

DESCRIÇÃO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO CHAMADO CUSTEIO POR ATIVIDADES

Fernando José Villas Boas

Lígia Conceição Carneiro Pimenta

Resumo:

O desenvolvimento de um sistema de custos deverá estar alicerçado por uma fundamentação teórico-doutrinária, que possibilite o registro, o controle e a análise dos custos para responder às necessidades de informações dos seus usuários conforme os objetivos da Contabilidade de Custos. Para que o sistema de custos possa desempenhar estas funções plenamente é necessário que o contador organize sistematicamente os registros das operações para possibilitar a perfeita apreensão dos fenômenos patrimoniais ocorridos durante o ciclo operacional interno da entidade, em um determinado período de tempo. A definição sobre o tipo de sistema de custos a ser implantado dependerá, primeiro, da estrutura produtiva da empresa com os seus objetos a serem custeados, ou seja, os portadores finais de custos e, segundo, dos tipos de informações que os gestores necessitam, sobre os custos dos produtos, processos, atividades ou operações para tomar decisões racionais a fim de proporcionar melhores resultados no empreendimento. A acumulação sistemática dos custos evolui em função das características produtivas da empresa e da linha de produtos para atender às exigências do mercado, adaptando-se às técnicas administrativas da gestão empresarial. E como cada empresa possui características produtivas específicas, então necessitará de informações condizentes com esta realidade. Desta forma, um sistema de custos para atender os objetivos a que se propõe a Contabilidade de Custos deverá apresentar particularidades inerentes a cada empresa, não existindo portanto, um modelo único a ser utilizado indistintamente.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos nos ambientes de manufatura*

DESCRIÇÃO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO CHAMADO CUSTEIO POR ATIVIDADES

Fernando José Villas Boas – Mestrando

Fundação Visconde de Cairu

Lígia Conceição Carneiro Pimenta – Mestranda

Fundação Visconde de Cairu

Rua do Salete 50 – Barris. 40070-200. Salvador-Bahia. ceppev@svn.com.br

Resumo

O desenvolvimento de um sistema de custos deverá estar alicerçado por uma fundamentação teórico-doutrinária, que possibilite o registro, o controle e a análise dos custos para responder às necessidades de informações dos seus usuários conforme os objetivos da Contabilidade de Custos. Para que o sistema de custos possa desempenhar estas funções plenamente é necessário que o contador organize sistematicamente os registros das operações para possibilitar a perfeita apreensão dos fenômenos patrimoniais ocorridos durante o ciclo operacional interno da entidade, em um determinado período de tempo.

A definição sobre o tipo de sistema de custos a ser implantado dependerá, primeiro, da estrutura produtiva da empresa com os seus objetos a serem custeados, ou seja, os portadores finais de custos e, segundo, dos tipos de informações que os gestores necessitam, sobre os custos dos produtos, processos, atividades ou operações para tomar decisões racionais a fim de proporcionar melhores resultados no empreendimento.

A acumulação sistemática dos custos evolui em função das características produtivas da empresa e da linha de produtos para atender às exigências do mercado, adaptando-se às técnicas administrativas da gestão empresarial. E como cada empresa possui características produtivas específicas, então necessitará de informações condizentes com esta realidade. Desta forma, um sistema de custos para atender os objetivos a que se propõe a Contabilidade de Custos deverá apresentar particularidades inerentes a cada empresa, não existindo portanto, um modelo único a ser utilizado indistintamente.

ÁREA TEMÁTICA: Gestão de Custos nos Ambientes de Manufatura

DESCRIÇÃO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO CHAMADO CUSTEIO POR ATIVIDADES

1. OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos¹, possui como principais objetivos a *apreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais - ocorridas, projetadas ou simuladas - pertencentes ao ciclo operacional interno, com vista à tomada de decisões de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade*. Partindo desta premissa são destacados quatro ordens de objetivos²:

- 1ª *a apreensão das variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno da entidade, com vista à sua correta avaliação e, conseqüentemente, dos ativos e despesas a elas concernentes;*
- 2ª *a apuração dos resultados por portador final dos custos, diante dos seus preços de venda.*
- 3ª *a avaliação da eficácia das operações, diante de parâmetros estabelecidos, ou seja, o controle de economicidade operacional;*
- 4ª *a análise de alternativas, reais, possíveis ou simuladas, que busquem alterações no todo ou em parte, nas operações da entidade.*

A primeira ordem de objetivos, na visão de DE ROCCHI³, é atendida em razão dos procedimentos adotados para a avaliação das existências de produtos e/ou serviços prontos e em fase de elaboração, incluindo os bens de fabricação e uso próprios. Processo este definido como o diferimento racional de gastos para exercícios futuros, visando cumprir o regime de competência. Os três últimos objetivos pretendem, quase sempre, atender as necessidades informativas dos processos decisórios e/ou apoiar os controles internos.

Para obter e gerar as informações necessárias e precisas para responder aos objetivos, o contador utilizará a fundamentação teórico-doutrinária da Contabilidade de Custos a fim de desenvolver um sistema de custos que seja coerente com o processo produtivo da empresa e que atenda as necessidades informativas dos usuários internos, desde o gerente de produção até a alta administração.

