

A fundamentação científica do método de custeio com base na teoria neopatrimonialista

Marco Antônio Amaral Pires*

Tem como objetivo este artigo demonstrar a fundamentação científica que a Teoria Neopatrimonialista proporciona ao Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Busca evidenciar as qualidades expressas no método de custeio e sua necessidade de visão holística que os agentes que compõem as organizações devem possuir para que se promovam resultados adequados no sistema de custeio. O artigo desenvolvido em parceria com outros autores e apresentado no VIII Congresso Internacional de Custos foi referência para este que se apresenta. O desenvolvimento das tecnologias de informação, utilizando ferramentas cada vez mais rápidas em resposta e manuseio de dados, fortalece a idéia do sempre buscar o conhecimento por meio da pesquisa, da reflexão sobre o confronto de idéias, resultando em uma visão holística do potencial que o sistema de custeio proporciona para o corpo diretivo e executivo de uma célula social. O ABC como ferramenta de mensuração de custos, mediante a doutrina contábil do Neopatrimonialismo, adquire consistência científica.

Nenhum século na história humana passou por tantas transformações sociais radicais como o século XX e, em continuidade, o início deste novo século. O regime tecnológico da segunda metade do século passado foi baseado em bens duráveis de produção em massa. O tipo definido das organizações produtivas estava associado ao fluxo contínuo da linha de montagem.

A crise estrutural ocorrida na Europa e América do Norte na década de oitenta demarcou o fim do modelo vigente no pós-guerra, surgindo uma instabilidade no comportamento dos investimentos e a transição de um regime tecnológico para outro período conhecido como mudança de paradigma, transformando o pensamento dominante daquela região do globo e prevalecendo, na engenharia e nas práticas gerenciais, uma busca de gerenciamento da produção de bens e serviços.

A difusão do novo paradigma envolve: estruturação das organizações públicas e privadas em busca de melhores práticas, novo modelo na localização de investimentos, novo perfil de qualificações da força de trabalho, maiores exigências do consumidor de bens e serviços prestados.

A revolução propiciada pela microeletrônica e o avanço das comunicações impulsionam um período típico de mudança de paradigma no final do século XX e a entrada do novo século. A Era da Informação, em que estamos vivendo, estabelece o conhecimento como o principal recurso para os indivíduos e a economia como um todo, relegando ao segundo plano a terra, mão-de-obra e capital, até então fatores determinantes da produção dinâmica.

A sociedade do século XXI é aquela das organizações que devem ser estruturadas para se adaptar às constantes mudanças, principalmente no tocante à força de trabalho. É preciso



que os trabalhadores se tornem flexíveis para se adequarem às atitudes, crenças e valores para uma formação de organizações eficazes. E os gerentes, ao espírito de mudança.

O ambiente internacional em seus diversos aspectos vem-se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. Algumas empresas, em resposta às novas exigências ambientais¹, estão passando por mudanças profundas, e como não poderia deixar de acontecer, os processos têm impactado a economia brasileira e as empresas de forma geral.

Koliver (1992) já afirmava que a Contabilidade de custos apresentava algumas particularidades, entre as quais ressaltava a de muitas de suas manifestações concretas concernirem diretamente a processos que resultam em imediata tomada de decisões de natureza econômico-financeira ou patrimonial. Mas trata igualmente da correta apreensão das variações patrimoniais ocorridas no ciclo interno das operações da entidade, objetivo diretamente relacionado à correta compreensão do patrimônio das demonstrações contábeis, qualitativa e quantitativamente, o que nos remete à apuração do resultado.

Nesse intenso movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores começam a trabalhar com novos modelos de decisão. Muito mais do que fórmulas mágicas para resolver problemas, as empresas necessitam de uma abordagem holística para fazer frente aos seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas aos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, no modelo de gestão, no sistema de gestão, no sistema de informação, nos processos operacionais, e fundamentalmente, fomentar a competência das pessoas e estimulá-las para atingir os objetivos da célula social.

Sob essa abordagem, procuramos mostrar a fundamentação da corrente neopatrimonialista e sua visão holística para compreender a célula social como um sistema, com base no estudo de suas relações com o ambiente em que se insere, bem como das relações existentes entre os elementos que a compõem e de forma universal, explicitadas pelas células sociais², conceituadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, Resolução nº 750 de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade, como entidade: "A conceituação como célula social, neste contexto mais holístico, tende a proporcionar um conteúdo mais amplo do termo entidade, embora esse seja mais universal na condição de sua tradução para a maioria das línguas ocidentais³, fazendo incluir além dos meios patrimoniais da organização, que compreende todos os elementos físicos e intangíveis, a disposição da mesma, as pessoas que compõem o seu corpo endógeno⁴."

