê as atividades acontecem.

Martins (2000, p.103) classifica os direcionadores como: “direcionadores de recursos” e “direcionadores de atividades”. A escolha dos direcionadores é um momento que exige do responsável pela organização um profundo conhecimento de todos os processos organizacionais, para que seja possível o maior detalhamento nas informações que futuramente serão geradas pelo custeio ABC, pois, segundo Martins (2000, p.104) os direcionadores de recursos distribuem valores às atividades e os direcionadores de atividades distribuem valores aos produtos.

3.3- Segunda fase do custeio ABC

As etapas do processo de pesquisa realizadas até o momento, mostraram-nos que o sistema ABC, iniciou-se como objeto de aplicação aos departamentos da empresa, segundo Martins (2000, p.304) esta abordagem de aplicação caracteriza a primeira geração do custeio ABC. A aplicação do critério ABC aos departamentos aconteceu durante o desenvolvimento deste sistema de custos e permitiu que este fosse aperfeiçoado e de possível aplicação à todas as áreas da empresa, iniciando o processo com uma visão horizontal da organização, onde, as atividades são interdependentes, ou seja, a execução de uma atividade leva a execução da próxima até que se complete o ciclo de atividades necessárias para a realização da produção de um produto/serviço. “A visão horizontal permitiu que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades” (MARTINS, 2000, p.305).

As informações geradas pelo custeio ABC permitem ao administrador, um conhecimento detalhado dos processos organizacionais, e torna mais fácil a percepção de falhas nestes processos, o que permite mais segurança nas tomadas de decisão quanto a mudanças nestes processos. Ao analisar as etapas de seleção de direcionadores, Martins (2000, p.305) afirma que cada centro de custos é minuciosamente observado e com isso o ABC pode já na sua fase de implantação proporcionar economias, e justificar as relações custo benefícios de um projeto.

Para Martins (2000, p.306) o critério ABC pode gerar um numero infinito de informações, desta forma é necessário que se conheça muito bem para quais finalidades se

deseja utilizar este critério, e assim definir os direcionadores mais adequados para a obtenção das informações desejadas para um efetivo gerenciamento eficaz dos custos.

4- ESTUDO DE CASO

A Ouricar foi fundada em 1984 por Leonildo Buticnoli e Otávio Adami e sua atividade destinava-se nessa época ao comércio de veículos, peças e acessórios e serviços de oficina. Em 1985 a empresa passa por um processo de mudanças no seu quadro social, nessa data ingressam como sócios da empresa, José Cantarello, José Luiz Holanda, Neide de Oliveira Adami, essa mudança ocorreu devido ao falecimento do senhor Otávio Adami. No ano seguinte quem se retira da sociedade é Leonildo Biticnoli e em 1994 é a vez de José Luiz Holanda deixar a empresa, nessa mesma época inclui-se na sociedade Suely Regina Adami Cantarello e forma a atual sociedade juntamente com José Cantarello.

A empresa passou por um processo de expansão em março de 1996 com a abertura de uma filial em Santa Cruz do Rio Pardo abrangendo uma maior fatia do mercado de veículos novos, em 1999 abre a GMC caminhões ganhando o mercado de veículos pesados às atividades desta empresa se findam em 2002 devido à decisão da GM em parar a fabricação deste tipo de veículo. A empresa contava até o ano de 2004 com uma filial em Marília SP, a Ouricar veículos é parceira da Cantarello veículos e formam assim o grupo Ouricar, a Cantarello veículos tem sede em Santo Antônio da Platina PR com filial em Cornélio Procópio PR, pertencem ainda ao grupo Ouricar a Ouripar com sede em Paraguaçu Paulista SP com filial em Rancharia SP.

O grupo Ouricar tem hoje um total de seis concessionárias de veículos sendo responsáveis pelo comércio de veículos novos da marca Chevrolet e pelo comércio de veículos seminovos multi-marcas, todas as empresas pertencentes ao grupo contam com loja completa de peças e oficinas especializadas em Chevrolet.

