

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: uma análise
comparativa com os sistemas contábeis tradicionais**

VALCENIR FARIAS

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA

1995

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: uma análise
comparativa com os sistemas contábeis tradicionais**

**Monografia submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.**

VALCENIR FARIAS

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Ilse Maria Beuren

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA

1995

“SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: uma análise comparativa com o sistema contábeis tradicionais.”

VALCENIR FARIAS

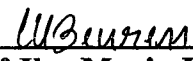
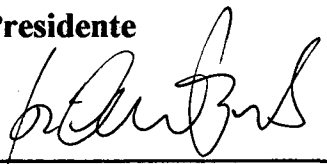
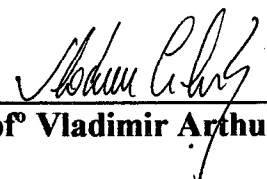
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 15 de dezembro de 1995



**Profº Adalberto Nienkötter
Coordenador de Monografia**

Obteve a nota média de ^{9.5}....., atribuída pela comissão examinadora integrada pelos professores:


**Profª Drª Ilse Maria Beuren
Presidente**
Profº Msc. José Alonso Borba
Profº Vladimir Arthur Fey

Agradecimentos

A Deus, por iluminar o meu caminho, dando-me força, inclusive nos momentos mais difíceis fazendo-me persistir.

À Dr.^a Prof.^a. Ilse Maria Beuren, pelo acompanhamento e orientação perspicazes, no decorrer do desenvolvimento deste trabalho, contribuindo de forma efetiva para a realização do mesmo.

Ao Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e ao Coordenador do Curso, professores e colegas , que de alguma forma me influenciaram, visando sempre melhorar meu desempenho.

Ao Centro de Bio-Imagem Sociedade Civil Ltda., no eu trabalho atualmente, que me apoiou oferecendo materiais e recursos tecnológicos.

Meu agradecimento, também, à Patrícia Rohleder, pela paciência e compreensão que teve comigo, me apoiando a participando em todos os momentos até a conclusão deste trabalho.

Por fim, às pessoas, entidades e órgãos, que tiveram participação direta ou indireta na elaboração desta monografia, mas que é inviável listar todos no momento, meus agradecimentos.

Resumo

O ambiente empresarial encontra-se, atualmente, muito competitivo, obrigando a uma reformulação na estrutura das empresas.

Estas mudanças que vem ocorrendo, a nível mundial, tornam os processos produtivos das empresas mais complexos. Disso, decorre a necessidade de modificações nos seus sistemas de custos, para que estes acompanhem essa evolução.

Por conseguinte, alguns sistemas de custos estão sendo discutidos no meio acadêmico e empresarial. Entretanto, o objetivo deste trabalho se restringe a uma análise comparativa entre os sistemas contábeis tradicionais e o custeio baseado em atividades.

Neste sentido, abordou-se, inicialmente, a estrutura do sistema contábil tradicional. Observou-se que, por estar voltado, basicamente, para a elaboração de demonstrações contábeis, ele não atende satisfatoriamente os usuários internos da contabilidade.

Em seguida, fez-se algumas considerações iniciais sobre o método de custeio baseado em atividades. Também elucidou-se sua sistematização, evidenciando os critérios que devem ser respeitados para proceder-se uma adequada segregação dos processos empresariais em atividades e a seleção dos direcionadores de custos.

Após isso, procedeu-se a comparação entre os dois sistemas, percebendo-se uma evolução no custeio baseado em atividades em relação ao sistema

contábil tradicional, especialmente, no que diz respeito ao fornecimento de informações para o processo de gestão empresarial.

Sumário

CAPÍTULO 1	
1.1	Introdução..... 8
1.1.1	Considerações iniciais..... 8
1.1.2	Problematização..... 10
1.1.3	Os objetivos..... 12
1.1.4	Organização do estudo..... 12
1.2	Metodologia da Pesquisa..... 13
1.2.1	Metodologia aplicada..... 14
1.2.2	Limitações da pesquisa..... 14
CAPÍTULO 2	
2.1	Revisão Bibliográfica..... 16
2.1.1	Aspectos introdutórios..... 16
2.1.2	Sistemas contábeis tradicionais..... 18
2.1.3	Sistema de custeio baseado em atividades..... 22
CAPÍTULO 3	
3.1	Sistematização do Custeio Baseado em Atividades..... 24
3.1.1	Identificação das atividades..... 24
3.1.2	Direcionadores de custos..... 27
3.1.3	Sistematização do ABC..... 32
3.2	Análise Comparativa entre o Sistema Contábil Tradicional e o Custeio baseado em Atividades..... 34
3.2.1	Sistema contábil tradicional x custeio baseado em atividades..... 34
CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES..... 37	
BIBLIOGRAFIA..... 40	

CAPÍTULO 1

Neste capítulo serão abordados, além das considerações iniciais, a problematização, os objetivos a serem alcançados com o desenvolvimento deste trabalho, sua organização e a metodologia aplicada, acompanhada das limitações do presente estudo.

1.1 INTRODUÇÃO

Esta seção consubstanciar-se-á nas considerações iniciais, na problematização, nos objetivos que permearão esta pesquisa e a sua organização.

1.1.1 Considerações iniciais

O crescente avanço tecnológico, que vem impulsionando todos os setores da economia, torna o ambiente empresarial extremamente competitivo.

A competitividade ocorre a nível interno e externo das empresas, implicando em decisões estratégicas sobre marketing, tecnologia, linha de produtos e outros aspectos relacionados à estrutura de produção. Esses aspectos devem resultar no alcance de padrões vigentes no mercado como preço, qualidade, prazos de pagamento e de entrega de produtos.

Além desses aspectos, a nível externo, a competitividade se dá em função das políticas governamentais e do ambiente macroeconômico. Isto

conduz as empresas a buscar inovações no sentido de satisfazer e conquistar novos clientes, aumentando com isso sua participação no mercado.

Por sua vez, o avanço tecnológico facilita esta questão. Esta afirmativa é corroborada por COGAN (1995; p. 14) ao dizer que “ a revolução industrial, com o surgimento de máquinas de elevada produtividade, além do suporte do desenvolvimento alcançado no campo da administração gerencial, trouxe as condições que permitiram a produção em larga escala, de produtos padronizados que visam atingir um mercado cada vez maior.”

