

**TÍTULO DO ARTIGO: A VISÃO HOLÍSTICA DA TEORIA NEOPATRIMONIALISTA
PARA A UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE**

NOME DOS AUTORES:

Carlos Alberto Serra Negra *
Elizabeth Marinho Serra Negra *
Marco Antonio Amaral Pires *
Walmir Moreira Lage *

ENDEREÇO, TELEFONE, FAX E E-MAIL PARA CONTATO:

Marco Antonio Amaral Pires
Rua dos Timbiras 3.109 conj. 304,
Barro Preto
Belo Horizonte
CEP 30-140.062

TELEFONE/FAX: 031-32952178

EMAIL: maap@peritoscontabeis.com.br

URL: www.peritoscontabeis.com.br

**Apresentado e publicado nos anais do Congresso
Internacional de Custos realizado na cidade de Punta
Del Leste, Paraguai, 26 a 28 de novembro de 2003.**

*

Contadores e Mestrados em Contabilidade.

RESUMO

É finalidade deste trabalho apresentar o inter-relacionamento existente entre a visão holística da Teoria Neopatrimonialista e o Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Não é possível implementar modelos, novas estratégias de gestão e, principalmente, metodologias de custeamento de produtos e serviços se não houver um comprometimento de todos agentes que compõem as organizações. Vivemos uma verdadeira revolução na área do conhecimento. Tudo o que valia como verdade passa a ter valor relativo em virtude das mutações, da forma de agir, da forma de se organizar, do pensar e do executar. A chamada Era da Informação fortalece a idéia do conhecimento contínuo, da pesquisa, da melhoria e da elevação da própria humanidade dentro de uma visão moderna e holística. O ABC como forte ferramenta de mensuração de custos tendo como base às atividades pressupõe uma forte cumplicidade com a Teoria Neopatrimonialista.

PALAVRAS-CHAVE: Teoria Neopatrimonialista - Custeio Baseado em Atividade Holística - Era da Informação

1 INTRODUÇÃO

Nenhum século na história humana passou por tantas transformações sociais radicais como o século XX e em continuidade no 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 da década de oitenta demarcou o fim do modelo vigente no pós-guerra aumentando a instabilidade no comportamento dos investimentos e a transição de um regime tecnológico para outro período conhecido como mudança de paradigma, numa transformação radical do senso comum prevalecendo na engenharia e nas práticas gerenciais em busca de melhor produtividade na 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, públicas ou privadas, têm que ser estruturadas para constantes mutações, principalmente com a força de trabalho. É preciso que os trabalhadores mudem as atitudes, crenças e valores para a formação de organizações eficazes. E aos gerentes o espírito de mudança.

O ambiente internacional em seus diversos aspectos vem-se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por mudanças profundas, e como não

poderia deixar de acontecer, os processos de mudança têm impactado a economia brasileira e as empresas de forma geral.

Nesse intenso movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores passam 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 face aos seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos 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 empresa.

Sob essas abordagens, procuramos mostrar a fundamentação da corrente neopatrimonialista e sua visão holística para compreender a empresa 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 sociais, conceituadas pelas normas brasileiras de contabilidade, Resolução nº 750 de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade, como entidade contábil.

A conceituação como célula social visa dar maior abrangência ao termo entidade, 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 endógeno (SÁ, 2001).

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

2 INTER-RELACIONAMENTO ENTRE A 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 segundo a qual o homem é um todo indivisível, e que não pode ser explicado pelos seus distintos componentes (físico, psicológico ou psíquico), considerados separadamente.

Por esta teoria, a contabilidade, assim como no homem, para estudar a riqueza da célula social de forma integrada, parte da condição da indivisibilidade, interagindo as relações ambientais endógenas e exógenas 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, perceber como toda as relações permitem explicar o fenômeno observado.

Na visão neopatrimonialista, a interpretação de um fenômeno 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.