A limitação dos sistemas de custeio tradicionais para propósitos gerenciais, as exigências e necessidades de informações mais acuradas, é nesse contexto macroeconômico das organizações que surge o ABC como ferramenta de mensuração de custos numa nova ótica da gestão estratégica dos custos, inserida no contexto da Teoria Neopatrimonialista.

Teoria neopatrimonialista e o custeio baseado em atividades

A Teoria Geral do Conhecimento Contábil, criada pelo eminente cientista contábil Professor Antônio Lopes de Sá, parte de uma visão consagrada em que o homem é um todo indivisível e que não pode ser explicado pelos seus distintos componentes (físico, psicológico ou psíquico), considerados separadamente.

Na visão neopatrimonialista, a interpretação de um fenômeno⁵ patrimonial é complexa, já que suas dimensionalidades exigem que seja observada a influência nos sistemas de funções que existem na célula social, considerando que a finalidade precípua é suprir as necessidades e que estas vivem em constantes e sucessivas renovações.

Por essa teoria, a Contabilidade, assim como o homem, para estudar a riqueza da célula social de forma integrada, parte da condição da indivisibilidade, interagindo as relações ambientais endógenas e exógenas⁶ para analisar as relações lógicas das funções patrimoniais, de modo a poder inferir sobre o que se está objetivamente procurando solucionar com a abordagem, pelo método epistemológico, e perceber como todas as relações permitem explicar o fenômeno observado.

A teoria neopatrimonialista considera que a célula social está em movimentos permanentes e age com finalidade definida sobre a riqueza, contida em tal célula⁷.

Nesse conjunto de raciocínios foi estruturado o axioma da transformação, como um ponto de partida.

Uma mera aquisição de material de consumo, por exemplo, envolve diversos fatores que, antes do advento dos computadores, se limitavam a simples registros, mas que hoje permitem variados registros de controle, a um só tempo, possibilitando a investigação do que acontece com o material de consumo em toda a célula social.

As partidas dobradas destacavam os fatos em causas (créditos) e efeitos (débitos) imediatos e limitados ao acontecimento em si, mas tais relações hoje são insuficientes⁸.

No campo clássico da Contabilidade de custos, para se poder ter maior profundidade na análise do fenômeno patrimonial, ultrapassando a visão da partida dobrada, passa a ser necessário, por exemplo, além de saber se o material de consumo foi utilizado na produção ou consumido nos setores administrativos, ter o conhecimento de muitos outros dados que se ligam às condições sob as quais o material foi utilizado/consumido.

Na visão neopatrimonialista, em que se estuda o patrimônio por meio de sistemas de funções, decorrente da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio das Células Sociais, influenciando de alguma forma os diversos sistemas de funções da célula social, seja no tocante aos aspectos de liquidez, rentabilidade, estabilidade, economicidade⁹ (giro), direcionador (qualidade da utilização/consumo), do risco, da eficiência, da dimensão da célula social, de seu mercado, das políticas econômicas e financeiras, da ecologia, dos aspectos jurídicos, dos problemas sociais, etc. (PIRES, 2002).

A evolução do reconhecimento por parte da Contabilidade de que a organização passa de uma visão departamentalizada para uma abordagem sistêmica tem uma fundamentação científica quando o estudo tem o enfoque baseado na Teoria das Funções Sistemáticas do fenômeno patrimonial (SÁ, 1992).

Entende-se por funções sistêmicas do fenômeno patrimonial segundo Sá (1992): "Cada sistema tem suas próprias peculiaridades e suas funções pertinentes. A função de liquidez diferencia-se daquela da produtividade e esta daquela de estabilidade, e, assim por diante, em cada um dos sete sistemas. Como a função se exerce para suprir a necessidade e como as necessidades são várias, cada sistema tem sua característica, com os seus meios atendendo a interesses particulares. Assim possuímos:

- para o sistema da LIQUIDEZ: funções que, convertendo os meios em numerário ou equivalentes, suprem as necessidades de pagamentos;
- para o sistema de RESULTABILIDADE: funções que, convertendo os meios em receitas, trazem os resultados positivos

ou lucros, igualando-se a um preço de venda que encerra custos e lucros;