De acordo com a Sra Maria Luiza dos Santos Pitarelo, contadora da empresa, a relação entre a empresa e os sistemas de custeamentos não são considerados objetos de grande relevância para tomada de decisões, as informações geradas por tais sistemas são utilizadas para a apropriação dos controles de estoques e o cumprimento das exigências fiscais da empresa. “O sistema de custos é utilizado para desenvolver a contabilidade e medir as oscilações ocorridas nas vendas dos períodos”.

Estes sistemas trabalham muito pouco preocupados em captar o real gasto da empresa em relação aos produtos e serviços oferecidos, estes sistemas preocupam-se mais com o

cumprimento das metas estabelecidas pela montadora. Para que os custos sejam registrados de forma organizada, o sistema de custos utilizado no padrão da montadora é a departamentalização com a finalidade de obedecer toda a legislação vigente a respeito da contabilidade e da fiscalização tributária. Este parâmetro de utilização é correto na visão de Martins (2000, p.42) como já referido anteriormente.

Porém, segundo Maria Luiza, a empresa não tem como ter certeza dos seus custos para poder obter precisão nas tomadas de decisões utilizando-se deste sistema de custos, o déficit de informações, causa problemas relacionados com o emprego dos recursos necessários para o desenvolvimento das atividades existentes dentro da organização e impedindo assim o pleno funcionamento da empresa em relação aos setores determinantes na geração dos custos indiretos. “A empresa tem interesse em novas formas de custeio justamente por compreender que seu sistema atual não fornece a segurança necessária para a decisão gerencial”.

A empresa encontra-se dividida nos seguintes departamentos: Administração, Peças, Vendas de veículos novos e usados e Serviços.

A administração é responsável por tratar as informações e direciona-las ao alcance dos objetivos da organização, é no departamento de administração que se encontra o setor de contabilidade que faz todo o levantamento dos custos existentes dentro da organização. O departamento de peças é responsável em fazer todo o controle dos estoques de peças, é este departamento que faz todos os pedidos e recebimentos de mercadorias, além das venda em balcão dentro da concessionária, em relação a formação dos custos este departamento responsabiliza-se em fornecer todas as requisições referentes ao departamento de serviços, e todas as movimentações de estoques geradas diariamente.

No departamento de venda a responsabilidade de buscar o cliente, é o grande objetivo da empresa, e neste local da empresa que se definem todas as estratégias de abordagem e atendimento aos clientes, o alcance das metas financeiras da empresa também dependem do departamento de vendas cumprir as suas cotas de comercialização. Contribui com a formação dos custos de acordo com a quantidade vendida.

O departamento de serviços da empresa é o que mais contribui para as distorções geradas nesta empresa, por abrigar o maior número de atividades exercidas pela organização. Este departamento é o único dentro da empresa que necessita da subdivisão em setores para que não se desorganize em relação aos controles exigidos pelos proprietários. Atualmente encontra-se dividido nos seguintes setores: Funilaria, Pintura, Elétrico e Mecânico. Em toda a empresa, o tratamento dos custos indiretos é feito através do rateio utilizando-se apenas a

proporcionalidade entre a área ocupada pelo departamento e a quantidade total dos custos indiretos. Os departamentos ocupam respectivamente: departamento de administração 20%, vendas 40%, peças 10%, serviços 30%, conforme quadro 3.

Quadro 3: área ocupada por cada departamento.

Área total da empresa (m ²)	Área departamento de Administração (m ²)	Área departamento de vendas (m ²)	Área departamento de Peças (m ²)	Área departamento de serviços (m ²)
10.000	2000	4000	1000	3000
100 %	20%	40%	10%	30%

Fonte: Empresa Ouricar Veículos.

O déficit de informações a nível gerencial em relação aos custos empresariais, causa a falsa idéia de que os departamentos sejam rentáveis, mais que na verdade podem se tornarem muito mais competitivos e serem mais bem aproveitados pela organização em se tratando de uma empresa que sofre muito com a competitividade brutal existente no mercado de veículos. Conforme observa Martins (2000, p.93).

O critério utilizado para se estabelecer rateio dos custos indiretos incidentes à cada departamento foi desenvolvido a partir da medição das instalações realizada pelo corpo de bombeiros visando a adequação das instalações em relação a brigada de incêndios, quantidade de extintores e hidrantes, esta medição estava voltada para o atendimento da legislação referente a segurança mínima no trabalho.