Todavia, a tendência é que esta satisfação ocorra através da produção em grande variedade de produtos, e não através da produção padronizada em massa, como ainda vem ocorrendo em algumas empresas.

Todo esse implemento tecnológico, decorrente da necessidade imposta pela acirrada concorrência entre as empresas e as crescentes exigências dos consumidores, torna os processos produtivos mais complexos.

Esta complexidade acarreta em dificuldades para os gestores no sentido de otimizar o processo produtivo das empresas, identificar os custos dos seus fatores de produção e a apropriação destes aos produtos.

No que diz respeito ao custo dos fatores de produção, percebe-se uma mudança substancial na contribuição dos custos indiretos de fabricação (aqueles que não são agregados diretamente aos produtos) em relação aos custos totais da empresa, especialmente nos decorrentes dos investimentos feitos pela mesma em automação e tecnologia.

Para obter um conhecimento mais aprimorado dos custos indiretos de fabricação, faz-se necessário um sistema de informações que acompanhe toda

a evolução do processo produtivo, permitindo também uma análise dos reflexos dele decorrentes.

Além de acompanhar essa dinâmica, o sistema de informações deve abordar com maior detalhamento e propriedade todos os custos dos recursos consumidos no processo produtivo e na colocação dos produtos no mercado, a fim de identificar os produtos que mais contribuem à otimização do resultado da empresa.

Infere-se pelo exposto que as decisões dos gestores estão muito atreladas às condições do ambiente onde a empresa está inserida e, principalmente, à estrutura do processo de produção e seu sistema de informação.

Assim, as empresas que conseguem desenvolver e implantar um sistema de informações, que tenha condições de dar o devido suporte ao processo decisório, apresentam uma vantagem competitiva adicional.

1.1.2 A problematização

As empresas, atualmente, sentem necessidade de aumentar sua produtividade, qualidade dos produtos e flexibilidade para seus clientes, a fim de aumentar o retorno sobre o seu capital investido.

Estes objetivos são alcançados através do emprego de tecnologia avançada e investimentos em recursos humanos, entre outros, especialmente, porque, assim, conseguem reduzir a quantidade de erros praticados nas

empresas.

Neste sentido, as empresas com tecnologia e automação avançadas, geralmente, apresentam uma linha diversificada de produtos, bem como, um significativo crescimento no montante dos custos indiretos de fabricação (CIF).

Isso torna mais complexo o custeamento dos produtos. Os custos diretos, como mão-de-obra direta e matéria-prima, são facilmente agregados aos produtos, mais isto não ocorre com os custos indiretos.

Assim, os atuais sistemas contábeis já não atendem satisfatoriamente as necessidades informativas dos gestores. Eles usam, geralmente, fatores diretos, como horas-máquinas e mão-de-obra direta, para o rateio dos custos indiretos, isto é, utilizam bases relacionadas ao volume de produção.

O problema se agrava quando se considera o fato de que aumentando os custos indiretos diminuem, proporcionalmente, os custos diretos, que servem de base para o rateio, levando a uma distorção ainda maior nos resultados a serem analisados.

Portanto, nesse contexto de alta tecnologia, os sistemas contábeis tradicionais cedem, naturalmente, espaço a novos sistemas de informação, direcionados às novas formas de produção. Dentre esses sistemas, encontra-se o sistema de custeio baseado em atividades(ABC-Activity Based Costing).

Por conseguinte, faz-se necessário discutir, além do arcabouço teórico e funcional do custeio baseado em atividades, se esse sistema supre as necessidades informativas dos gestores. Adicionalmente, é preciso compará-lo com os sistemas tradicionais, principalmente, no que diz respeito a geração de informações úteis aos usuários internos das informações contábeis

1.1.3 Os objetivos

Como objetivo geral pretende-se, nesse trabalho, fazer uma comparação entre os sistemas contábeis tradicionais e o de custeio baseado em atividades.

Num nível maior de detalhamento, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- explicitar a fundamentação dos sistemas contábeis tradicionais;
- discutir os principais aspectos operacionais dos sistemas contábeis tradicionais;
- apresentar os aspectos mais relevantes do custeio baseado em atividades;
- identificar os principais direcionadores de custos que podem ser utilizados no custeio baseado em atividades;
- abordar a sistematização do custeio baseado em atividades; e
- relacionar, a nível comparativo, esses dois sistemas.

1.1.4 Organização do estudo

Visando facilitar o entendimento do leitor, o presente trabalho será dividido em capítulos de acordo com a necessidade exigida pelo assunto.

O primeiro capítulo é subdividido em duas seções. Na primeira, apresenta-se as considerações iniciais, a problematização, os objetivos do trabalho e a organização do estudo. A segunda seção consubstanciar-se-á na metodologia aplicada à presente pesquisa e suas limitações.

No segundo capítulo será evidenciada a revisão bibliográfica, subdividindo-se em aspectos introdutórios, o sistema contábil tradicional e o sistema de custeio baseado em atividades.

No terceiro capítulo, será abordada a sistematização do custeio baseado em atividades, com ênfase na identificação de atividades e os seus direcionadores de custos. Adicionalmente, far-se-á uma análise comparativa entre o sistema contábil tradicional e o baseado em atividades.

Por fim, serão apresentadas as conclusões deste trabalho e recomendações para eventuais pesquisas posteriores.

1.2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia é um fator muito importante na elaboração de um trabalho científico, visto que as normas e procedimentos que serão utilizados é que irão caracterizar sua cientificidade.

Tendo em vista que estes recursos não são utilizados de modo uniforme, é de fundamental importância sua evidenciação no próprio trabalho. Neste sentido, CARVALHO (1991;p. 153)diz que " a definição dos recursos metodológicos que serão utilizados na pesquisa também deve ser discutido com o professor/orientador. "

Adicionalmente, CARVALHO (1991;p. 150) afirma que " a monografia se configura como uma atividade de pesquisa científica, em função dos recursos metodológicos que exige a sua elaboração. "

Além disso, ela afirma que " o trabalho monográfico ultrapassa o nível de simples compilação de textos, dos resumos ou opiniões pessoais, exigindo

um maior rigor na coleta e análise dos dados a serem utilizados, podendo ainda avançar no campo do conhecimento científico, propondo alternativas para abordagens teóricas ou práticas nas diversas áreas do saber . “

1.2.1 A metodologia aplicada

Reconhecendo-se essa importância, serão apresentadas as etapas a serem seguidas na execução deste estudo.