- para o sistema da PRODUTIVIDADE: funções que ensejam pelos meios aplicados a ocorrência da eficiência ou o máximo aproveitamento dos referidos meios na produção;
 - para o sistema da ELASTICIDADE: funções que ensejam o dimensionamento compatível com a atividade através da adaptação dos meios;
 - para o sistema da INVULNERABILIDADE: funções que ensejam a utilização dos meios para procurar resguardar a célula social quanto aos riscos inerentes ao ambiente endógeno – relativo às pessoas – e exógeno – tanto quanto às pessoas, outras células sociais, elementos patrimoniais;
 - para o sistema da ESTABILIDADE: funções que ensejam o equilíbrio dos componentes patrimoniais;
 - para o sistema da ECONOMICIDADE: funções que garantem a vitalidade da atividade e a sua sobrevivência; e
 - para o sistema de SOCIALIDADE: funções que relacionam a forma como os agentes movimentam e suas contribuições para a qualidade dos fenômenos patrimoniais, possibilitando a análise dos reflexos diretos ou indiretos sobre a transformação patrimonial.
- Os sistemas, pois, vivem em simultaneidade e interação, mas têm funções distintas e características".

A economia globalizada, que promove a precificação a partir do que o mercado está disposto a pagar e não na abordagem ocidental de custo mais lucro, exige um grau de conhecimento da célula social muito mais analítico e minucioso.

A globalização, que provoca pressões sobre as economias de diversos países do mundo, termina por acirrar as concorrências, chegando a impor uma abertura dos mercados dos países em desenvolvimento pelo poder dominante dos desenvolvidos.

Esses países dominantes acabam por exigir que os dominados se adaptem de forma a manter suas células sociais mediante procedimentos no ambiente endógeno que venham a diagnosticar mais eficientemente os seus custos e promover a máxima da corrente neopatrimonialista que é a eficácia, apurando eficazmente custos para gerarem preços competitivos (SÁ, 2001).

O comprador deseja, a um só tempo, ter em mãos o que mais lhe satisfaz em uso e em dispêndio reduzido de dinheiro, assim como desfrutar de comodidades para conseguir o de que necessita, observando, inclusive, o impacto no meio ambiente que o meio de produção provocou e de que forma se processará a eliminação do resíduo do produto adquirido, já que é patente a preocupação com a ambiência em que todos estamos inseridos, independentemente em qual região do globo o comprador vive.

Não podemos comparar a circulação de produtos do século passado com os da atualidade; em pouco mais de 70 anos, a população mundial triplicou e com ela, também, as necessidades de consumo, sem que, na mesma velocidade, tenham

sido criadas condições para ser usufruído o avanço tecnológico por toda essa população.

Diante desse quadro, especialmente do fato de se poder comprar sem sair de casa, evidenciou-se a necessidade de o produtor alterar seus critérios de formação, determinação, análise e decisões sobre custos de produção.

A apuração dos custos de produção exige, em nossos dias, maior amplitude e não pode mais se confinar ao passado e nem ao ambiente apenas interno das empresas e ao denominado 'chão-de-fábrica'. As mudanças dos mercados exigem comportamentos específicos, mas não basta mudar, sendo necessário substituir com sabedoria os processos antigos por modernos que sejam competentes e inspirados em racionalidade, em doutrina científica, traduzindo-se em métodos e técnicas.

A área contábil-financeira vinha apresentando poucas mudanças inovadoras e tinha recebido muitas críticas em razão de seu suposto despreparo para refletir de maneira adequada os resultados ocorridos, como também ser subsídio à tomada de decisões estratégicas e operacionais de administradores e gerentes (CAIADO, 1992).

A própria função da Contabilidade de custos nas manufaturas, até há pouco consagrada como instrumento relevante e confiável sobre o que acontece no chão-de-fábrica, aparece agora como fornecedora de informações enganosas e irreais da área de produção, o que possibilita o surgimento de decisões incorretas por parte dos responsáveis e, a longo prazo, o risco de descontinuidade do empreendimento (CAIADO, 1992).

Os estudos sobre custos, todavia, têm sido mais sofisticados. Assim, por exemplo, atualmente, na Espanha, o Prof. Carlos Mallo Rodriguez (1989), estudioso sobre a matéria, apresentou o que ele denominou de 'Contabilidade Diretiva' e que tem como base o estudo dos custos (não só custos, todavia, mas, de forma relevante, esses). Diversos outros ilustres escritores europeus vão seguindo a mesma linha, como, por exemplo, o Prof. Doutor António Campos Pires Caiado (1992), em Portugal, e o grande doutrinador espanhol José Maria Requena Rodriguez com sua Epistemologia Contábil. No Brasil, dentro da corrente neopatrimonialista, tem-se o professor Valério Nepomuceno (1996). Pode-se citar também os professores George Guerra Leone (1980) e Olívio Koliver (1998).