O que se observa freqüentemente, afirma KOLIVER⁴, é que a primeira ordem de objetivos está praticamente sempre presente em todos os sistemas, por ser indispensável à elaboração das demonstrações contábeis correntes, bem como a segunda ordem, por responder a indagação que faz parte do dia-a-dia das entidades.

A opção por implementar um sistema de custos que atenda a uma ou mais ordens de objetivos dependerá de quais informações se pretende obter, e se o custo para a obtenção destas informações será inferior ao ganho que se obterá pela sua utilização nos processos de tomada de decisões.

¹ A Contabilidade de Custos é a parte da Contabilidade que trata da fundamentação teórico-doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades, com vista à correta delimitação dos agregados de valores relativos a bens ou serviços produzidos e às funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo, gerando informações que propiciem decisões racionais na gestão das entidades e que resultem numa operação eficaz.

² KOLIVER, Apointamentos de sala de aula. Mestrado em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu. Salavador : BA, 1998, p.74

³ DE ROCCHI, Carlos A & LUZ, Odone. Estrutura e Funcionamento dos Sistemas de Apuração e Análise de Custos, 1998 p.27

⁴ op. cit. 1998 p. 74

2. DESCRIÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Para atender os objetivos da Contabilidade de Custos é necessário que a apreensão e registro das mutações patrimoniais sejam realizadas conforme o rigor da fundamentação teórico-doutrinário das técnicas e procedimentos que rege esta disciplina, a fim de que as informações geradas possam atender eficazmente aos objetivos pretendidos.

Desde o surgimento e a conseqüente evolução da Contabilidade de Custos foram criados, desenvolvidos e adotados alguns métodos de custeio para o gerenciamento, controle e a acumulação dos custos, que se aperfeiçoaram em virtude das transformações ocorridas nos produtos custeados e demandados no mercado, exigindo mudanças significativas nas estruturas produtivas das organizações, e os instrumentos utilizados como base para as tomadas de decisões foram ajustados para atender a esta realidade. Como exemplo de alguns métodos de custeio pode-se citar: o custeio variável e o custeio por absorção (custeio padrão, custeio por unidades de esforço de produção – UEP'S, custeio baseado em atividades – ABC) e, o custeio meta ou custeio alvo entre outros.

Ao se decidir pela implementação de um sistema de custos é importante que se tenha uma avaliação racional sobre as vantagens e limitações dos métodos de custeio, técnicas, procedimentos e critérios que serão adotados, a fim de selecionar as opções mais convenientes em função das informações desejadas e do custo para implementação e manutenção de tal sistema.

Três aspectos importantes deverão ser analisados a nível de vantagens e limitações na concepção de DE ROCCHI⁵: análise sob a ótica da causalidade (a alocação dos custos aos portadores finais), variabilidade (a informação dos custos em relação ao volume de produção) e eliminabilidade (demonstração dos custos evitáveis e custos bloqueados). O autor defende que um sistema de custeamento deve permitir esta tríplice classificação e acrescenta que na prática, um sistema de custos para custeio ou custeamento das operações, processos ou atividades, em suma, portadores finais de custos, deve ser planejado, executado e operacionalizado levando-se em consideração:

- a) as fontes de dados disponíveis pela entidade contábil;
- b) a importância e a utilidade prática das informações geradas;
- c) as solicitações e as necessidades dos usuários do sistema, aqui incluídos a administração e os supervisores.

2.1. O que é um sistema

Adota-se como um dos conceitos, que o sistema é um conjunto organizado, diferente de outros conjuntos semelhantes, de elementos interagentes e interdependentes, que formam um todo unívoco, com objetivos definidos. Associando-se o conceito para um sistema de custos, pode-se dizer que os elementos serão representados pelas variações patrimoniais quantitativas e qualitativas do patrimônio da entidade, decorrentes das operações que ocorrem durante o ciclo operacional interno; terá como objetivo definido, atender as quatro ordens de objetivos da Contabilidade de Custos; e para a organização das variações patrimoniais utilizar-se-á dos fundamentos técnicos-científicos da Contabilidade de Custos.

Um sistema de custos deverá compreender o conjunto formado pelos recursos materiais e humanos, as técnicas de revelação e os procedimentos de controle empregados na percepção, coleta, captura, armazenamento, tabulação e computação dos dados necessários para a obtenção, transmissão, interpretação e análise das informações de custos. Tais funções devem ser realizadas com o detalhamento, grau de

⁵ op. cit. p. 27

confiabilidade, volume e temporabilidade desejados por todos os seus usuários. O fornecimento da informação sobre os custos, em forma e expressão confiáveis, constituirá, sempre e em qualquer caso, o objetivo fundamental da Contabilidade de Custos⁶.