O estabelecimento desta forma de distribuição não foi em momento algum voltado para que gerasse informações possíveis de ser utilizadas por um sistema de custos. O preparo do custeamento está sendo realizado de forma equivocada e as informações imprecisas decorrem deste meio impróprio de se extraí-las, o que ressalva mais uma vez o pensamento de Martins (2000, p.103).

Toda a captação das informações para se identificar os custos existentes dentro desta empresa é feita de acordo com um padrão estabelecido pela GM mundial, este padrão é direcionado a cada departamento da empresa de modo que absorvam parte dos custos gerados. Este sistema de se custear pode gerar falhas em relação às informações para a tomada de decisão quanto ao preço de vendas dos produtos/serviços quanto à alocação de recursos para os departamentos e impede assim o pleno funcionamento das atividades essenciais da empresa.

Um exemplo claro de distorções com relação aos custos identificados na empresa é verificado no método no qual é feito o custo das peças, onde se trabalha com o custo médio das três últimas compras desta mercadoria. Este método pode ser visualizado no quadro 4.

Quadro 4: Sistema de formação de custos do departamento de compras.

Produto	Compra 1 (+)	Compra 2 (+)	Compra 3	(/3) Custo médio
Faixa de Freio	R\$ 45,00	R\$ 48,30	R\$ 37,98	R\$ 46,76
Lanternas	R\$ 35,24	R\$ 27,80	R\$ 38,32	R\$ 33,79
Amortecedores	R\$ 87,50	R\$ 93,71	R\$ 102,00	R\$ 94,41

Fonte: Empresa Ouricar Veículos de Ourinhos.

Este sistema necessitaria ser apurado individualmente a cada caso de acordo com o seu custo real para uma clareza plena dos custos fornecidos pelo sistema, outra forma de se reduzir as distorções seria o emprego da média ponderada que envolve todas as compras realizadas no período e não este método falho de se trabalhar apenas com os últimos três pedidos feitos de determinado item do estoque.

O sistema de custeio ABC é responsável por diminuir a arbitrariedade utilizada na formulação dos critérios de distribuição dos custos indiretos. Este sistema de custeamento faz uma tentativa de transformar a maior parte dos custos indiretos em diretos aos produtos e serviços, este processo de transformação dos custos se deve ao conhecimento exigido pelo sistema com relação aos reais consumos de recursos empregados a cada atividade exercida pela organização durante o seu processo produtivo. Desta maneira o detalhamento das informações geradas pelo custeio ABC permite um melhor desempenho na utilização da informação como suporte às ferramentas gerenciais.

O custeio ABC vai fornecer à organização, uma base sólida e fundamentada para a tomada de decisão gerencial, por se tratar de meios de coleta de informações voltados ao sistema de custos e que visam o pleno desenvolvimento das atividades responsáveis por consumirem os recursos empregados dentro da empresa.

O ABC responsabiliza-se ainda por identificar as atividades que podem ser abolidas dos processos organizacionais ou revisadas em relação aos seus métodos de realização, evitando desperdícios de recursos, maximizando o emprego do dinheiro tornando os processos simplificados e /ou mais eficientes. De acordo com a afirmação de Kaplan (1999) apud Lima (2003, p. 38).

O modelo ABC proposto a seguir, procurou definir quais as atividades necessárias para a elaboração da prestação dos serviços existentes dentro da organização, outro aspecto abordado pelo modelo foi identificar os recursos necessários para o desempenho dessas atividades.

A interpretação do modelo deve considerar que toda atividade é responsável por consumir os recursos da organização e que todo recurso consumido gera custos conforme o apresentado

por Leone (2000, p.257). O modelo não apresenta valores sendo de responsabilidade da organização estabelecer-los no momento da aplicação do sistema de custeio ABC.

4.1- Modelo ABC proposto para a empresa

4. 1.1- Departamento de serviços

Setor de funilaria - O setor de funilaria tem por função recuperar peças danificadas em acidentes, trocar peças sem possibilidade de recuperação, proporcionando ao cliente o conforto de ter o seu veículo em condições normais de uso no menor tempo e com a maior perfeição possível, a execução destas funções inerentes à funilaria, causam inevitavelmente danos à pintura do veículo, tendo assim que ser acabados em outro setor. As descrições das atividades e os recursos poderão ser observados nos quadros 5, 6 e 7.