Todos esses trabalhos guardam linhas de coerência com as doutrinas do Neopatrimonialismo, especialmente no que se refere às relações ambientais e as do desempenho dos sistemas de resultabilidade e economicidade.

O ambiente endógeno das células sociais tem sido palco de diversos processos de mudanças que surgem para resolver novos problemas e dificuldades, advindos de todo o relatado anteriormente, seja pelo crescimento da concorrência e competitividade, seja pela complexidade interna das organiza-

ções. Essas mudanças se configuraram no desenvolvimento de estratégias inovadoras de superação dos problemas e dificuldades surgidas, para substituir ou aperfeiçoar técnicas e métodos não mais eficientes do ponto de vista globalizado.

Esse método apresentou uma concepção de análise sobre o processo produtivo e dos custos a ele associados. Nakagawa (1994) cita que o ABC já era utilizado por contadores no final do século XIX e início do século XX. Entretanto, continua o autor, registros históricos de sua aplicação foram observados na década de sessenta do século XX, nos Estados Unidos; contrapondo, Koliver (1998) sustenta que o surgimento do sistema ABC ocorreu no final da década de vinte do século XX, como seguimento de apropriação setorial dos custos, na Europa Central.

O método, em sua estruturação, manutenção e acompanhamento, reflete plenamente a visão holística que a corrente Neopatrimonialista emprega para estudar a célula social.

Aspectos do custeio baseado em atividades

1. Conceito ABC

É uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise dos custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma célula social, visando a redução das distorções provocadas pela divisão arbitrária dos custos indiretos. Quanto aos custos diretos, não há diferença com os métodos tradicionais. "O custeio ABC nasceu sob a égide do clássico propósito da apropriação mais precisa dos custos indiretos, e gradualmente foi ampliando seus objetivos até tornar-se um método de análise de custos, evolução explicável pelo fato de que, muitas vezes, o volume de custos indiretos era determinado por decisões tomadas em etapas anteriores da fabricação, constatação que, aliás, já havia sido feita pelos iniciadores do custeio-alvo. Passou-se de uma visão institucional da apropriação dos custos aos portadores finais - o que poderia ter conduzido à concepção de um novo sistema - para uma metodologia de análise de custos, na acepção mais clássica da expressão". (KOLIVER, 1994).

A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma célula social constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC. Por essa razão, é muito comum atualmente o uso do ABC como suporte do processo de gestão da qualidade.

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção em algumas áreas industriais - automobilística, farmacêutica, microeletrônica, dentre outras - os custos indiretos vêm aumentando significativamente em detrimento dos custos diretos, que vêm decrescendo. As arbitrariedades toleradas no passado tornam-se impeditivas neste momento.

A diferenciação entre o ABC e os sistemas tradicionais pode ser observada nas figuras 1 e 2. A figura 1 mostra um modelo em que os custos diretos são levados aos produtos e os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) precisam de alocação por divisão, o que normalmente é arbitrário. Os custos são levados aos departamentos de produção. A figura 2 mostra que, no ABC, os custos são tratados por espécies quanto aos seus portadores finais. Ao estabelecer a relação causal quantificável, identificando o quanto o portador de custos insumiu daquele tipo de custos, elimina-se ou reduz-se o arbitramento da divisão, proporcionando uma maior gestão.



Fonte: Kaplan & Cooper (1998).

As transações podem ocorrer no início ou fim de uma atividade e representam os resultados dos eventos-chaves de uma célula social, apresentados no quadro 1. Por exemplo: a compra de um material em uma célula social é um evento e a ordem de compra é a transação que representa esta atividade.

QUADRO 1		
Evento, transação e atividade		
Evento	Transação	Atividade
Compra de material	Ordem de Compra	Comprar o material requisitado

Fonte: Nakagawa (1994).

Para processar uma atividade, ocorre o consumo de diversos tipos de recursos, que são basicamente os chamados fatores de produção e esses tanto podem ser adquiridos externamente como internamente. O *cost driver* (direcionador ou vetor de custo) é o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e dessas para os produtos.

Entende-se que atividade é sinônimo de processo, podendo ser também um conjunto de atividades.

2. Competitividade e Accountability

O mercado exige produtividade e competitividade que é definida por Nakagawa (1994): "A competitividade de uma entidade pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência. Esta capacidade competitiva empresarial é condicionada por um amplo conjunto de fatores internos e externos à entidade. [...] Em nível interno, a competitividade empresarial resulta, em última instância, de decisões estratégicas, através das quais são definidas suas políticas de investimentos, de marketing, tecnológica, de gestão da produção, financeira, de recursos humanos, etc. O objetivo de tais decisões deve ser atingir padrões de preço, qualidade e prazo de entrega competitivos com os padrões vigentes nos mercados atendidos pela entidade".