2.2. Alguns critérios para a classificação de um sistema de custos

Para a implementação de um sistema de custos em uma empresa é necessário a determinação das características que o mesmo terá. DE ROCCHI apresenta um quadro com alguns critérios para classificação de um sistema de custeamento, e alerta que é a própria sistemática produtiva quem determinará os procedimentos a serem adotados para implantação de um sistema de custeamento, e não uma imposição do organizador do sistema. Não se justifica, por exemplo, a implantação de um sistema de custos em que a instituição terá que criar uma nova base de dados que terá utilidade apenas para alimentá-lo. Provavelmente, as informações que serão geradas por este sistema não trará benefícios que justifique os dispêndios que foram realizados para sua implantação e manutenção.

O quadro 1, apresenta alguns critérios de classificação, e consiste numa adaptação do modelo apresentado por DE ROCCHI⁷.

Quadro 1 - Critérios para classificação de um sistema de custos

A) Quanto ao Conteúdo da Informação	Método de custeio parcial	
	Método de custeio completo	Custeio integral Custeio por absorção
	Diz respeito à forma de tratamento que deverá ser dispensado aos Custos Indiretos.	
B) Quanto à Forma de Acumulação dos Custos	Custeamento por processos	
	Custeamento por ordens específicas	
A própria sistemática produtiva determinará o procedimento a ser adotado.		
C) Quanto as Classes de Valores	Quanto ao número de bases monetárias	Simplex Múltiplos
	Critérios de avaliação	Valores históricos Valores projetados Valores de reposição Valores predeterminados
A expressão monetária que a informação contábil irá demonstrar.		
D) Quanto à Concepção Contábil Formal	Monista	
	Dualista Independentes	
Representa a forma empregada para o registro e relevação dos atos e fatos administrativos.		

⁶ DE ROCCHI, op. cit. p.21

⁷ op. cit. p.23

E) Quanto aos Portadores Finais	Atividades Processos Produtos
Diz respeito a alocação dos custos a quem efetivamente os consumiu (Princípio da Causação).	
F) Quanto à Técnica de Repartição empregada para os Custos Indiretos	Taxa de absorção única para os Custos Indiretos – Taxa de <i>Overhead</i> ⁸ único Com departamentalização – <i>Overhead</i> diferenciado
Seleção dos procedimentos relacionados com a apropriação dos custos indiretos aos Portadores Finais.	
G) Quanto ao Grau de Ocupação da Empresa	Custo Fixo Custo Variável
Demonstra a relação existente entre os custos de produção e a capacidade produtiva da empresa.	
H) Quanto a Controles Retificativos	Métodos inseridos em sistemas abertos Métodos inseridos em sistemas com retroalimentação
Permite comparar valores ideais predeterminados com os custos efetivamente realizados.	

O autor⁹ defende que não é possível pretender que um único instrumento de revelação dos custos possa atender total e integralmente a todas as condições e finalidades apresentadas no quadro 2. Na prática, sempre se deverá optar por destacar uma ou algumas delas, sem entretanto, descuidar do eventual atendimento àquelas que forem preteridas. Porém qualquer que seja o modelo de sistema a ser adotado, a *estrutura* é uma opção (se custeamento parcial ou completo), mas a forma de acumulação será uma imposição da estrutura operacional da entidade contábil (custeio por processo ou por ordens específicas). As outras características (itens C a H) são eletivas e podem ser adaptadas ou aplicadas a qualquer sistema de custos.

O sistema de custos adequado é aquele que fornece as informações realmente necessárias, e que podem ser efetiva e eficientemente utilizadas pelos empresários e administradores para avaliação de seus produtos, na orientação de suas decisões e no apoio aos controles internos. Além disso, comenta DE ROCCHI¹⁰, tais informações deverão ser geradas e trabalhadas com um relação custo/benefício favorável. Vale dizer: o benefício que vier a ser oferecido pela informação deverá ser superior ao custo despendido para sua obtenção.

É pouco provável que exista um sistema de custos ou de custeio pré-estabelecido que possa ser aplicado indistintamente em qualquer entidade, pois a depender das características operacionais de cada instituição e das reais necessidades informativas dos usuários contábeis, é que o contador adotará os critérios necessários para o

⁸ SAKURAI, Michiraru. *Gerenciamento Integrado de Custos*, 1997 p. 92 *overhead* são todos os gastos que não estão diretamente relacionados à fabricação dos bens ou serviços.

⁹ DE ROCCHI. op. cit. 27

¹⁰ DE ROCCHI. *Sistema de Custeamento de Atividades versus Mapa de Localização de Custos: um estudo comparativo*. 1994, p. 19

desenvolvimento de um modelo adequado. Os critérios acima especificados possibilitarão várias combinações dando origem a diferentes sistemas.

Pode-se dizer que um sistema de custos é constituído com a utilização de diversos métodos e técnicas pela adoção de diversos procedimentos e critérios que serão interdependentes e interagentes formando um todo unívoco. O levantamento de dados de um único critério acima mencionado, ou de um outro, não se constituirá em um sistema, mas normalmente o que se observa na literatura contábil, é a denominação de um sistema de custos pelo emprego de um dos critérios apresentados no quadro 1, como se ele por si só fosse suficiente para a constituição de um sistema. Neste trabalho o custeio por atividades não será denominado de sistema de custos, custeio ou custeamento por atividades, como foi visto trata-se de um critério relacionado à definição dos portadores finais, como tanto terá este tratamento.