Quadro 5: Identificação de atividades e recursos de funilaria

Atividades	Recursos
Preparação de Ferramentas	Mão-de-obra, ferramentas
Desmontagem	Ferramentas específicas de desmontagem/montagem, mão-de-obra de um auxiliar de funileiro.
Recuperação ou troca de peça danificada.	Ferramentas específicas de funilaria, solda oxigênio, solda mig, mão-de-obra de funileiro.
Lixamento	Mão-de-obra de funileiro, lixa ferro nº50
Aplicação de massa corretiva	Mão-de-obra de auxiliar de funileiro, massa especial para cobertura de defeitos.
Lixamento fino	Mão-de-obra de funileiro, lixa ferro nº80
Montagem (ocorre após pintura)	Ferramentas específicas de montagem, mão-de-obra de funileiro e auxiliar.

Quadro 6: Identificação de direcionadores de recursos de funilaria

Recursos	Direcionadores de recursos
Mão-de-obra	Quantidade de horas/homem utilizada
Ferramentas	Tipos e número de ferramentas utilizadas
Ferramentas específicas de funilaria, solda oxigênio, solda mig.	Complexidade da realização da tarefa, nº de soldas feitas, nº de arames de solda, nº cilindros de oxigênio, consumo em kw/hora da solda mig.
Lixas de desbaste	Nº de lixas nº50
Massa corretiva	Quantidade de massa verificada em kg, nº cereoide de aplicação, nºde catalisadores.
Lixa de desbaste fino	Nº de lixas nº80
Montagem	Nº de ferramentas.

Quadro 7: Identificação de direcionadores de atividades de funilaria

Atividades	Direcionadores de atividades
Preparação de ferramentas	Nº de ferramentas
Desmontagem	Nº de desmontagens
Recuperação ou troca de peça danificada.	Grau de danos causados, nº de peças substituídas
Lixamento	Nº de lixamentos
Aplicação de massa corretiva	Nº de aplicações
Lixamento fino	Nº de lixamentos

Setor de Pintura - O próximo setor do departamento de serviço a ser analisado é o de pintura. Este setor é a etapa seguinte ao processo de funilaria todo o acabamento final das peças recuperadas ou trocadas pela funilaria, são acabadas no setor de pintura, o acabamento é de precisão com o objetivo de aproximar ao máximo das características originais do veículo. Os quadros 8,9 e 10 demonstram as atividades e os recursos empregados neste setor.

Quadro 8: Identificação de atividades e recursos de pintura

Atividades	Recursos
Correção precisa de defeitos da funilaria.	Massa poliéster, lixa 220, mão-de-obra de auxiliar de pintura
Aplicação de primer para pré-cobertura da peça a receber pintura	Compressor, pistola de pintura, primer, mão-de-obra de pintor.
Correção com massa rápida	Massa rápida, cereleoides
Lixamento do excesso de rápida	Lixa d'água 320, água, mão-de-obra
Preparação de tinta.	Tinta, catalisador, mão-de-obra de pintor
Acerto de tonalidade da tinta	Bases primárias de tinta, mão-de-obra de pintor
Pintura	Compressor, pistola de pintura, cabine de pintura, mão-de-obra de pintor.
Secagem da tinta	Cabine de pintura
Preparação de verniz	Verniz, catalisador, mão-de-obra de pintor.
Aplicação do verniz	Compressor, pistola de pintura, cabine de pintura, mão-de-obra de pintor
Secagem do verniz	Cabine de pintura
Polimento da peça repintada	Massa para polir, politriz, flanela de polimento, estopa, cera auto brilho.

Quadro 9: Identificação de direcionadores de recursos para pintura

Recursos	Direcionadores de recursos
Massa poliéster	Quantidade em Kg.
Lixas 220/320	Nº de lixas
Mão-de-obra pintor/auxiliar	Nº de horas/homem
Compressor	Quantidade de Kw/hora, nº de horas
Pistola de pintura	Nº de aplicações
Tinta	Quantidade em Litros
Catalisador	Quantidade em ml
Bases primárias de tintas	Quantidade em gotas
Cabine de pintura	Quantidade de Kw/hora, nº de horas

Quadros 10: Identificação direcionadores de atividades de pintura.