A síntese desse conceito foi expressa por Campos (1992): "Ser competitivo é ter a maior produtividade entre os seus concorrentes." Na análise da competitividade, temos duas abordagens: *ex-post* e *ex-ante*. Na abordagem *ex-post*, utilizam-se os dados apresentados pelos relatórios e indicadores dos fatos já ocorridos, enquanto que a abordagem *ex-ante* exige uma análise endógena e exógena.

Outro conceito defendido por Nakagawa (1994), citando Ijiri, "[...] *accountability* é o que distingue a Contabilidade de outros sistemas de informações, representando a dupla responsabilidade de agir de maneira certa e prestar contas de desempenhos e resultados".

3. Proporção e investigação dos custos indiretos

Koliver (1987) já apresenta a conceituação de custos diretos e indiretos. Apresenta esse cientista contábil que custos diretos são aqueles quantificáveis nos portadores finais dos custos, o que não ocorre nos custos indiretos. A grande diferença é que os primeiros se apresentam com uma relação causal perfeita e os últimos sempre necessitam de algum procedimento convencional de apropriação.

Diversas críticas são feitas ao ABC em relação à apropriação dos custos indiretos por meio de proporção em relação a algum custo direto, que é uma forma tradicionalmente utilizada para se fazer a alocação dos custos em que não se pode observar precisamente o princípio da causalidade quanto aos portadores finais (KOLIVER, 1981).

O ABC, método que se tornou mais divulgado pelos americanos Kaplan & Cooper (1998), se tomou uma forma de analisar custos, procurando conhecer a relação causal dos custos de uma entidade e monitorar as diversas rotas de insumos identificáveis com as atividades mais relevantes e portadores finais.

A investigação de como um insumo foi consumido é realizada mediante o caminho inverso de apurar o custo do produto, examinando as atividades e os recursos, demonstrando que não se trata de proporcionalidade. A qualidade do levantamento precisa ter condições de demonstrar que tais atividades são mensuradas de forma consistente.

A divisão, proporcionalidade, é utilizada na expressão "rateio". Entende-se como a alocação de custos por meio de algum método referencial e estatístico aos produtos e serviços, sem contudo estabelecer relações entre esses e os custos incorridos. Evidentemente que ocorre uma distorção como acontece com o método de custeio por absorção.

Por outro lado, a investigação procura analisar a verdadeira relação entre os custos e as atividades, mediante o direcionador de recurso, que em outra etapa sugere o direcionador de atividades.

O importante no uso de rateios é que sejam mantidas a transparência e a consistência dos critérios e procedimentos utilizados.

No contexto de solicitação de novos serviços e atividades, complexidade de processos de produção, inovações tecnológicas é que se exige uma nova visão e forma de gestão. O rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos.

4. Atividades

A conceituação de atividades é ampla. Não obstante, interessa-nos o sentido restrito, como Nakagawa (1994) conceituou: "A atividade pode ser definida como um processo que combina,

de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos".

Conforme a necessidade da célula social, podem surgir várias classificações de atividades. Robles Jr. (2003) afirma que: "As atividades podem ser avaliadas ou agrupadas, conforme suas características básicas em primárias e de apoio. São também chamadas de atividades-fins e de atividades-meio. As atividades primárias são aquelas associadas às funções básicas da entidade". [...]

"[...] As atividades de apoio são aquelas associadas às funções auxiliares da entidade. As atividades primárias e as de apoio podem ser classificadas em atividades que adicionam valor e que não adicionam valor para o comprador (cliente). As atividades que adicionam valor para o comprador podem ser encontradas tanto na categoria de primárias, quanto na categoria de apoio".

A importância da identificação das atividades e de sua conceituação é afirmada por Hansen (2001): "As atividades são o alicerce para o custeio do produto e para uma melhoria contínua".

A atividade descreve basicamente a maneira como uma célula social utiliza seu tempo e recurso para cumprir sua missão, objetivos e metas. O principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia, informações etc.) em produtos ou serviços.

No entanto, os autores não trazem novidades quanto à conceituação de atividades, fazendo apenas uma utilização de palavras de outras ciências e áreas afins, como a administração, engenharia e economia.

4.1. Hierarquia das atividades

A abordagem clássica do método ABC, que se apresenta como um reforço dos antigos procedimentos para melhor examinar os custos incorridos de uma célula social, apresenta as atividades hierarquizadas: 1ª funções, 2ª processos, 3ª tarefas, 4ª subtarefas e 5ª operações, sendo agregadas em termos de consumo de recursos.