3. CUSTEAR ATIVIDADES

3.1. O significado de custear

Correr com a despesa de¹¹. Na Contabilidade de Custos, correr, apurar os custos de. Logo, neste caso específico, apurar os custos das atividades.

3.2. O significado de atividade

Os conceitos relacionados à expressão atividade dizem respeito à utilidade e movimentação de valores, que podem ser bens ou serviços. Quando associada a custeio selecionou-se dois conceitos:

1. atividade é um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos, tendo como objetivo a produção de bens e serviços; na concepção de NAKAGAWA¹².
2. atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa, consumindo recursos, para a concretização de um processo, sendo o processo uma cadeia ou sequência de atividades interdependentes¹³.

Observa-se que na primeira definição a atividade é tida como um processo, mas não ficou claro em que consiste o processo. Adotando-se como uma sucessão de estados ou de mudanças¹⁴, entende-se que a atividade ao consumir os recursos necessários para a sua efetivação é que concretizará um processo, e este será constituído por diversas atividades. Desta forma adota-se a segunda conceituação como a mais adequada para o estudo em pauta, por apresentar coerência no que foi definido.

Como o processo produtivo é constituído de diversas atividades, que estão interligadas entre si, para implementar um sistema de custos tendo como portador final as atividades, é necessário estruturá-lo de maneira a apreender, registrar e acumular todos recursos que foram consumidos para a realização das atividades a fim de permitir a análise destes resultados de acordo com o objetivo desejado para o sistema implementado.

3.3. Qual a finalidade de custear atividades

O critério utilizado, atualmente, para custear atividade é denominado de Custeio Baseado em Atividades – ABC, ou no inglês *Activity-Based Costing*. Esse critério parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades.

¹¹ FERREIRA, Aurelio B. de H. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 1986, p. 515

¹² NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. 1995, p.42

¹³ IOB. *O Sistema de Custeio por Atividades: Sistema ABC*. 1994, p.79

¹⁴ FERREIRA. Op.cit. p.1395

Ao utilizar este tipo de custeio, Nakagawa¹⁵ afirma que pode-se analisar os custos relacionados com as atividades que mais consumiram os recursos de uma empresa, e que mediante a mensuração dos recursos que foram consumidos, estabeleça-se a relação de causa e efeito (análise sob a ótica da causalidade), e a eficiência e eficácia com que os recursos foram consumidos (análise sob o aspecto da eliminabilidade).

O ABC também é apresentado como um método de rastrear (causalidade) os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos (eliminabilidade)¹⁶.

Na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers*, ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos. Um direcionador de custos, segundo SAKURAI¹⁷, é qualquer fator que cause uma alteração no custo de uma atividade. É um fato causal que influencia a quantidade de trabalho, portanto de custo, numa atividade.

Observa-se que em seu bojo o custeio das atividades não traz nenhuma novidade; no tocante a causalidade, desde a década de vinte, a literatura contábil germânica afirma o “Verursachungsprinzip”- princípio da causação - como pedra angular de qualquer sistema de apropriação de custos. O princípio em referência, verdadeiro prolongamento do princípio da competência, conduz naturalmente à divisão dos custos em diretos e indiretos, segundo sejam ou não quantificáveis nos portadores finais. A premissa em referência traz no seu bojo o corolário de que, quanto maior o volume de custos apropriados diretamente, tanto mais perfeito será o sistema¹⁸; no tocante a eliminabilidade das atividades desnecessárias, a 3ª e 4ª ordem dos objetivos da Contabilidade de Custos apregoa especificamente a relação da economicidade dos processos.

Quando a apuração da economicidade diz respeito a produtos ou processos, a Contabilidade de Custos utilizará as informações já constantes na Contabilidade da empresa para atender a este objetivo, mas quando for preciso custear atividades não existirá nenhuma conta com esta classificação específica, então será necessário uma reestruturação no plano de contas da empresa. Mas e quando for para atender a 1ª e 2ª ordem de objetivos? Provavelmente a empresa terá que ter um outro sistema de custos que esteja voltado para esta finalidade.

O artigo constante do IOB (1994 : 77) descreve que em linhas gerais, o custeio ABC será empregado numa empresa quando:

1. os custos indiretos representam parcela considerável dos seus custos industriais totais;
2. a produção, em um mesmo estabelecimento, é de produtos e/ou serviços de extrema variedade no que diz respeito aos processos produtivos ou aos volumes de produção; e
3. trabalha com clientela diversificada, abrangendo clientes que compram muito, clientes que compram pouco, clientes que exigem especificações especiais, serviços adicionais e atendimentos de assistência técnica personalizados.