Inicialmente, cabe salientar que esta é uma pesquisa exploratória de natureza bibliográfica, logo, ela não terá uma experimentação do sistema em uma empresa.

Como todo trabalho de pesquisa, este iniciou-se com a escolha do tema, que se deu através de leituras anteriores sobre o assunto.

Em seguida, reuniu-se uma bibliografia básica sobre o assunto, que foi posteriormente complementada com novas bibliografias. Isto ocorreu até a fase final da elaboração do trabalho, pois, trata-se de um tema atual e, por conseguinte, novo material bibliográfico sobre o assunto foi publicado até a conclusão da monografia.

1.2.2 Limitações da pesquisa

Na pretensão de atingir o objetivo geral proposto neste trabalho, alguns fatores limitantes estarão presentes.

Dentre eles, pode-se citar o que se deriva da opção por uma pesquisa puramente bibliográfica, portanto sem a aplicação do sistema em empresa.

Adicionalmente, não serão feitas entrevistas em empresas que já usam em seus processos produtivos conceitos pertinentes ao tema deste trabalho.

Por fim, pelo fato de tratar-se de um tema amplo, ocorre a necessidade de restringi-lo para atender aos objetivos propostos e, por conseguinte, a amplitude do trabalho ficará restrito à delimitação do tema.

CAPÍTULO 2

Neste capítulo far-se-á a revisão bibliográfica, que irá consubstanciar a presente pesquisa.

2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Esta sessão, para uma melhor compreensão do assunto, será dividida em aspectos introdutórios, sistema contábil tradicional e sistema de custeio baseado em atividades.

2.1.1 Aspectos introdutórios

Segundo KAPLAN apud NAKAGAWA (1993;p.36), “ os atuais sistemas de custeio, datam, basicamente, de há mais de um século e foram desenvolvidos com o objetivo de gerarem informações sobre oportunidades de melhoria de desempenho das empresas, em termos de resultados econômicos.”

Os processos produtivos tornaram-se mais complexos, principalmente, depois da revolução industrial. Isto fez com que os sistemas contábeis tradicionais se tornassem insatisfatórios no que concerne ao fornecimento de informações aos gestores, por se apresentarem ainda hoje, muito semelhantes à sua origem, isto é, à década de 20.

Neste sentido, COGAN (1995; p.13) diz que “as práticas contábeis tradicionalmente aceitas datam dessa época e não se percebia problemas com

relação à parcela de contribuição das despesas indiretas de fabricação nos custos, pois elas eram descarregadas com precisão, nos poucos produtos.”

Quando os produtos eram fabricados, basicamente, de forma artesanal, os custos diretos assumiam grandes proporções nos custos totais, não havendo problema no custeamento dos produtos. Nessa estrutura de produção os custos indiretos não somavam valor significativo, não exigindo, assim, muita complexidade dos sistemas de informações.

Um outro aspecto relevante apontado por COGAN (1995; p.13) é que “se compararmos com a atualidade onde impera a diversificação de produtos/variação de volume produzido/diferenciação em complexidade, em relação àqueles tempos, começa-se então a questionar as práticas contábeis tradicionais aceitas para custeio.”

Entretanto, segundo NAKAGAWA (1995; p.36), “aparentemente, estes procedimentos continuam sendo bastante úteis para a elaboração de demonstrações contábeis já que atendem às necessidades de informação para a tomada de decisões por parte dos usuários externos, e também tem sido utilizados para importantes decisões estratégicas de produtos.”

Além disso, eles são úteis nas organizações com processos produtivos relativamente simples. Adicionalmente, em alguns casos de processos produtivos complexos, eles são apenas aperfeiçoados.

Todavia, na busca do acompanhamento do avanço tecnológico e econômico e na tentativa da identificação dos custos desse novo cenário, surgiu o sistema de custeio baseado em atividades.

Diante desses novos paradigmas hoje presentes nos processos produtivos das empresas, faz-se necessário abordar, de forma analítica, o

sistema de custeio baseado em atividades, especialmente no que diz respeito a sua adequação ao novo ambiente. Porém, antes disso, é preciso que se apresente alguns aspectos relevantes relacionados aos sistemas contábeis tradicionais.

2.1.2 Sistemas contábeis tradicionais

Os sistemas contábeis tradicionais se caracterizam, principalmente, pela aplicação do custeio por absorção. Ressalte-se, que a crítica básica a esse sistema decorre deste pressuposto básico. Pois, segundo o boletim IOB-Temática Contábil e Balanços nº 34 (3º decêndio de ago/95; p.281) “no custeio por absorção, os custos indiretos são atribuídos aos centros de custos e posteriormente alocados aos produtos com base em itens diretos, tais como: valor de mão-de-obra direta ou horas máquinas.”

No boletim IOB-Temática Contábil e Balanços nº 11(3º decêndio de mar/95; p. 81) pode-se ver que “a crescente complexidade da atividade econômica (com empresas de porte crescente produzindo um número de bens e serviços cada vez mais diversificado) e a progressiva automação do processo de manufatura(provocando o crescimento contínuo dos gastos indiretos em detrimento dos custos de mão-de-obra) realçaram as falhas dos sistemas de custeio agora chamados de tradicionais.”

Adicionalmente, como é afirmado no boletim IOB-Temática Contábil e Balanços nº 34(3º decêndio de ago/95; p. 282), eles não refletem “as contínuas modificações estruturais das empresas no que concerne ao processo de produção e à diversidade de produtos.”

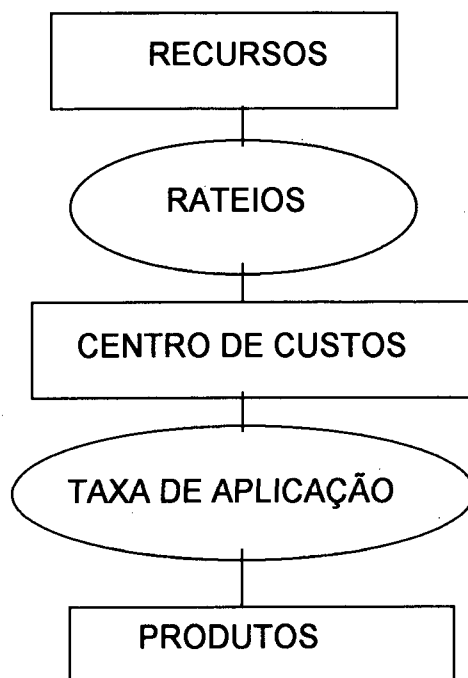
Neste sentido, NAKAGAWA (1993; p. 39) diz que “os produtos com baixo volume de produção acabam recebendo a mesma carga de custos de seus equivalentes produzidos em alto volume.”