Atividades	Direcionadores de atividades
Correção precisa de defeitos da funilaria.	Nº de correções
Aplicação de primer para pré-cobertura da peça a receber pintura	Nº de aplicações
Correção com massa rápida	Nº de correções
Lixamento do excesso de rápida	Nº de lixamentos
Pintura	Nº de pinturas
Secagem da tinta	Tempo necessário a cada tipo de tinta

Setor elétrico - O setor elétrico responsabiliza-se por corrigir possíveis defeitos ocorridos nos sistemas elétricos dos veículos, que podem gerar problemas maiores como

incêndios, por exemplo. O setor elétrico além dos reparos realiza a instalação de itens opcionais nos veículos como, por exemplo: Vidros e travas elétricos, sensores, e todos os itens eletrônicos disponíveis para os automóveis. A visualização das atividades e recursos deste setor se observada nos quadros 11,12 e 13.

Quadro 11: Identificação de atividades e recursos do setor elétrico

Atividades	Recursos
Diagnósticos de problemas	Aparelho de aferições eletrônicas, mão-deobra de eletricista.
Desmontagem/montagem	Ferramentas, mão-de-obra eletricista
Troca de cabos elétricos	Cabos substitutos, ferramentas.
Troca de fusíveis	Fusíveis substitutos
Troca de lâmpadas	Lâmpadas substitutas
Regulagem de injeção eletrônica	Aparelho aferidor e regulador de injeção eletrônica.
Ajuste de ignição	Equipamento específico de ajuste de ignição.
Troca de botões danificados	Botões substitutos
Instalação de itens opcionais	Itens a serem instalados,mão-de-obra

Quadro 12: Identificação de direcionadores de recursos do setor elétrico

Mão-de-obra	Quantidade horas/homem
Aparelho de aferições eletrônicas	Tempo de utilização, tipos de aferições
Ferramentas	Quantidade de ferramentas
Cabos elétricos	Quantidade de cabos, tipo de cabos
Fusíveis	Quantidade de fusíveis, tipo de fusíveis
Lâmpadas	Quantidade de lâmpadas, tipo de lâmpadas
Aparelho aferidor e regulador de injeção eletrônica	Tempo de utilização, complexidade da execução, tipo de injeção eletrônica
Aparelho específico de ajuste de ignição	Tipo de ignição, tempo de utilização
Botões substitutos	Nº de botões a serem substituídos
Itens opcionais	Nº de itens opcionais a serem instalados

Quadro 13: Identificação das atividades do setor elétrico

Diagnóstico de problemas	Nº de diagnósticos
Desmontagem/montagem	Nº de desmontagem/montagem
Troca de cabos elétricos	Nº de troca de cabos
Troca de fusíveis	Nº de troca de fusíveis
Troca de lâmpadas	Nº de troca de lâmpada
Regulagem de injeção eletrônica	Nº de regulagem de injeção eletrônica
Ajuste de ignição	Nº de ajustes de ignição
Troca de botões danificados	Nº de troca de botões
Instalação de itens opcionais	Nº de instalações de itens opcionais

Setor de mecânica - O setor tem por finalidade atender a necessidade da empresa em realizar manutenção de entrega de produtos novos, efetuação de reparos em motores danificados da marca GM, prestação de serviços de alinhamento e balanceamento. No tratamento direto ao cliente o setor de mecânica responsabiliza-se por transmitir a confiança de que as condições de funcionamento do automóvel são sempre em perfeitas. A visualização das atividades e recursos deve ser feita através dos quadros 14,15 e 16.

Quadro 14: Identificação das atividades e recursos do setor de mecânica

Atividades	Recursos
Diagnostico de problema	Aparelhos para diagnóstico e mão-de-obra.
Montagem/desmontagem	Ferramentas, mão-de-obra de mecânico.
Substituição de equipamentos de motor	Equip. de motor substitutos, mão-de-obra.
Substituição dos equipamentos de câmbio	Equip. de câmbio substitutos mão-de-obra.
Substituição de itens de suspensão	Itens substitutos, mão-de-obra.
Alinhamento	Máquina p/ alinhamento, mão-de-obra
Balanceamento	Máquina de balanceamento, chumbo para calibragem de peso.
Revisões periódicas em veículos na garantia	Ferramentas, rec. diagnostico, mão-de-obra.