Complementa afirmando que empresas com tais características tendem a apresentar graves distorções no custeio dos seus produtos ou serviços, requerendo

¹⁵ op. cit. p. 40

¹⁶ CHING, Hong Yuh. *Gestão Baseada em Custeio por Atividades*. 1995, p.41

¹⁷ SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento Integrado de Custos*. 1997, p.100

¹⁸ KOLIVER. op. cit. 1994, p.14

técnicas mais acuradas para orientação das suas decisões gerenciais. Porém as empresas que apresentam pequena variedade de produtos, serviços e clientes e que adotam um processo de produção no qual o componente mão-de-obra direta é claramente preponderante, os custos adicionais deste tipo de sistema talvez não justificasse a sua implementação. Aqui, observa-se algumas restrições para a empregabilidade deste critério.

KOLIVER¹⁹ ao citar Hronec, afirma que o ABC ajuda a identificar custos e atividades que podem ser minimizados ou eliminados, porque ele indica precisamente os geradores de custos no ciclo completo pedido-a-entrega-do-produto, o que ajuda a melhorar e gerenciar os processos. Como o ABC exige compreensão dos processos, é razoável que ele seja o primeiro passo na direção da melhoria do processo.

O autor acrescenta que o verdadeiro valor do ABC é a maneira como a administração utiliza as informações, após terem sido geradas, e que a vantagem-chave do ABC é proporcionar uma forma mais precisa de encarar despesas e custos indiretos, incluindo os gerados fora do chão de fábrica, e que não são tipicamente ponderados nos cálculos de custo produto-a-produto (atividades como marketing, distribuição e manutenção).

No entanto, após a eliminação dos desvios encontrados nas atividades analisadas, o custo de manutenção deste sistema provavelmente superará o retorno que continuará proporcionado à empresa. O que se observa na adoção deste critério para o custeio é o emprego da filosofia da Qualidade de Total que visa exatamente a eliminação dos dispêndios desnecessários, ou que não servem para superar a expectativa dos clientes, mas para isto utiliza-se muito mais as técnicas de observação e análise dos processos mediante a elaboração de planilhas complementares para apuração dos custos, do que a implantação de um sistema todo voltado para esta filosofia.

3.4. Como são custeadas as atividades

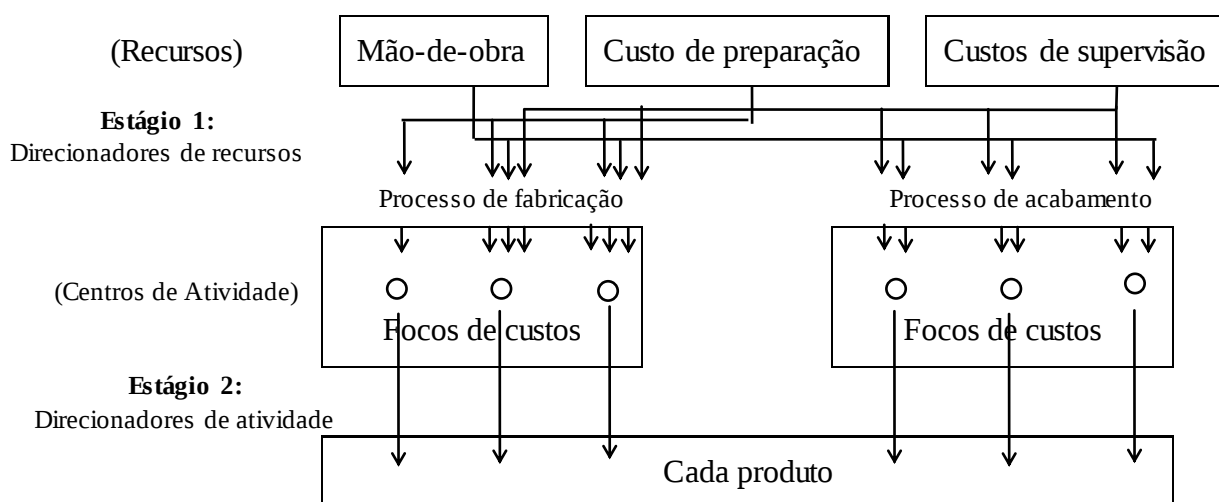
No custeio ABC as despesas e os custos indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção. Assim os custos e despesas são tratados como diretos em relação às muitas atividades necessárias para fabricar os produtos, sendo os gastos indiretos o centro de interesse do sistema²⁰.

Os custos são levados de uma atividade aos produtos determinando-se a parcela relativa dedicada a cada produto. Todos os custos de *overhead* são apropriados primeiramente aos principais processos de produção (ou 'centros de atividades'). Em seguida os custos das diferentes atividades, realizadas em cada centro, são apropriados aos produtos com base na quantidade de operações necessárias para a sua efetivação em relação a cada produto. A figura 3 representa o esquema do procedimento de imputação de custos pelo critério ABC.