Isto significa que a economia gerada nos custos indiretos de fabricação, pela produção de larga escala, não é considerada.

Este equívoco ocorre, segundo NAKAGAWA (1995; p. 36), porque “nos métodos tradicionais de custeio ou VBC, assume-se como pressuposto que são os produtos que consomem os recursos necessários para fabricá-los e/ou comercializá-los.”

Partindo dessa premissa, os custos indiretos são rateados aos centros de custos, para posterior apropriação ao produto através de taxas de aplicação de CIF. Esta seqüência pode ser melhor visualizada na FIGURA 1.

FIGURA 1- Seqüência da apropriação dos custos indiretos de fabricação nos sistemas contábeis tradicionais.



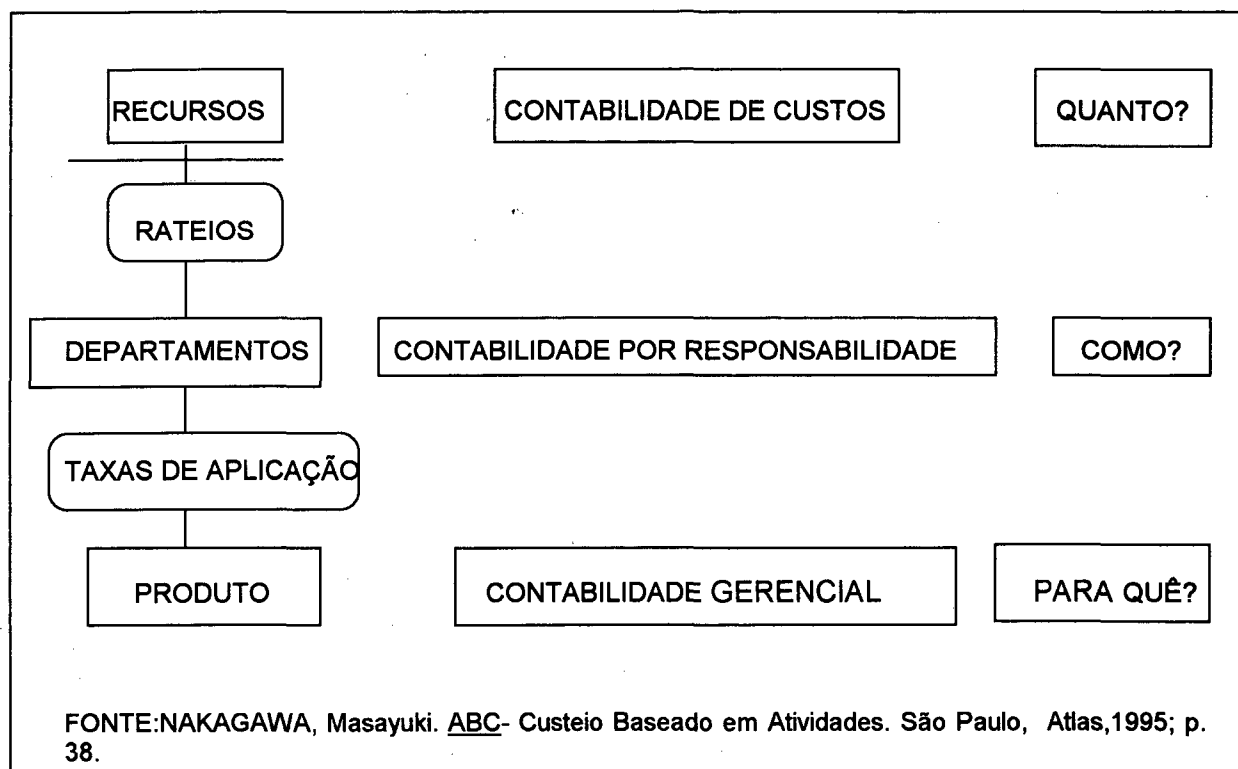
FONTE: NAKAGAWA, Masayuki. ABC-Custeio Baseado em Atividades. São Paulo, Atlas,1995;p. 37.

Com a complexidade trazida pelo avanço tecnológico-econômico nos processos de produção das empresas, estas sentiram necessidade de um melhor acompanhamento de seus recursos, aprimorando esse modelo.

NAKAGAWA(1995; p. 38) explica que "a contabilidade de custos, originalmente destinada a atender apenas as necessidades informativas de balanços e outros relatórios financeiros complementares, teve uma evolução sob os nomes de contabilidade por responsabilidade e contabilidade gerencial. Cada um dos quais com sua área de eficiência própria e respondendo essencialmente às seguintes perguntas: Quanto? Como? Para quê?"

Esta evolução da contabilidade, no sentido de melhor atender seus usuários, é demonstrada no QUADRO 1.

QUADRO 1- Evolução contábil no VBC (custeio baseado no volume)



No QUADRO 1 pode-se ver que "quanto" de recursos são consumidos na produção é obtido através da contabilidade de custos. Da maneira "como" são consumidos nos processos e quais os produtos são submetidos, obtém-se nos registros departamentais. Cabe, então, à contabilidade gerencial identificar as operações mais lucrativas em relação aos seus produtos, ou seja, "para quê."

Nota-se que há uma evolução a nível de informações. Todavia, observa-se que, apesar do desenvolvimento, ainda continua-se muito calcado em bases de rateios tradicionais dos custos indiretos de fabricação.

Entretanto, não se pode ignorar a utilidade do sistema contábil tradicional no que diz respeito ao atendimento das necessidades para fins de elaboração das demonstrações exigidas em lei. Ele satisfaz plenamente as exigências fiscais, o que faz dele um instrumento ainda muito freqüente nas

empresas, especialmente naquelas que não o utilizam como um sistema de informação gerenciais.

Porém, com o aumento das necessidades de informações sobre os fatores geradores de custos nas empresa, concomitantemente às constantes modificações nos processos produtivos, faz-se necessário aprimorar ou substituir os sistemas contábeis tradicionais.