Quadro 15: Identificação dos recursos do setor de mecânica

Recursos	Direcionadores de recursos
Mão-de-obra	Quantidade de horas/homem
Aparelhos de diagnósticos	Tipo de aparelho, tempo de utilização, quantidade de aparelhos, depreciação
Ferramentas	Tipo de ferramentas, complexidade de utilização.
Equipamentos de motor	Nº de equipamentos substituídos
Equipamentos de câmbio	Nº de equipamentos substituídos
Itens substitutos p/ suspensão	Nº de itens substituídos
Máquina de alinhamento	Consumo em Kw/hora, tempo de utilização, depreciação
Máquina de balanceamento	Consumo em Kw/hora, tempo de utilização, depreciação
Chumbo para calibragem de peso	Quantidade de chumbo em Kg
Itens substitutos p/ novo tipo de combustível	Nº de itens substitutos
Equipamento bi-combustível	Nº de equipamentos

Quadro 16: Identificação das atividades do setor de mecânica

Atividades	Direcionadores de atividades
Diagnostico de problema	Nº de diagnósticos
Montagem/desmontagem	Nº de montagem/desmontagem
Substituição de equipamentos de motor	Nº de substituições
Substituição dos equipamentos de câmbio	Nº de substituições
Substituição de itens de suspensão	Nº de substituições
Alinhamento	Nº de alinhamentos

Departamento de peças - O departamento seguinte a ser analisado é o de peças, que tem como função realizar atendimento face a face, no balcão e via internet, cabe a este departamento também controlar os estoques e atender a demanda de materiais utilizados pelo departamento de serviços. A descrição das atividades e recursos utilizados neste departamento podem ser observados nos quadros 17,18 e 19.

Quadro 17: Identificação de recursos e atividades do departamento de peças

Atividade	Recursos
Atendimento face a face	Veículo, catalogo, computador, mão-de-obra de vendedor.
Atendimento de balcão	Catalogo computador, mão-de-obra vendedor.
Atendimento via internet	Computador, mão-de-obra de vendedor.
Controle de estoque	Software de controle de estoques
Controle de movimentação de mercadorias	Telefone, veículo, mão de obra de gerente de venda de peças.
Recebimento de mercadoria	Computador, mão-de-obra de almoxarife.
Repasse de informações p/ administração	Software de controle de dados, mão-de-obra de gerente de venda de peças.
Controle do ponto de pedido	Software de controle de estoques
Atendimento ao departamento de serviços	Mão-de-obra de almoxarife

Quadro 18: Identificação dos recursos do departamento de peças.

Recursos	Direcionadores de recursos
Veículo	Consumo em km/litro, quantidade de km rodados, depreciação.
Catalogo	Nº de consultadas.
Computador	Consumo em kw/hora, quantidade de horas.
Mão-de-obra gerente de venda de peças/vendedor/almoxarife	Horas/homem, nº de horas utilizadas para desenvolver a tarefa.
Telefone	Quantidade de telefonemas do departamento
Software controle de estoques/controle de dados	Nº de planilhas geradas pelo sistema

Quadro 19: Identificação das atividades do departamento de peças

Atividades	Direcionadores de atividades
Atendimento face a face	Nº de atendimentos face a face
Atendimento de balcão	Nº de atendimentos de balcão
Atendimento via internet	Nº de atendimentos via internet
Controle de estoque	Tempo de giro de estoque
Controle de movimentação de mercadorias	Nº de entregas de pedidos, nº de pedidos.
Recebimento de mercadoria	Nº de recebimento de mercadorias
Repasse de informações p/ administração	Nº de planilhas enviadas p/ administração
Controle do ponto de pedido	Nº de utilização do estoque de segurança
Atendimento ao departamento de serviços	Nº de requisições do depto. de serviços.