¹⁹ KOLIVER, Olivio. *A Contabilidade de Custos: algo de novo sob o sol?* 1994, p.12

²⁰ LEONE. op. cit. p. 255

Figura 1



Fonte: SAKURAI, Michiharu (1997 : 99) . Apropriação de custos pelo critério ABC

SANTOS²¹ considera que os direcionadores de recursos representam pontos de ligação entre os recursos e as atividades e é através deles que os recursos são distribuídos ou alocados às atividades. O processo ou centro de atividades é um conjunto de atividades relacionadas entre si. E direcionadores de atividade são critérios de alocação de atividades aos objetos de custeio; medem a frequência e a intensidade dos esforços necessários para produzir os bens ou serviços da empresa e colocá-los à disposição dos clientes ou consumidores.

Para os defensores deste critério o objetivo imediato do sistema é a atribuição rigorosa de gastos indiretos ao bem ou ao serviço produzido na empresa, permitindo um controle efetivo desses gastos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais; tratamento este que é dado a qualquer que seja o portador final dos custos. Todo e qualquer sistema de custos, elaborado de conformidade com a filosofia teórico-doutrinário que rege a Contabilidade de Custos buscará atender tanto quanto possível a obediência ao princípio da causação. Assim como no custeio por absorção, que na verdade o ABC também o é, haverá sempre na grande maioria dos eventos e operações um momento em que a definição dos direcionadores das atividades será em função de bases também subjetivas e em função do volume de atividades realizadas para os produtos fabricados ou em fabricação.

3.5. Vantagens e limitações do custeio por atividades

Com relação ao custeamento baseado em atividades DE ROCCHI²² afirma que existem três linhas de conduta:

- os propagandistas deste custeamento defendendo que o novo enfoque é a única abordagem compatível com o atual entorno competitivo e as novas técnicas de gestão empresarial (TQC, JIT, CAM-I, etc);
- os defensores incondicionais dos sistemas tradicionais de custeamento (absorção, integral), que entendem inexistir qualquer avanço ou vantagem nas novas técnicas; e

²¹ SANTOS, Edilene Santana. *ABC: méritos, limites e superações*. 1998, 53

²² DE ROCCHI, Carlos A. *Comparação das Atuais Doutrinas e Práticas Operativas da Contabilidade de Custos*. 1998, p.10

- c) os moderados que reconhecem méritos nos novos enfoques que estão surgindo, mas entendem que é necessário não perder de vista o amplo e vasto campo de conhecimento já existente.

Como não é objetivo deste ensaio julgar o custeamento baseado em atividades, apresentar-se-á algumas críticas que estejam enquadradas nas duas ultimas linhas de conduta, pois os aspectos abordados pelos estudiosos, que se enquadram nestes segmentos, dão ao leitor uma visão geral das vantagens e limitações do custeamento baseado em atividades.

A primeira crítica a ser apresentada representa o pensamento de Kingcott, citado por DE ROCCHI²³, que considera a referida técnica totalmente desacreditada, e que teria sido superestimada e incensada para favorecer consultorias e dispendiosos seminários e programas de treinamento. Para ele o problema central do custeamento baseado em atividades é que este sistema foi desenvolvido para proporcionar uma nova sobrevida ao custeio por absorção, que também apresenta grandes limitações quanto à orientação dos processos decisoriais, pois a atribuição dos custos indiretos é sempre arbitrária, consome tempo, e a informação de custos resultante é inverídica para utilização na tomada de decisões.

Este posicionamento pode ser verídico se for adotado um critério único para rateio de todos os custos indiretos. Se o contador analisar o processo produtivo com a finalidade de identificar quem consome os recursos e de que forma relacioná-los ao produto final, mediante o uso de critérios específicos para rateio destes custos, os resultados não serão precisos, porque haverá um pouco de subjetividade nas escolhas dos critérios, mas isto não significa dizer que os custos serão inverídicos. As distorções serão significativas se for adotado um único critério de rateio, ou se for adotado critérios que não respeitem a relação existente entre os custos e os portadores finais.

CATELLI²⁴ concorda que o problema deste custeio é considerar o rateio dos custos e despesas fixas. Argumenta que o rateio destes elementos, não mais pelo custo de mão-de-obra direta, e sim mediante a utilização dos direcionadores de custos, não torna o custo do produto correto pelos seguintes aspectos:

1. grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividades, é de natureza fixa
2. tendo em vista que o emprego de tecnologias modernas de produção tem aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados
3. sempre que se apura o custo fixo unitário, é modificada a verdadeira natureza comportamental do elemento de custo, gerando informações distorcidas
4. um sistema adequado deve levar em consideração o verdadeiro comportamento dos custos em relação às oscilações dos volumes de atividades, segregando o custo do produto e o custo da estrutura de responsabilidade, e não efetuado nenhum tipo de rateio de custos fixos aos produtos.

E ainda afirma que é tão subjetivo e inadequado, sob a ótica da tomada de decisões, o cálculo do lucro por unidade de produto, como é o cálculo do custo total por unidade de produto, principalmente quando estes conceitos são utilizados sob a perspectiva de objetivos da empresa. O que é relevante para as decisões econômicas é a análise da margem de contribuição obtida pela validação, pelo mercado, dos volumes de produtos fabricados.