2.1.3 Sistema de custeio baseado em atividades

O sistema de custeio baseado em atividades não tem sua origem definida. Várias são as hipóteses apontadas para explicar a sua origem.

No boletim IOB-Temática Contábil e Balanços nº 11(3º decêndio de mar/95; p. 81) é afirmado que “em 1971, foi publicado nos Estados Unidos, o livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*. Ao que tudo indica, foi esse o primeiro trabalho publicado a respeito do sistema de custeio baseado em atividades.”

Seguindo, no referido artigo é dito ainda que “a despeito, alguns autores proeminentes na área da contabilidade de custos entendem que aquilo que é hoje conhecido como sistema ABC de custeio foi inaugurado a partir da publicação, em 1985, pela *Harvard Business Review*, de um artigo intitulado *A Fábrica Oculta*, da autoria de J. Miller e J. Vollmann.”

Além dessas hipóteses existem outras sobre a origem do sistema de custeio baseado em atividades. Por exemplo, DE ROCCHI (jun/95; p. 11) afirma que a origem desse sistema também pode consistir “nos trabalhos de Alexander Hamilton Church, desenvolvidos nas primeiras décadas deste

século e que agora estão sendo redescobertos pelos criadores e divulgadores do sistema de custeamento baseado em atividades; ou com o Platzkosten, criado por Konard Mellerowicz na década de 1950, e que nunca recebeu a atenção que merece.”

Apesar de não se ter um marco inicial para a origem do sistema de custeio baseado em atividades, ele vem sendo muito discutido, o que pode ser visto pelas várias publicações recentes que estão emergindo sobre o assunto.

No boletim IOB- Temática Contábil e Balanços nº 1 (1º decêndio de jan/95; p. 9) o ABC é definido como “um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa.”

Sabe-se que um dos maiores problemas no custeamento dos produtos refere-se a apropriação dos custos indiretos. Neste sentido, no boletim IOB- Temática Contábil e Balanços nº 1 (1º decêndio de jan/95) é afirmado que “o centro de interesse do sistema ABC concentra-se, fundamentalmente, nos gastos indiretos, uma vez que os custos primários (mão-de-obra e material direto), diretamente atribuíveis aos bens e serviços produzidos, não apresentam problemas de custeio que não possam ser satisfatoriamente contornados pelos sistemas de custos convencionais.”

Assim, o sistema de custeio baseado em atividades chega, realmente, como uma opção para a melhoria do conhecimento, por parte dos gestores, dos recursos aplicados aos produtos ou à sua disposição na empresa. Pois, a própria estrutura do sistema, detalhando o processo produtivo por atividades, oferece informações mais aprimoradas sobre o consumo dos recursos.

CAPÍTULO 3

Neste capítulo serão evidenciados aspectos relacionados a sistematização do custeio baseado em atividades, bem como uma análise comparativa deste com o sistema contábil tradicional.

3.1 SISTEMATIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Pretende-se, nesta seção, discorrer sobre a sistematização do custeio baseado em atividades, com ênfase na identificação das atividades e direcionadores de custos.

3.1.1 Identificação das atividades

O sistema ABC baseia-se na segregação e conseqüente análise das atividades do processo produtivo da empresa. Isto lhe permite um melhor controle das atividades empresariais.

Uma atividade, como é corroborado no boletim IOB-Temática Contábil e Balanços nº 1 (1º decêndio de jan/95; p. 7), constitui-se na “ conjunção coordenada de recursos (mão-de-obra, materiais, tecnologia e ambiente) que visa a produção de um determinado bem ou serviço.”

As atividades podem ser de caráter primário, isto é, aquelas diretamente relacionadas com as funções e finalidades básicas da unidade, ou de caráter secundário, cujas atividades caracterizam-se por serem auxiliares ou de apoio às atividades primárias.

Assim, o ponto inicial na implementação do sistema de custeio baseado em atividades é a clara definição das atividades significativas desenvolvidas pelos setores da empresa.

Ressalte-se que o resultado de uma atividade é destinado a um cliente, seja ele interno (usuário do produto de uma unidade para execução de outra seguinte) ou externo (consumidor final). Cada empresa tem atividades singulares, devido ao seu funcionamento geral.

O nível de detalhamento das atividades também é um fator muito importante. Pois, deve-se ter o cuidado de não atingir um nível muito grande de detalhamento, a ponto de tornar o sistema anti-operacional. Por outro lado, não se pode fazer uma análise superficial, a ponto de tornar o sistema ineficaz, no que diz respeito a geração de informações.

A identificação das principais atividades e o seu nível de detalhamento requer a participação das pessoas que trabalham na área que será objeto de custo, devido ao seu conhecimento e contato contínuo com o processo daquela unidade.

Para facilitar a alocação de custos às atividades, é conveniente agrupá-las por classes de acordo com as semelhanças no que diz respeito à sua natureza. Assim, é preciso cuidar para que o conjunto formado seja o mais homogêneo possível, pois a alocação de recursos dar-se-á também de forma semelhante. Qualquer atividade combinada com outra não similar poderá distorcer os resultados, pois será custeada com bases não compatíveis à sua função.

Outra forma de classificação das atividades refere-se àquelas que acrescentam ou não valor aos produtos. As atividades que acrescentam valor,

geralmente, estão estreitamente ligadas ao processo produtivo. Numa fábrica de móveis, por exemplo, a atividade de cortar a madeira agrega valor ao produto final, tanto a nível interno (clientes internos), como externo (consumidor final).

As atividades que não agregam valor, podem apresentar-se da seguinte forma:

- atividades que não agregam valor nenhum, seja para clientes internos ou externos, como é o caso da estocagem e movimentação de materiais; e
- atividades que agregam valor apenas a nível interno, por exemplo, o processamento da folha de pagamento, que agrega valor somente para os clientes internos.

Com a complexidade cada vez maior nos processos produtivos das empresas, a identificação das principais atividades torna-se de fundamental importância na decomposição e simplificação de suas estruturas.

Ressalte-se que um serviço prestado equivale-se a um produto derivado de uma atividade industrial, para fins de sistema de custeio baseado em atividades, fazendo dele uma boa alternativa no custeamento dos serviços nas empresas prestadoras de serviços.