Departamento de vendas - A análise das atividades empresariais prossegue com a distribuição das atividades e recursos do departamento de vendas de carros novos e usados. Este departamento é o maior responsável pela lucratividade da empresa, e o que determina a atividade econômica da organização, sendo de sua competência à busca por novos cliente e cumprimentos de metas de comercialização veículos. O emprego das atividades e recursos são verificados através dos quadros 20,21 e 22.

Quadro 20: Atividades e recursos do departamento de vendas.

Atividades	Recursos
Atendimento ao cliente pessoa física	Computador, telefone, tabela de preço/desconto, fax, telefone celular, habilidade do vendedor
Atendimento pessoa jurídica	Computador, telefone, tabela de preço/desconto, fax, telefone celular, habilidade do vendedor
Realização de campanhas de venda	Parcerias, campanhas publicitárias, uso extensivo de mão-de-obra.
Busca ao cliente	Pesquisa de mercado
Atendimento pós-venda	Telefone, computador, atendimento direto

Quadro 21: Identificação dos recursos utilizados no departamento de vendas.

Recursos	Direcionadores de recursos
Computador	Consumo kw/hora, nº de horas
Telefone	Quantidade de telefonemas do departamento.
Fax	Quantidade de fax emitido/recebidos
Habilidade do vendedor	Nº de treinamento/nº de vendas do período.
Tabela de preço e desconto	Nº de consultas
Telefone celular	Nº de telefonemas, tempo dos telefonemas
Parcerias	Nº de parcerias fechadas
Campanhas publicitárias	Nº de campanhas
Uso extensivo de mão-de-obra	Nº de hr/homem usadas extraordinariamente

Quadro 22: identificação de atividades do departamento de vendas

Atividades	Direcionadores de atividades
Atendimento ao cliente pessoa física	Quantidade de atendimentos à pessoa física.
Atendimento pessoa jurídica	Quantidade de atendimentos à P. Jurídica
Realização de campanhas de venda	Tempo e quantidade de campanhas
Busca ao cliente	Esforços para atingir o cliente
Atendimento pós-venda	Nº de atendimentos
Formulação de tabelas de preço	Tempo de elaboração, nº de elaboração.

Departamento de administração - O último departamento a ser analisado é o de administração, é nesse departamento que as decisões empresariais são tomadas, e todas as informações dos demais departamentos são tratadas. Nos quadros 23,24 e 25 observa-se a análise das atividades e recursos utilizados por este departamento.

Quadro 23: Identificação das atividades e recursos empregados no depto. adm.

Atividades	Recursos
Recebimento de relatórios	Mão-de-obra
Organização dos relatórios	Computador, mão-de-obra
Tratamento das informações	Computador, mão-de-obra
Utilização das informações	Computador, mão-de-obra, software de organização de informações.
Controle dos recursos humanos	Software de tratamento de rh.
Estabelecimento de metas	Mão-de-obra, reuniões
Contabilidade	Software de formação de custos e controle de despesas
Serviço de atend. ao cliente via telefonista	Central telefônica, mão-de-obra telefonista.
Formulação e tratamento dos custos	Software de formação de custos e controle

Quadro 24: Identificação dos recursos do departamento de administração

Recursos	Direcionadores de recursos
Mão-de-obra contador/telefonista	Qtd. de atendimentos, nº de horas/homem
Computador	Consumo kw/hora, nº de horas
Central telefônica	Nº de atendimentos prestados
Software controle de notas	Tempo de elaboração das notas
Software formação de custos/controle	Tempo de elaboração dos custos
Software controle de rh	Nº de estratégias de rh adotadas
Software de organização de informações	Quantidade de informações utilizadas

Quadro 25: Identificação das atividades empregadas no depto. de administração.