A teoria neopatrimonialista considera que a célula social está em movimentos permanentes e age com finalidade definida sobre a riqueza, contida em tal célula (SÁ, 1999a).

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

Neste artigo, em que se apresenta o método ABC, a transformação ocorre no ambiente interno, com as influências do corpo endógeno e exógeno, interagindo de forma intensa nos meios físicos que estão à disposição para suprir as necessidades e maximizar o resultado, de forma a atingir o objetivo da célula social, axioma da teoria neopatrimonialista (SÁ, 1992).

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

A partida dobrada destacou os fatos em causas (créditos) e efeitos (débitos) imediatos e limitados ao acontecimento em si, mas, tais relações hoje são insuficientes (SÁ, 1999b).

Para poder ter maior profundidade na análise do fenômeno patrimonial, ultrapassando a visão da partida dobrada, passa a ser necessário, por exemplo, saber se o material de consumo foi utilizado na produção ou consumido nos setores administrativos, mas ter o conhecimento de muitos outros dados que se ligam às condições sob as quais o material foi utilizado/consumido, influenciando de alguma forma os diversos sistemas de funções da célula social, seja no tocante aos aspectos de rentabilidade, estabilidade, economicidade (giro), direcionador (qualidade da utilização/consumo), do risco, da eficiência, da dimensão da empresa, de seu mercado, das políticas econômicas e financeiras, da ecologia, dos aspectos jurídicos, dos problemas sociais, etc (PIRES, 2002). O nível de detalhe e a riqueza destas informações irão depender do grau de profundidade que o corpo diretivo e volitivo necessitam para a gestão da célula social.

A evolução da visão da contabilidade sobre a organização passa de uma visão departamentalizada da organização para uma abordagem sistêmica, em que a célula social passa a ser estudada com o enfoque baseado na Teoria das Funções Sistêmicas 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 hábeis, 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 a cobertura dos riscos.

- para o sistema da ESTABILIDADE: funções que ensejam o equilíbrio dos componentes patrimoniais, e
- para o sistema da ECONOMICIDADE: funções que garantem a vitalidade da atividade e a sua sobrevivência.
- O sistemas, pois, vivem em simultaneidade e interação, mas, têm funções distintas e características.

Dados elementares já não satisfazem a velocidade com que se operam as movimentações da riqueza na célula social e nem os graves riscos que esses envolvem.

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 doutrina contábil que aplicamos, o Neopatrimonialismo, discrimina os sistemas por funções da riqueza e os estuda de forma a produzir não um, 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 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.

Estes 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 (SA, 2001).

Também, a isto, somam-se às exigências cada vez maiores de qualidade e de uma boa difusão dos produtos nos mercados, tudo envolvendo 'custos', mas, também, representando alavancas poderosas de ação nos mercados de consumo.

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 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 de qual região do globo o comprador vive.

No fundo, isto sempre foi assim, desde os mais remotos tempos, mas, com o aumento da oferta, do agravamento das condições climáticas, redução das reservas não renováveis, dentre outros, agravaram-se os problemas .

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 esta população.

A informação virtual, seja pelo modo televisivo ou pela Internet consegue, nos dias atuais, em matéria de vendas, superar, em muito, o processo clássico de promoção de venda de mercadorias.

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

Já não basta ter produtividade, necessário, sendo, prioritariamente, ter competitividade.

A visão holística em forma de sistemas de funções permite à contabilidade de custos, que utiliza 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.

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 da 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.

A Contabilidade e a Administração passaram a ser conhecimentos decisivos nessa guerra da globalização. Os detentores destes conhecimentos alcançam vitórias e obtêm vantagens em razão de se acharem mais evoluídas e de possuírem políticas econômicas mais adequadas ao processo de concorrência.

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, 1994).