Desse modo, aplica-se o mesmo processo nas empresas prestadoras de serviços, identificando-se, inicialmente, as atividades significantes executadas pela empresa. A distinção ocorre na natureza das atividades, que nas empresas prestadoras de serviços são, na maioria, secundárias ou de apoio.

Infere-se, pelo até aqui exposto, que a identificação das atividades é o primeiro passo na implementação do sistema de custeio baseado em

atividades. As atividades, bem como o seu nível de detalhamento dependerá de cada empresa, devido as diferentes características de cada uma.

Adicionalmente, sua estrutura, detalhando o processo de funcionamento da empresa por atividades, faz valer sua aplicação também nas empresas não industriais.

3.1.2 Direcionadores de custos

Direcionador de custos é um meio utilizado para atribuir os recursos consumidos na empresa às atividades e produtos ou serviços. Através dele, as atividades e objetos são custeados.

Outras terminologias, como vetores e geradores de custos, são encontradas em literaturas pertinentes ao tema, derivados do termo original, em inglês, *cost drivers*.

A identificação dos direcionadores de custos constitui-se numa etapa de fundamental importância. Ela exige um estudo acurado, como é corroborado no boletim IOB-Temática Contábil e Balanços nº 1 (1º decêndio de jan/95; p. 5) a saber: “a adequada identificação de um direcionador de custos requer, no mínimo, a disponibilidade de dados estatísticos comprobatórios de correlação direta entre a ocorrência desse direcionador e o nível de consumo da atividade ou atividades correspondentes.”

Os direcionadores de custos contribuem para a identificação das atividades mais e menos lucrativas na empresa. Eles são os responsáveis pela quantificação dos recursos atribuídos as mesmas, destacando, assim, as

atividades com maior ou menor grau de eficiência na utilização dos recursos à sua disposição.

Os novos paradigmas que permeiam os processos produtivos das empresas, onde predomina a diversificação nas linhas de produção e, principalmente, o alto índice de custos indiretos, ressaltam ainda mais a importância dos direcionadores de custos.

Portanto, os processos tornaram-se mais complexos, exigindo maior versatilidade na escolha dos direcionadores de custos. Pois, os custos indiretos a serem apropriados aumentam em maior proporção que os custos diretos e, por conseguinte, requerem mais direcionadores de custos.

Em se tratando da classificação dos direcionadores de custos, pode-se numerar duas categorias: direcionadores de custos de recursos, quando são utilizados para atribuir os recursos às atividades, e direcionadores de custos de atividades, quando servem para alocar os custos das atividades aos produtos.

Nas duas classes citadas, os direcionadores de custos podem tomar por base fatores positivos para a empresa, como vendas e número de clientes, ou negativos, como devoluções e reclamações de clientes.

Tendo em vista a importância atribuída aos direcionadores de custos, alguns critérios devem ser considerados para efetuar a seleção dos mesmos. Em síntese, eles devem explicar e fundamentar o comportamento dos custos que serão alocados.

Para COOPER apud COGAN (1995; p. 101), na seleção de um direcionador de custos, três fatores devem ser considerados, a saber:

- "a facilidade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custos escolhido (custo de medição);
- a correlação entre o consumo da atividade e o consumo real (grau de correlação).
- a influência que determinados direcionadores terão no comportamento das pessoas (efeito comportamental)."

Ressalte-se que o grau de correlação torna-se importante, no sentido de aproximar ao máximo os custos atribuídos a uma atividade do seu consumo real.

Deve-se ter o cuidado para que, a partir da escolha de um direcionador para uma atividade, as pessoas envolvidas com ela não mudarão seus comportamentos por qualquer tipo de pressão ou visem manipular os resultados.

Outro fator importante é o nível de detalhamento dos direcionadores de custos. É aconselhável manter um padrão previamente estabelecido, visando agilizar e facilitar a alocação dos custos.

Todavia, este dependerá de fatores como a participação relativa dos custos indiretos nos custos totais da empresa, complexidade do seu processo de funcionamento, os objetivos no custeamento e a disponibilidade de recursos financeiros e humanos e de dados.

De um modo geral, quanto maiores forem a complexidade do processo e a participação dos custos indiretos de fabricação nos custos totais, maior será o número de direcionadores de custos necessários, para que se tenha um custo mais acurado dos produtos.

Serão apresentados, no QUADRO 2, exemplos de atividades e seus respectivos direcionadores de custos presentes no setor supermercadista.

QUADRO 2-Atividades e direcionadores de custos no setor supermercadista

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Compras	Quantidade
Pedidos	Quantidade
Pagamentos	Cheques Emitidos
Promoção de Entrega	Quantidade
Arrumação	Vezes Diárias
Promoções	Lotes
Verificação de Prazo de Validade	Controle por Lote
Higiene e Limpeza	Número de Limpeza
Remarcação	Promoções/Variações

Adaptado de ROBLES JÚNIOR, Antônio. Custos da Qualidade. São Paulo, Atlas, 1994, p. 51

Visando reforçar, ainda mais, a possibilidade de identificação de atividades e seus direcionadores de custos em empresas, apresentar-se-á, no QUADRO 3, algumas atividades e seus respectivos direcionadores de custos no setor hospitalar.

QUADRO 3- Atividades e direcionadores de custos no setor hospitalar

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE CUSTOS
Transfusões	Quantidade
Cirurgias	Quantidade
Internações	Quantidade
Limpeza	Área
Exames Laboratórios	Quantidade
Raio x	Quantidade
Reexames	Número de Solicitação
Faturamento	Faturas Emitidas
Pacientes na UTI	Horas de Permanência
Altas Concedidas	Saídas

Adaptado de ROBLES JÚNIOR, Antônio. Custos da Qualidade. São Paulo, Atlas, 1994;p.52.

Cada empresa terá direcionadores de custos diferentes. Esta diferença fica mais evidente, quando se compara empresas que atuam em setores variados da economia. Pois, em cada ramo de atuação as empresas apresentam funcionamento, naturalmente, peculiar, fazendo com que os direcionadores de custos sejam, também, específicos para cada uma.

Infere-se, pelo exposto, que alguns critérios de seleção devem ser estabelecidos para tornar a escolha dos direcionadores de custos mais consistente. Pois, quanto mais aprimorada for a sua seleção, mais acuradas serão as informações que servirão de base para a análise da

eficiência/deficiência de cada atividade executada na empresa, possibilitando aperfeiçoamentos e melhorias.