No primeiro caso, faz-se a agregação com o objetivo de se otimizar a alocação dos recursos aos diversos níveis e formas de atividades que ocorrem nos processos:

- **Função:** trata-se de uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, Contabilidade, etc. Exemplos: comprar materiais, contabilizar.
- **Processos:** trata-se de uma cadeia de atividades relacionadas entre si, independentes e ligadas pelos produtos que elas intercambiam.
- **Tarefa:** trata-se de definir aqui a maneira como uma atividade é realizada. Pode ser dividida em subtarefas.
- **Operações:** trata-se da menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade.

Essa forma de hierarquização favorece uma análise mais apropriada do consumo de recursos pelas atividades e de como essas são utilizadas na fabricação de produtos, tornando o ABC a espinha dorsal do *Activity Based Management (ABM)*.

Ainda na visão clássica, no segundo caso, faz-se a agregação para se otimizar a alocação de atividades aos produtos ou serviços, nos diversos níveis hierárquicos do processo:

Unidade: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com a mão-de-obra direta, materiais, horas de máquinas, energia etc., para que uma unidade de produto seja produzida.

Lotes: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com a preparação de máquinas (*setups*), movimentação de materiais, para que um lote de produtos seja produzido.

Sustentação de produtos: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com marketing, engenharia de operação e de processos, para se dar suporte à venda e manufatura de cada diferente tipo ou família de produtos.

Sustentação das instalações: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com a administração geral, ampliação e reformas de edifícios, aquecimento, gás, para se assegurar a condição de funcionamento produtivo.

4.2. Direcionador de custo

A grande diferença do ABC em relação aos demais sistemas de custeio tradicionais se dá pela forma e escolha dos direcionadores de custos, ou do conhecimento da relação causal quantificável ao portador final de custos.

Existem dois tipos de direcionadores: de recursos e de atividades.

Direcionador de recursos identifica como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

Direcionador de atividades identifica como os produtos consomem atividades, indica a relação entre as atividades e os produtos.

5. Comparações entre os métodos

A aquisição de novas tecnologias e metodologias por uma célula social, como sistemas de planejamento, controles e sistemas informatizados, reengenharia de processos, implantação de programas de qualidade, vem fazendo com que os custos indiretos cresçam consideravelmente; além da necessidade do aperfeiçoamento contínuo e eliminação dos desperdícios, impõem o uso do ABC, acrescido das novas visões e formas de gestões, modelos clássicos confrontados com modelos de gestão participativa.

Não existe a preocupação ou a intenção da substituição do uso dos controles e modelos de custos existentes, mas sim a

incorporação de uma filosofia gerencial de custos, em que cada gestor em cada unidade de serviços e atividades possa ser de fato o responsável direto pelos resultados dessa unidade ou atividade; é a total mudança no comportamento gerencial.

No método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto, que os recursos de uma célula social são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

No método ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma célula social são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica, conforme figura 3.



Fonte: Nakagawa (1994). Adaptação.

Enquanto o *Volume Based Costing (VBC)* tem apenas a exatidão e precisão dos números, o ABC busca identificar nesses mesmos números os atributos que lhe assegurem a apuração necessária à ABM, conforme quadro 2 abaixo:

QUADRO 2
Análise estratégica de custos e o ABC

NÍVEL DE CONTROLE GERENCIAL	MENSURAÇÃO	INFORMAÇÃO	DECISÃO
Estratégico	ABC	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos	Compreensão
	Variável	Desempenhos de produtos, departamentos (áreas de resultados), unidades estratégicas de negócios	Eficiência e eficácia
Operacional	Absorção Variável	Custo unitário de produtos, rentabilidade, qualidade, liquidez, produtividade e oportunidades de investimentos	Gestão societária

Quando não existir especificidade de processo, produtos e atividades, todos os sistemas de custeio se assemelham. Mas, mesmo assim, o ABC pode cumprir o papel de ferramenta gerencial e necessidade do aprimoramento contínuo. O modelo proposto pela TQC de aprimoramento contínuo, por intermédio do PDCA (*Plan, Do, Check, Action*), colabora na gestão estratégica de custos. Esse método é apresentado por Campos (1992) por meio do ciclo visto na figura 4.



Fonte: CAMPOS (1992). Adaptação.

6. Implantação do ABC

Para a implantação do custeio baseado em atividade, é necessário que sejam adicionados atributos às atividades. Atributos são rótulos adicionados às atividades para enriquecer e melhorar as informações geradas pelo ABC.