Os estudos sobre custos, todavia, têm sido mais sofisticados. Assim, por exemplo, atualmente, na Espanha, o feito digno de toda essa evolução e a Contabilidade vai oferecendo recursos cada vez Prof. Carlos Mallo Rodriguez (1989a e 1989b) 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, estes). Diversos outros ilustres escritores europeus vão seguindo a mesma linha, como, por exemplo, o Prof. Doutor Antônio 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 os professores Valério Nepomuceno (1996), George Guerra Leone (1980) e Olívio Koliver (1998) desenvolvem trabalhos buscando esta abordagem.

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 organizações. Estas mudanças se configuram 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.

Em reação a estas e outras dificuldades da área contábil-financeira surgiu, na década de 80, o método de Custeio Baseado em Atividades - *Activity Based Costing* (ABC) para atender às necessidades de informações de custos e ser um elo de ligação entre as áreas de contabilidade e produção. Esse método tem uma concepção inovadora do processo produtivo e dos custos a ele associados. Nakagawa (1994) cita que o ABC já era utilizado por contadores em 1800 e início de 1900 e que existem registros históricos de seu uso nos anos 60.

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

3 PRESSUPOSTOS TÉCNICOS DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

3.1 Conceito ABC

É uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa, visando a redução das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Quanto aos custos diretos não haverá diferença com os métodos tradicionais.

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 empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC. Por esta 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 os custos indiretos vêm aumentando significativamente em detrimento dos custos diretos que vem decrescendo. A arbitrariedade e subjetividade toleradas no passado tornam-se impeditivos 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 rateio, que normalmente é arbitrário. Os custos são levados aos departamentos de produção.

A figura 2 mostra que no ABC os custos são rastreados para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. Ao rastrear as atividades que serão levadas aos produtos, elimina-se ou reduz-se o arbitramento do rateio, além de todas as maximizações de análises de custos, de resultados e de gestão.

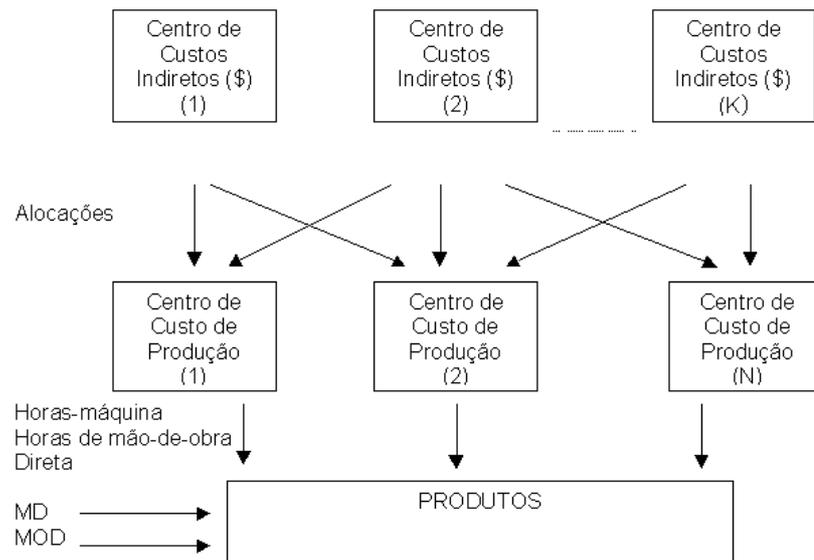


Figura 1 Sistemas de custeio tradicionais.
Fonte: Kaplan & Cooper (1998)