²³ op. cit. 1998, p. 15

²⁴ op. cit. p. 18

Entretanto, o posicionamento de Church, citado por DE ROCCHI²⁵, é contrário ao de Catelli, ele diz que a fonte real dos custos são os processos subjacentes e, que estes deveriam servir como base para a imputação aos produtos individualizados, para permitir sua redução e controle, e evitando assim o desperdício. Principalmente porque a tendência é que a maioria dos produtos que são comercializados tenham os seus preços de venda estipulados pelo mercado, e para as empresas continuarem mantendo sua margem de lucratividade terão que administrar rigorosamente os custos operacionais, inclusive os de estrutura, pois se existem é porque são necessários para a produção.

As críticas feitas por Catelli e Kingcott não dizem respeito expressamente ao custeio baseado por atividades, mas para qualquer sistema que utilize como premissa o rateio dos custos fixos aos produtos. Entretanto, é importante salientar que cada tipo de custeamento prestará informações condizentes com a sua base filosófica, mas nem por isso deixará de ter utilidade ou terá menos valor.

Nesta linha de pensamento, SANTOS²⁶ escreve que o mérito principal do ABC está em sua fase de implantação, quando são analisadas todas as atividades e processos da empresa, possibilitando identificar as atividades que agregam valor ao produto, e aquelas que, não agregando valor, deveriam ser reorganizadas ou eliminadas. Funciona como um instrumento para avaliação das linhas de produtos e gerenciamento das atividades. A melhor sistematização dos procedimentos de análise desenvolvidos no ABC permite que este método de custeio seja uma ferramenta altamente desejável, pois se revela, em geral, superior aos demais procedimentos no planejamento, orçamento e custeamento das operações pré-produção, embora apresente deficiências manifestas no custeamento contínuo²⁷.

Ratificando o posicionamento do autor acima DE ROCCHI²⁸ cita Koehler onde ele critica as limitações do custeamento por atividades, mas afirma que as empresas necessitam tanto do custeio direto e do custeio-padrão, como do custeio por atividades. E, baseado nesta premissa, propõe uma estratégia de ataque tripla para a determinação e análise dos custos. Sob este enfoque, o custeio baseado em atividade se revela superior para planejamento, orçamento e operações pré-produção. Entretanto, o custeio contínuo dos produtos, quando da fabricação e comercialização, deverá ser feito pelo custo-padrão, pois o acompanhamento necessário ao custeio contínuo dos produtos, por meio do custeio baseado em atividades, seria oneroso e teria utilidade muito limitada. Em qualquer caso, o custeio contínuo deverá informar, ainda, as margens de contribuição oferecidas pelos diferentes produtos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na bibliografia pesquisada, para elaboração deste trabalho, não foi encontrado nenhuma referência aos aspectos teórico-doutrinários que caracterizam o denominado Custeio Baseado em Atividades. Parece, à primeira vista que a fundamentação restringe-se à definição dos *cost drivers* ou direcionadores dos custos que representam a pedra angular deste critério. Isto provavelmente deva-se ao fato de que todos os procedimentos que são utilizados para custear atividades estão alicerçados nos que são utilizados pelo custeio por absorção total, modificando-se apenas o portador final dos custos. Portanto, não existe nenhuma inovação pois esta fundamentação vem sendo utilizada há várias décadas.

²⁵ op. cit. 1994, p. 11

²⁶ DE ROCCHI. op. cit. p. 56

²⁷ op. cit. 1994, 17

²⁸ op. cit. 1994, 22

Em conformidade com o quadro 1 apresentado pode-se caracterizar um sistema que objetiva o custeio das atividades da seguinte forma:

A) Quanto ao Conteúdo da Informação	Método de custeio completo	Custeio integral
Diz respeito à forma de tratamento que deverá ser dispensado aos Custos Indiretos.		
B) Quanto à Forma de Acumulação dos Custos	Custeamento por processos	
A própria sistemática produtiva determinará o procedimento a ser adotado.		
C) Quanto as Classes de Valores	Quanto ao número de bases monetárias	Simplex
	Critérios de avaliação	Valores históricos
A expressão monetária que a informação contábil irá demonstrar.		
D) Quanto à Concepção Contábil Formal	Independentes	
Representa a forma empregada para o registro e relevação dos atos e fatos administrativos.		
E) Quanto aos Portadores Finais	Atividades	
Diz respeito a alocação dos custos a quem efetivamente os consumiu (Princípio da Causação).		
F) Quanto à Técnica de Repartição empregada para os Custos Indiretos	Cost drivers ou direcionadores de custos (assemelha-se às taxas de departamentalização diferenciada)	
Seleção dos procedimentos relacionados com a apropriação dos custos indiretos aos Portadores Finais.		
G) Quanto ao Grau de Ocupação da Empresa	Custo e despesa Fixa	
Demonstra a relação existente entre os custos de produção e a capacidade produtiva da empresa.		
H) Quanto a Controles Retificativos	Métodos inseridos em sistemas abertos	
Permite comparar valores ideais predeterminados com os custos efetivamente realizados.		