- **Desempenho das Atividades:** os atributos servem, nesse caso, para medir ou descrever o desempenho das atividades e podem ser classificados como vetores de custos ou de atividades, que revelam as relações de causa e efeito do consumo de recursos pelas atividades e medidas de desempenho.

- **Nível das Atividades:** os atributos servem, nesse caso, para descrever o propósito básico das atividades e podem ser classificados como atividades que têm como propósito e prioridade assegurar a continuidade com sucesso da produção de produtos, projetos, atendimento de clientes etc.

- **Tipos de Atividades:** os atributos servem, nesse caso, para facilitar aos gestores de processos identificarem atividades comuns, com o objetivo de *kaizen*.

- **Comportamento dos custos das atividades:** os atributos servem, nesse caso, para revelar importantes características dos elementos de custos, mostrando se eles são fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, evitáveis ou inevitáveis.

Para implantação de um projeto voltado ao ABC, é necessário definir seus termos de referência, como: escopo, objetivos, atividades do ABC, gestão do projeto e recursos para o projeto.

A transparência e a visibilidade que o ABC dá às atividades permitem avaliar a contribuição de cada uma delas para a eficácia das operações de uma célula social, as quais acabam sendo consideradas também características muito importantes para o controle e a redução de custos, por meio da Análise Funcional e do valor adicionado; atividade adiciona ou não valor aos serviços sob a ótica do cidadão, *Value Added Activity (VAA)* ou *Non Value Added Activity (NVA)*.

Outro fator importante é o mapeamento do processo que contém a descrição e o tempo gasto em cada uma das atividades dos departamentos e processos em que a célula social pretende aplicar o *kaizen* e buscar a redução de custos por meio da eliminação de desperdícios.

Conclusão

O mais adequado método de custeio continuará sendo aquele que trazer melhor a relação custo x benefício. E nessa definição de valor é que o ABC torna-se uma ferramenta poderosa, pois traz uma melhor visualização dos custos incorridos nas respectivas atividades dentro das células sociais.

Mais do que uma metodologia de apuração de custos, o ABC está inserido no contexto de estratégia da célula social. Dentro desse cenário econômico de competitividade e mudanças contínuas, o ABC se torna fundamental para obtenção de resultados gerenciais.

Obviamente que existem críticas e deficiências:

- o ABC tende a ser sempre mais oneroso na sua implantação do que outros métodos de custeio, em razão da complexidade de certas atividades;
- o método continua, ainda, utilizando rateios de valor;
- o método não apresenta uma preocupação com a avaliação de estoques.

Entretanto, a sua aplicabilidade torna a Contabilidade de custos em uma gestão, evidenciando as suas vantagens, essas também observadas nos demais sistemas de custeio, porém com maior destaque no ABC:

- focar a satisfação do cliente por meio das análises das atividades;
- utilizar-se dos conceitos da eficiência, eficácia e efetividade, sob enfoque holístico;

- gerar informações mais precisas, completas e confiáveis;
- identificar custos e atividades que possam ser eliminadas, minimizadas e potencializadas em termos de resultados;
- proporcionar melhor compreensão econômica da produção e das atividades da célula social;
- distribuir responsabilidades para todos os integrantes da célula social e não apenas para a controladoria.

O método de custeio baseado em atividades tem como objetivos principais medir e melhorar as atividades que compõem os processos de negócios e calcular com precisão os custos dos produtos. Uma célula social, representada por uma sucessão de processos de negócios, que utiliza o método de custeio baseado em atividades, consegue identificar quais os recursos e as atividades consumidas por cada produto da célula social, conseguindo alocar de forma mais científica os custos indiretos consumidos por cada produto.

O método ABC supera as falhas do sistema de custeio tradicional das despesas indiretas, que utiliza o critério de rateio baseado na mão-de-obra direta, ou nos materiais diretos, entre outros, propiciando o aparecimento de distorções.

Neste artigo, pode-se identificar que, no método ABC, a transformação ocorre no ambiente interno, com as influências do corpo endógeno e exógeno, interagindo de forma intensa nos elementos patrimoniais que estão à disposição para suprir as necessidades e atingir a eficácia da célula social, axioma da teoria neopatrimonialista (SÁ, 1992).

A doutrina contábil que aplicamos para dar conteúdo científico ao método ABC, o Neopatrimonialismo, discrimina os sistemas por funções da riqueza e os estuda de forma a produzir não uma, mas diversas figuras representativas da estrutura da célula social que evidenciam, sim, em causa e efeito, os fatos, mas sob os aspectos de diversos ângulos competentes de observação.