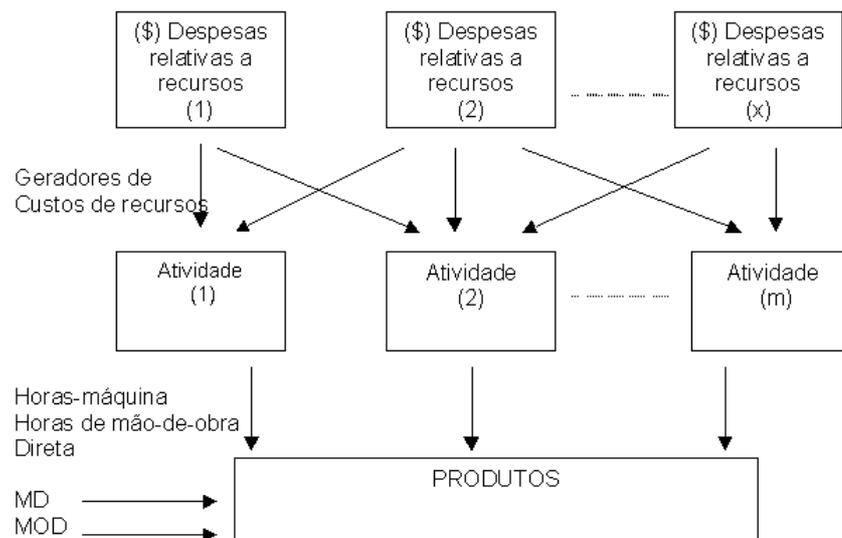


Figura 2 Sistemas de custeio baseado em atividade.
Fonte: Kaplan & Cooper (1998)

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

Evento	Transação	Atividade
Compra de material	Ordem de Compra	Comprar o material requisitado

Quadro 1 Evento, transação e atividade.

Fonte: Nakagawa (1994)

Para processar uma atividade, ocorre o consumo de diversos tipos de recursos, que são basicamente os chamados fatores de produção e estes 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 destas para os produtos.

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

3.2 Competitividade e a *Accountability*

O mercado exige produtividade e competitividade que é definida por Nakagawa (1994):

A competitividade de uma empresa 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 empresa.

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 empresa.

A síntese deste 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* utiliza-se os dados apresentados pelos relatórios e indicadores dos fatos já ocorridos, enquanto que na 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.

3.3 Rateio e rastreamento

Diversas críticas são feitas ao ABC em relação ao chamado ‘rateio’ de custos, que é uma forma tradicionalmente utilizada para se fazer a alocação dos custos indiretos de fabricação (CIF) aos produtos ou atividades.

O ABC é um novo método de análise de custos, que busca ‘rastrear’ os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes.

O rastreamento permite fazer o caminho inverso (rastrear) de apurar o custo do produto pelas atividades e para os recursos, demonstrando que não se trata de rateio. A qualidade do levantamento precisa ter condições de demonstrar que tais atividades são mensuradas de forma consistente.

Entende-se por rateio a alocação de custos através de algum método referencial e estatístico aos produtos e serviços, sem, contudo estabelecer relações entre estes e os custos incorridos, fazendo com haja distorção como acontece com o método de custeio por absorção.

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

O ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores da organização, a fim de que estes, paralelamente à otimização de resultados.

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.

3.4 Atividades

A conceituação de atividades é ampla. Obstante, interessa-nos o sentido restrito, como é definida por Nakagawa (1994) “a atividade pode ser definida com 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 empresa 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 empresa. [...]

[...] As atividades de apoio são aquelas associadas às funções auxiliares da empresa.

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 empresa 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.

3.4.1 Hierarquia das Atividades

As atividades são hierarquizadas: 1° funções, 2° processos, 3° atividades, 4° tarefas, 5° subtarefas, 6° operações, sendo agregadas em termos de consumo de recursos pelas atividades.

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.
- Atividades: trata-se de um conjunto de ações necessárias para atingir as metas e os objetivos de uma função.
- Tarefa: trata-se de definir aqui a maneira como uma atividade é realizada. Pode ser subdividida em sub-tarefas.
- Operações: trata-se da menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade.

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

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.

3.4.2 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. Por isso, é imperativa a sua conceituação. Martins (2001) define:

Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Existem dois tipos de direcionador: direcionadores de recursos e direcionadores 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 para custear produtos, indica a relação entre as atividades e os produtos.