Das características do sistema acima delineado pode-se observar que com exceção do item F, não tem absolutamente nada de novo. E mesmo com relação a este item a fundamentação teórico-doutrinário encontra-se no princípio da causação que mais uma vez nada tem de novo.

Com relação ao atendimento das quatro ordens de objetivos da Contabilidade de Custos, pode-se dizer que este sistema com as características acima delimitadas seria útil para atender o que delinea a 4ª ordem de objetivos, e que para isto não necessita-se a implantação de um sistema de custos.

Para atender a 3ª ordem entende-se que seria difícil o estabelecimento de padrões para definir o custo desejado de uma atividade (item h do quadro), porque envolveria vários aspectos; os relacionados aos recursos humanos estariam sujeitos à pessoa que estivesse realizando determinada fase de uma atividade, pois duas pessoas não desenvolvem a mesma atividade da mesma forma; os recursos materiais ficariam dependentes das especificações serem exatamente as mesmas; entre outros aspectos.

Para apuração dos resultados por portador final dos custos, diante dos seus preços de venda (2ª ordem), as atividades não possuem valor de comercialização, logo tem-se que ratear os custos das atividades para os produtos que as consumiram. Seria preciso utilizar um critério para rateio, e nos custos estariam incorporados além dos custos operacionais todas as despesas operacionais, financeiras e não operacionais. Assim a demonstração do resultado do exercício e conseqüentemente as demais teriam que ter a configuração alterada. O mesmo problema vislumbra-se para atendimento da 1ª ordem de objetivos.

Acredita-se que qualquer outra combinação que se faça dos critérios de classificação de um sistema de custos, os aspectos abordados nestes três últimos parágrafos continuariam aplicáveis. É pensamento do autor deste trabalho que custear atividades é importante para determinados períodos em que deseje promover alterações significativas no processo produtivo, mas não para adoção como um processo contínuo de avaliação de resultados, pois o custo dos ajustes que teriam que ser realizados internamente para isto provavelmente não justificaria o retorno a ser obtido. Admitindo por exemplo, após a implantação do sistema e adotado as medidas cabíveis para eliminar as atividades desnecessárias ou qualquer outra decisão, no período seguinte qual a utilidade de se conhecer os custos das atividades se não há mais o que se eliminar.

BIBLIOGRAFIA

- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Uma Análise Crítica do Sistema 'ABC-Activity Based Costing'. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v.24, n.91, p.17-23, jan./fev. 1995
- CHING, Hong Yuh. *Gestão Baseada em Custeio por Atividades*. São Paulo : Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. *Activity-Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo : Pioneira, 1994.
- DE ROCCHI, Carlos A. & LUZ, Odone S. Estrutura e Funcionamento dos Sistemas de Apuração e Análise de Custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.27, n.93, p.21-30, abr./jun. 1998.
- _____. Comparação das Atuais Doutrinas e Práticas Operativas da Contabilidade de Custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.27, n.92, p.10-18, jan./mar. 1998.
- _____. Sistema de Custeamento de Atividades (ABC Costing) versus Mapa de Localização de Custos: um estudo comparativo. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.23, n.77, p.9-23, abr./jun. 1994.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1986.
- HORNGREN, Charles T. *Contabilidad de Costos: en la dirección de empresas*. trad. Julián Vázquez Prada. Mexico : Uteha, 1969.
- IOB. O Sistema de Custeio por Atividades: Sistema ABC. *Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, n. 11, p.77-81, mar. 1994.

- KINGOTT, Timothy. Contabilidade Baseada em Oportunidades: melhor que o custeamento ABC? *Management Accounting*, Londres, out/1991. (trad. Helena de O De Rocchi. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.27, n.92, p.22-26, jan./mar. 1998).
- KOLIVER, Olivio. *Apontamentos de sala de aula*. Mestrado de Ciências Contábeis. Fundação Visconde de Cairu. Salvador (BA), 1997 e 1998.
- _____. A Contabilidade de Custos: algo de novo sob o sol? *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.23, n.78, p.3-18, jul./set. 1994.
- LAWRENCE, W. B. *Contabilidade de Custos*. trad. João Carlos Hopp & E. Jacy Monteiro. São Paulo : Ibrasa, 1968.
- LEONE, George S. Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo : Atlas, 1997.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo : Atlas, 1995.
- REIG, Enrique Jorge. *El Interes del Capital em los Costos: ensayo de una consideración integral del problema*. Buenos Aires, 1951.
- ROCHA, Welington. Custeio Baseado em Atividades: mitos, falácias e possíveis verdades. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v.24, n.91, p.57-63, abr./jun. 1998
- SÁ, A Lopes de & SÁ, A. M. Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1995, 9ª edição.
- SAKURAY, Michiharu. *Gerenciamento Integrado de Custos*. São Paulo : Atlas, 1997.
- SANTOS, Edilene Santana. ABC: méritos, limites e superações. *Contabilidade Revista Vista & revista*. Belo Horizonte, v.9, n.1, p.51-58, mar. 1998
- VICECONTI, Paulo E. V. & NEVES, Silvério das. *Contabilidade de Custos: um enfoque direto objetivo*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo : Frase Editora, 1995