Conclui-se que, a definição dos direcionadores de custos é uma etapa tão importante quanto a identificação das atividades no desenvolvimento e implementação do sistema de custeio baseado em atividades.

3.1.3 Sistematização do ABC

O sistema de custeio baseado em atividades constitui-se num minucioso detalhamento dos custos indiretos incorridos na empresa, através da divisão dos processos da empresa em atividades.

Na concepção do ABC, os recursos da empresa são consumidos pelas atividades, e estas são consumidas pelos produtos finais, fundamentando, assim, o pressuposto básico do sistema.

Atribuindo, inicialmente, os recursos às atividades, o sistema permite uma apuração do custo final de cada produto de modo mais eficiente. Pois, esse, somente recebe cargas de custos das atividades que o beneficiam.

A estrutura do sistema de custeio baseado em atividades possibilita a sua aplicação em empresas de qualquer natureza ou porte. Todavia, sua aplicação é recomendada para empresas que apresentam, principalmente, parcela significativa de custos indiretos nos custos totais, linha de produção diversificada e clientela variada em termos de volumes e especificação nas encomendas.

Apesar de apresentar-se como uma boa alternativa para empresas com processos produtivos complexos, ele torna-se inviável para empresas de

pequeno porte com essas características, pois, seu custo de implementação é muito alto.

No que diz respeito a sistematização do ABC, duas fases básicas devem ser destacadas:

- o custeio das atividades, que é a atribuição dos recursos consumidos às atividades consideradas significativas; e
- o custeio dos objetos, que constitui-se na atribuição dos custos acumulados nas atividades aos produtos e serviços.

Para a operacionalização dessas duas fases é sugerida a seguinte ordem de procedimentos:

- a) aloca-se os custos diretos de cada produto aos mesmos;
- b) os custos indiretos são atribuídos às atividades, através dos direcionadores de custos de recursos;
- c) faz-se, por meio dos direcionadores de custos de atividades, a alocação dos custos das atividades aos produtos finais que foram beneficiados pelas mesmas.

Outro procedimento aconselhado, para maior eficiência na aplicação desse sistema, é a revisão periódica das atividades identificadas e dos direcionadores de custos, para acompanhar as modificações que ocorrem constantemente nos processos produtivos das empresas.

Infere-se que a operacionalização do sistema de custeio baseado em atividades é relativamente complexa. Ela exige a definição antecipada de alguns fatores, entre outros, a segregação da empresa em atividades e seus respectivos direcionadores de custos. Além disso, requer a adoção de uma

seqüência de procedimentos ordenados, visando maior eficiência na sua aplicação.

3.2 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O SISTEMA CONTÁBIL E O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Nesta seção far-se-á uma análise comparativa entre o sistema contábil tradicional e o custeio baseado em atividades.

3.2.1 Sistema contábil tradicional x custeio baseado em atividades.

A partir das considerações feitas neste trabalho, referentes ao sistema contábil tradicional e o baseado em atividades, pretende-se realizar, agora, uma análise comparativa entre eles.

Inicialmente, é importante ressaltar que no sistema contábil tradicional adota-se como pressuposto básico que os produtos consomem os recursos da empresa. Já no sistema de custeio baseado em atividades, são as atividades que consomem inicialmente aqueles recursos e os produtos, por sua vez, consomem as atividades.

Desses pressupostos, decorre a principal diferença entre os dois sistemas. No tradicional, os custos indiretos de fabricação são atribuídos, inicialmente, aos centros de custos e depois aos produtos, através de bases de rateio. No custeio baseado em atividades, os custos são atribuídos primeiramente às atividades, para posterior alocação aos produtos.

Assim, no sistema contábil tradicional, esses custos são rateados aos produtos, com base em fatores diretos. Ressalte-se que essas bases são

mantidas para ratear custos indiretos, mesmo que eles sejam de natureza diferente.

Disso decorrem dois problemas. O primeiro, implica na não observância das características específicas das operações que originam os custos, ou seja, é ignorado que elas necessitam de bases de rateio diferentes. O segundo é uma consequência do primeiro, isto é, alguns produtos recebem custos de atividades que não contribuíram para a sua formação.

Deve ser considerado, também, o fato de que com o acréscimo dos custos indiretos de fabricação nos custos totais da empresa, ocorre uma relativa redução dos custos diretos, agravando-se ainda mais essa situação.

Já, no sistema de custeio baseado em atividades, uma vez que os custos indiretos são atribuídos inicialmente às atividades e somente depois é feita a análise das atividades que efetivamente compõem a formação de cada produto, evita-se, assim, rateios arbitrários.

Além de possibilitar uma apuração mais aprimorada dos custos de cada produto, que leva ao reconhecimento daqueles mais viáveis para a empresa, o ABC permite identificar as principais atividades realizadas por ela, bem como a viabilidade de cada uma.

Essas informações adicionais, fornecidas pelo sistema de custeio baseado em atividades, aumentam o horizonte do gestor em termos de conhecimento dos seus recursos aplicados e/ou disponíveis, ampliando também seu suporte para a tomada de decisões.

Outra diferença entre os dois sistemas, que merece destaque, refere-se ao grau de complexidade de ambos, tanto a nível operacional quanto estrutural.

O sistema contábil tradicional visa, principalmente, a geração de dados para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Ele não oferece muitas informações para os usuários internos da contabilidade, especialmente os gestores.

Enquanto que, por ser mais voltado ao fornecimento de informações gerenciais, o sistema de custeio baseado em atividade, naturalmente, apresenta uma operacionalização e estrutura mais detalhada, acarretando numa maior complexidade.

A partir dos aspectos arrolados sobre os dois sistemas, conclui-se que houve uma evolução significativa, se forem comparados os sistemas contábeis tradicionais e o custeio baseado em atividades, principalmente, no que concerne a geração de informações para o suporte ao processo de tomada de decisões por parte dos gestores.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Observa-se, atualmente, um avanço muito grande nos processos produtivos das empresas. Ele decorre, basicamente, dos investimentos em tecnologia e reorganizações que as empresas vêm fazendo, para tornarem-se mais competitivas no mercado.

Nota-se, também, que os sistemas contábeis tradicionais não acompanham o ritmo desse avanço. As novas estruturas das empresas se apresentam mais complexas, com uma linha de produção diversificada, sistemas produtivos bastante automatizados e com uma clientela bem variada.