3.5 Comparações entre os Métodos

A aquisição de novas tecnologias e metodologias por uma empresa, 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, além das novas visões e formas de gestões, modelos clássicos confrontados com modelos modernos 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, onde cada gestor em cada unidade de serviços e atividades possa ser de fato o responsável direto pelos resultados desta 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 empresa 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.

Segundo Fernandes (2001) “enquanto no custeio tradicional os custos são concentrados nos centros de custos ou departamentos, no ABC o são nas atividades ou centros de atividades”.

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

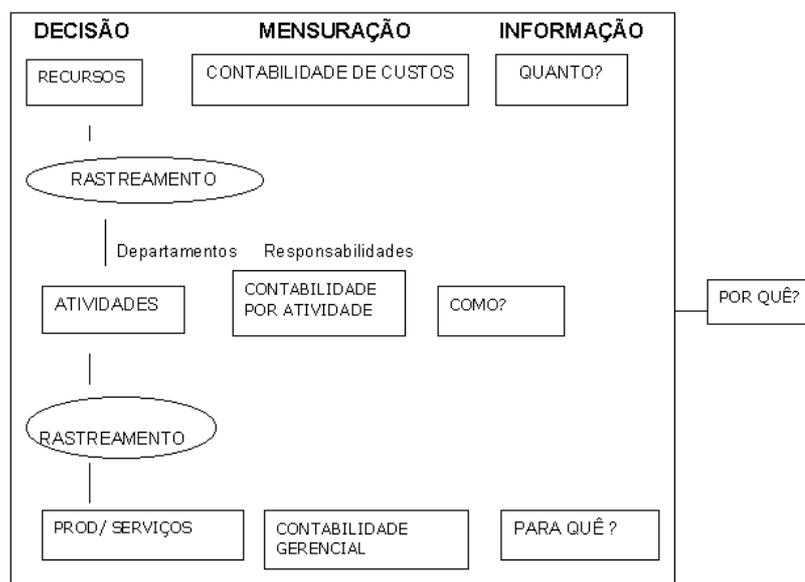


Figura 3. Modelo ABC.
Fonte: Nakagawa (1994). Adaptado.

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 acurácia necessária à ABM, conforme quadro 2 abaixo:

NÍVEIS DE CONTROLE GERENCIAL	MENSURAÇÃO	INFORMAÇÃO	DECISÃO
Estratégico	ABC	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos	Competitividade
Tático	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

Quadro 2 -Análise estratégica de custos e o ABC

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 pelo TQC de aprimoramento contínuo, através do PDCA (Plan, Do, Check, Action), colabora na gestão estratégica de custos. Este método é apresentado por Campos (1992) através do ciclo visto na figura 4.

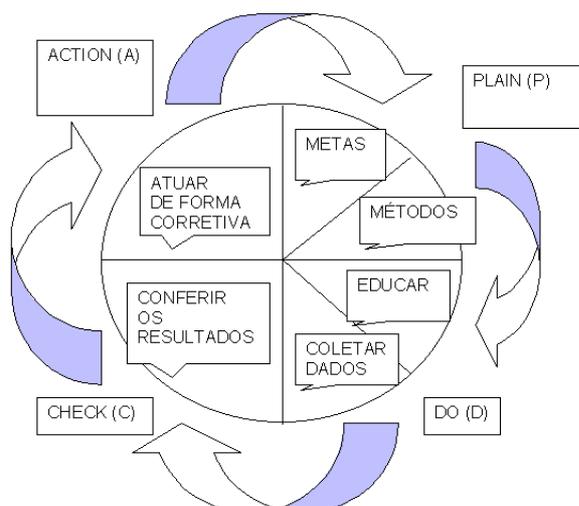


Figura 4 Ciclo PDCA
Fonte: Campos (1992). Adaptado

3.6 Implantação do ABC

Para a implantação do custeio baseado em atividade é necessário que seja adicionado atributos às atividades. Atributos são rótulos adicionados às atividades para se enriquecer e melhorar a acurácia das informações geradas pelo ABC.