A visão holística em forma de sistemas de funções permite à Contabilidade de custos utilizar métodos de apuração, controle e gestão sob uma visão integrada da célula social. O que se demonstra com a Teoria Geral do Conhecimento Contábil (SÁ, 1992) é que tais procedimentos existiram de forma empírica, sem ordenamento, posto não haver uma sistematização contextualizada de toda a ciência.

Para que ele possa ser plenamente eficaz, é indispensável que ocorra a integração de toda a célula social, aqui entendida como os elementos patrimoniais e o capital intelectual, esse considerado desde o simples apoio dos empregados ligados à limpeza, segurança e conservação até o corpo volitivo. Isso porque, para uma eficiente identificação dos direcionadores de custo e das atividades, há de existir a visão global da célula social por todos os envolvidos no processo de estruturação, razão pela qual se demonstra que deve existir uma pluralidade de experiência dos membros diretamente envolvidos na elaboração da planta de operacionalização do método.



• Marco Antônio Amaral Pires – Contador e Administrador de Empresas. Pós-graduado em Contabilidade e Auditoria. Mestrando em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu. Perito Contador. Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis e da Academia Mineira de Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

- CAIRO, Antônio Campos Pires. *Contabilidade analítica: um instrumento para gestão*. 2. ed. Livro: Rei dos Livros, 1992.
- CAMPOS, Vicente Tokone. *TQC - Controle da qualidade total (no estilo japonês)*. 3. ed. Belo Horizonte: Fundação Christiano Otttoni/UFMG, 1992.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 20.12.93. *Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*.
- HANSEN, Don H. *Gestão de custos*. São Paulo: Pearson Thomson Learning, 2001.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo & desempenho*. São Paulo: Futura, 1998.
- KOLVER, Ovídio. A apropriação de valores reais, com base em custos estimados. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: CRCRS, set./nov. de 1981.
- _____. Os custos diretos e indiretos como chave de qualificação das sistemas e apropriação dos custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: CRCRS, jan./mar. de 1987.
- _____. A Contabilidade de custos e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: CRCRS, jul./set. de 1993.
- _____. A Contabilidade de custos: algo de novo sob o sol? *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: CRCRS, jul./set. de 1994.
- _____. As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: CRCRS, out. de 1998.
- LEONE, George Guerra. *Custos: um enfoque administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, 1980.
- NALAGAWA, Masayuki. *ABC - Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- NEPOMUCENO, Valério. A ambigüidade filosófica da teoria das funções. *Revista de Contabilidade e Comércio*. Porto: n. 210, 2. sem. 1986.
- PIRES, Marco Antônio Amaral. Evolução doutrinária contábil da Contabilidade no Brasil. X Congresso de Contabilidade. *Anais do congresso*. Porto: Portugal: ISCAP, 2002.
- ROBEIS Júnior, Antero. *Custos de Qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- RODRIGUEZ, Carlos Mallo. *Pasado, presente y futuro de la Contabilidad de gestión, in la Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*. Madrid: Tecnica Contable, 1989.
- _____. *El resultado interno de la célula social*. Madrid: ICE, 1989.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da Contabilidade Superior*. Belo Horizonte: IPAT-UNA, 1994.
- _____. *Teoria Geral do Conhecimento Contábil*. Belo Horizonte: IPAT-UNA, 1992.

NOTAS

- 1) Como exemplo, os padrões de ISO 14000, relativos ao padrão internacional de gestão ambiental.
- 2) SÁ, Antônio Lopes de. E-mail recebido em 22.05.2003, às 12h26min: "Célula social é um agregado de pessoas e elementos patrimoniais que, em sentido dinâmico e potero, visa o cumprir um objetivo humano."
- 3) *Ente* em inglês, *entidad* em espanhol, *entité* em francês e *entità* em italiano, *is* que em alemão é *wesen*.
- 4) SÁ, Antônio Lopes de SÁ. (peritos@peritoscontabois). E-mail recebido em out. de 2001.
- 5) Dicionário eletrônico Aurélio, versão 3.0: "Fato, aspecto ou ocorrência possível de observação. Fato de interesse científico, suscetível de descrição ou exploração. Fato de natureza moral ou social."
- 6) É agregado os elementos patrimoniais e as pessoas físicas – endógeno – e externas – exógeno) na promoção do fenômeno patrimonial.
- 7) SÁ, Antônio Lopes de. (peritos@peritoscontabois). E-mail recebido em out. de 1999.
- 8) SÁ, Antônio Lopes de. (peritos@peritoscontabois). E-mail recebido em out. de 1999.
- 9) Termo utilizado no sistema de funções para conceituar a capacidade de preservação da vida da célula social.