Esses fatores, principalmente, o investimento em automação, aumentam a proporção dos custos indiretos de fabricação nos custos totais da empresa, implicando em dificuldades no custeamento dos produtos.

As dificuldades aumentam quando essa situação é associada a alta diversificação de produtos fabricados, tornando ainda mais complexas os processos de produção.

Esse panorama empresarial é completamente adverso à década de 20, onde produzia-se poucos produtos, sendo a mão-de-obra direta o principal custo, fazendo do custeamento dos produtos uma tarefa não tão complexa.

Os sistemas contábeis tradicionais, por preocuparem-se muito com fornecimento de informações para fins de elaboração das demonstrações contábeis, não se desenvolveram ao nível dessa evolução que vem ocorrendo nos processos produtivos das empresas, e a conseqüente necessidade de informações.

Com a crescente insatisfação dos usuários em relação aos sistemas contábeis tradicionais, concomitante à crescente necessidade de informações, as empresas passaram a buscar novos sistemas, que possam servir como um subsídio mais eficiente no processo de tomada de decisões.

Dentre esses novos sistemas, encontra-se o custeio baseado em atividades, que surgiu, justamente, pretendendo suprir as deficiências apresentadas pelos sistemas contábeis tradicionais.

O sistema de custeio baseado em atividades decompõe o processo produtivo das empresas em atividades, por elas executadas. Nele, os custos indiretos de fabricação são atribuídos às atividades, através de direcionadores de custos, para posterior alocação destes aos produtos.

Com este procedimento, torna-se possível identificar as atividades que efetivamente participam na formação de cada produto, propiciando um custo mais acurado.

Adicionalmente, ele ameniza o uso de rateios arbitrários dos custos indiretos de fabricação, mesmo nas empresas com processos produtivos complexos, com alto índice desses custos. Sua aplicação, também, é bem sucedida em empresas prestadoras de serviços, que geralmente apresentam um alto volume de custos indiretos.

Em síntese, as empresas vêm apresentando seus processos produtivos, cada vez mais, complexos. Por conseguinte, isso acarreta em dificuldades para os sistemas de custos, especialmente, no que diz respeito à geração de informações de quanto custa, para a empresa, fabricar cada produto, bem como a sua composição.

Por outro lado, quanto mais complexo for o funcionamento da empresa, maior será o incremento necessário no volume de informações, bem como, a dificuldade de obtê-las.

Neste sentido, o sistema de custeio baseado em atividades, surge como uma alternativa para obter um maior controle sobre os recursos consumidos nas empresas.

No que diz respeito às recomendações para futuros trabalhos, sugere-se uma pesquisa em uma empresa industrial e uma prestadora de serviços, que tenham implantado a ABC, a fim de fazer uma análise comparativa dos procedimentos aplicados em cada uma.

Por fim, recomenda-se que sejam feitas entrevistas com empresas que estão rediscutindo seus sistemas de custos. Especialmente, aquelas propensas a desenvolver e implantar o ABC, para averiguar os aspectos que elas consideram imprescindíveis em um sistema de informações, e a adequação deste às exigências das mesmas.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Maria Cecília M. de. Construindo o saber. 3ª ed. São Paulo: Papyrus, 1991.

COGAN, Samuel. Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneira, 1994.

DE ROCCHI, Carlos Antônio. Sistema de custeamento de atividades(ABC-Costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. Revista do Conselho de Contabilidade do Rio Grande do Sul, nº77, v.23, p.9-23, abr./jun.1994.

DE ROCCHI, Carlos Antônio. Estratégia de ataque tríplice e contabilização formal dos sistemas de custeamento baseado em atividades. Revista do Conselho de Contabilidade do Rio Grande do Sul, nº81, v.24, p.3-18, abr./jun.1995.

FELIU, Vicente M. Ripoll e AZNAR, Cormeu Tamarita. La investigación en sistema de costes basados en las actividades: período 1986-1994. ANAIS-IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNICAMP, Campinas, São Paulo, Brasil. v.2. p.1137-1153, out./1995.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (PASTA TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). As bases de um sistema de contabilidade de custo por atividade. São Paulo. Ano XXIX, nº 34, p.311-309, 4ª semana de Agosto de 1995.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (PASTA TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). Identificação dos problemas do sistema de custos. São Paulo. Ano XXIX, nº 47, p.430-429, 4ª semana de Novembro de 1995.

KOEHLER, Robert W. Estratégia de ataque tríplice. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIII, nº 87, p.74-80, abr./jun.1994.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas,1993.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

RICCIO, Edson Luiz e GOVVEIA, Joaquim José Francisco Aguiar. Osistema de custos baseado em atividades(ABC) aplicado a bancos. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIV, nº 94. p.74-81, jul./ago.1995.

ROBLES JÚNIOR, Antônio. Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas,1994.

SEVERINO, Antônio Joaquim. Metodologia do trabalho científico. São Paulo: Autores Associados,1986.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (PASTA TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). O sistema de custeio por atividade-Sistema ABC. São Paulo. Ano XXVIII, nº11, p.81-77, 3ª semana de Março de 1994.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (PASTA TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). Os gastos de manufatura e o sistema de custeio por atividade (ABC). São Paulo. Ano XXVIII, nº 34, p.282-278, 4ª semana de Agosto de 1994.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (PASTA TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). A contabilidade como um instrumento gerencial. São Paulo. Ano XXIX, nº 26, p.230, 5ª semana de Junho de 1995.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). Alguns procedimentos fundamentais so sistema de custeio ABC. São Paulo. Ano XXIX, nº 1, p. 9-5, 1ª semana de janeiro de 1995.

IOB- INFORMAÇÕES OBJETIVAS (PASTA TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS). O custeio por atividade (custeio ABC) nas áreas administrativas e empresas de prestação de serviços. São Paulo. Ano XXIX, nº 19, p.176-174, 2ª semana de Maio de 1995.

SHANK, John K. e GOVNDARAJAN, Vijay. Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva, Rio de Janeiro: Campus, 1995.

TEIXEIRA, Ivandi Silva. ABC - (Activity - Based Costing): Um sistema de custeio para a gestão da qualidade e produtividade em regimes de economia de mercado. ANAIS - IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNICAMP, Campinas, São Paulo, Brasil, v.1, p. 213-223, out./1995.