- **Desempenho das Atividades:** os atributos servem, neste 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, neste 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, neste caso, para facilitar os gestores de processos identificarem atividades comuns, com o objetivo de *kaizen*.
- Comportamento dos custos das atividades: os atributos servem, neste 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 a 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 empresa, as quais acabam sendo consideradas também características muito importantes para o controle e a redução de custos, através 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 empresa pretende aplicar o *kaizen* e buscar a redução de custos, através da eliminação de desperdícios.

4 CONCLUSÃO

O mais adequado método de custeio continuará sendo aquele que trazer melhor a relação custo x benefício. E nesta definição de valor é que o ABC torna-se uma ferramenta poderosa, pois conceitualmente é de fácil compreensão e trás 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 empresa. Dentro deste cenário econômico de competitividade e mudanças contínuas o ABC se torna fundamental para obtenção de resultados gerenciais.

Obviamente, que existem críticas e deficiências:

- em certas condições o ABC é 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 possui a preocupação com a avaliação de estoques.

Entretanto, a sua aplicabilidade torna a contabilidade de custos em uma gestão estratégica empreendedora, evidenciando as suas vantagens:

- prover informações de custos, quais são e onde ocorrem;
- focar a satisfação do cliente através 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;

- melhor compreensão econômica da produção e das atividades da célula social;
- o ABC distribui 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 empresa, 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 empresa, 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. Esta técnica foi muito útil no passado, quando os custos indiretos não ultrapassavam 10% dos custos totais.

Para que ele possa ser plenamente eficaz, é indispensável que ocorra a integração de toda a célula social, aqui entendida como os meios físicos e o capital intelectual, este considerado desde o simples apoio dos empregados ligados à limpeza, segurança e conservação, até o corpo volitivo, dado que 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, demonstra que deve existir uma pluralidade de experiência dos membros diretamente envolvidos na elaboração da planta de operacionalização do método.

REFERÊNCIAS

CAIADO, Antônio Campos Pires. **Contabilidade Analítica, um instrumento para gestão**. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1992

CAMPOS, Vicente Falcone. **TQC – Controle da Qualidade Total (no estilo japonês)**. 3.ed. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni/UFMG, 1992.

FERNADES, Maria Sueli Arnold. **Custeio Baseado em Atividade aplicado a Categoria de Apartamentos em Hotelaria**. 2001. 221 f. Dissertação (Mestrado em Controladora e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

HANSEN, Don R. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho**. SÃO Paulo: Futura, 1998.

KOLIVER, Olívio. As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: CRCRS, Outubro de 1998.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, 1980.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NEPOMUCENO, Valério. A ambiência filosófica da Teoria das Funções. **Revista de Contabilidade e Comércio**. Porto: n. 210, 2º semestre de 1996.

PIRES, Marco Antônio Amaral. Evolução doutrinária científica da contabilidade no Brasil. IX CONGRESSO DE CONTABILIDADE. **Anais do congresso** Porto. Portugal: ISCAP, 2002.

ROBLES JR. Antonio. **Custos da Qualidade**: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RODRIGUEZ, Carlos Mallo. **Pasado, presente y futuro de la Contabilidad de gestión, in La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX**. Madri: Tecnica Contable, 1989a.

_____. **El resultado interno de la empresa**. Madri: ICE, 1989b.

SÁ, Antônio Lopes de. **Influencia intelectual e a doutrina neopatrimonialista da contabilidade**. E-mail particular: peritos@peritoscontabeis. Recebido em outubro de 1999a.

_____. **A modernidade dos custos de produção**. E-mail particular: peritos@peritoscontabeis. Recebido em outubro de 1999b.

_____. **Neopatrimonialismo como pensamento moderno em contabilidade**. E-mail particular: peritos@peritoscontabeis. Recebido em outubro de 2001.

_____. **Teoria Geral do Conhecimento Contábil**. Belo Horizonte: Edição IPAT-UNA, 1992.