Atividades	Direcionadores de atividades
Recebimento de relatórios	Nº de relatórios recebidos
Organização dos relatórios	Nº de relatórios organizados
Tratamento das informações	Nº de informações utilizadas
Utilização das informações	Nº de embasamentos de decisão em informações de relatórios
Controle dos recursos humanos	Nº de treinamentos elaborados, nº de admissões, nº de demissões.
Estabelecimento de metas	Quantidade de mudanças promovidas nas metas organizacionais
Contabilidade	Quantidade de atividades contábeis
Serviço de atend. ao cliente via telefonista	Nº de atendimentos
Formulação e tratamento dos custos	Quantidade de custos identificados e tratados
Emissão de notas fiscais	Nº de notas emitidas
Recebimento de notas fiscais	Nº de notas recebidas
Envio de relatórios aos diretores	Nº de relatórios enviados

4- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os sistemas de custos surgiram com a finalidade de organizar os gastos das empresas em busca do equilíbrio da rentabilidade organizacional. No princípio as vantagens lucrativas eram estabelecidas através de ganhos conquistados na realização de uma troca, em seguida com a complexidade dos processos produtivos, os custos indiretos, embora poucos, agravaram a problemática dos custos e influenciam a evolução do tratamento dados a eles.

As primeiras formas modernas de custeio procuraram estabelecer o controle dos estoques. Hoje em dia os custeios surgidos nos primórdios, são insuficientes e inadequados devido a quantidade de custos indiretos existentes.

O enfoque dos custos nos dias atuais é voltado para o apoio do processo decisório em busca da excelência gerencial e de organização de processos, sendo assim o ABC detalha as informações permitindo o pleno controle das tarefas com um nível se não perfeito muito próximo do realmente ocorrido em determinada atividade inerente ao processo organizacional.

Ao analisar o sistema de custos da empresa Ouricar Veículos observou-se que a necessidade de um melhor embasamento das informações é um procedimento suficiente para o atendimento das necessidades da empresa em elaborar seus custos de forma que possam auxiliar nas tomadas de decisão empresarial.

A empresa reconhece o déficit de informações geradas pela arbitrariedade utilizada no desenvolvimento dos seus custos. Essa afirmação implica na grande contribuição que o sistema de custeio ABC traz para a empresa, possibilitando a oportunidade de tornar os departamentos mais competitivos, alavancando o potencial produtivo de cada área da empresa, disponibilizando um controle de custos de atividades e maximizando o emprego de recursos financeiros, permitindo a eliminação de atividades que não contribuem com os processos e podendo ser eliminadas ou redirecionadas à outros níveis do processo organizacional.

A tarefa de desenvolver um modelo plenamente eficiente dependeu do acompanhamento do processo organizacional, identificação das atividades e dos recursos, identificação de vetores capazes de gerar informações úteis ao gerenciamento da empresa. O sucesso da implantação dependerá do método utilizado para a adoção dos direcionadores de atividade e de recursos que são os responsáveis pela coleta de dados para elaboração do custo.

5- REFERENCIAS

CHIAVENATO, Idalberto: **Introdução à teoria geral da administração**, 6^a ed. editora Campos, Rio de Janeiro, 2000, 700p.

CREPALDI, Silvio Aparecido: **Curso básico de contabilidade de custos**, 1^a ed. editora Atlas S.A, São Paulo 1999, 241p.

DUTRA, Réne Gomes: **Custos uma abordagem prática**, 4^a ed. editora Atlas S.A, São Paulo, 1995. 191p.

LEONE, S. G. George. **Curso de contabilidade de custos**. 2^a ed. São Paulo: Atlas S.A, 2000. 457 p.

_____. **Custos planejamento, implantação e controles**, 2^a ed. editora Atlas S.A, São Paulo, 1996, 512p.

LIMA, Carlos R. Montenegro de. **O sistema de gestão ABC e balanced scorecard**. Revista brasileira de administração. São Paulo, nº 41 julho, 2001. p 36 –42.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7ª ed. São Paulo: Atlas S.A 2000. 388p.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo. **Avaliação das características de implantação de custeio ABC em uma instituição de pesquisa**. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) –Escola Federal de Engenharia de Itajubá, Itajubá MG.

NAKAGAWA, Masayuki: **Gestão estratégica de custos**, 1ª ed. editora Atlas S.A, São Paulo, 1993, 111p.

NEVES, Silverio das e VICECONTI, Paulo E. V: **Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo**, 4ª ed. editora Frase, São Paulo, 1995, 212p.

SILVA, Reinaldo O. da: **Teorias da administração**, 1ª ed. editora Pioneira Thomson Learning, São Paulo, 2001, 515p.