

# SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS FUNDAMENTADO NO CUSTEAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC – ACTIVITY BASED COSTING)

Maria Elisabeth Pereira Kraemer

Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade do Museu Social Argentino – UMSA/Argentina

Mestre em Relações Econômicas e Sociais Internacionais pela UMINHO/Portugal

Professora e membro da Coordenadoria de Avaliação Institucional da UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí/SC

*Os atuais sistemas de avaliação de custos e desempenho não reconhecem os altos custos de desenhos inadequados de produtos.*

*Os sistemas tradicionais rateiam os custos indiretos de fabricação proporcionalmente ao custo de mão-de-obra.*

*À medida em que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançada os custos indiretos de fabricação aumentam e o valor da mão-de-obra direta diminui.*

*Assim, a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente à mão-de-obra direta conduz a um custeio incorreto de produtos.*

*Tendo em vista que parcela crescente dos custos está localizada nas atividades indiretas, uma forma de auxiliar a gestão dessas atividades é custeá-las e, em seguida, identificar os custos com os produtos, pressupondo que determinados produtos consomem mais ou menos determinadas atividades.*

*Neste sentido, no custeio por atividades os custos fixos não são mais rateados com base em mão-de-obra direta e sim por direcionadores de custos.*

*Desse modo, são geradas informações relevantes para a gestão empresarial, contribuindo para o processo de planejamento estratégico da empresa e constituindo uma base racional para a tomada de decisões,*

*a avaliação da rentabilidade dos produtos e a mensuração econômica de atividades empresariais.*

*Assim, este trabalho consiste em explanar um sistema de custos que permite fornecer informações para a tomada de decisões, bem como, planejar e controlar os custos associados à agregação de valores, com o objetivo de atingir um nível de qualidade que satisfaça às necessidades dos clientes e ao mesmo tempo, otimiza o valor econômico de seus produtos e serviços.*

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o mercado atravessa um período em que a preocupação central dos executivos é dispor de um produto com características diferenciadas e desenvolvidas de forma mais vantajosa, no sentido comercial, sendo competitivo e economicamente lucrativo.

Na medida em que aumenta a complexidade interna das empresas e do ambiente em que elas atuam, o processo de tomada de decisões tende a tornar-se também mais complexo. Para atender a esta situação de maneira adequada, o executivo necessita de um sistema de informações eficiente e eficaz, que processe um grande volume de dados e produza informações úteis e válidas.

A informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para considerá-la necessária. Para ser necessária, ela deve ser útil, isto é, cabe construir essa mercadoria com qualidade e custos competitivos para que ela seja útil. A necessidade da informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, ou seja, por seus consumidores. A informação útil é elemento fundamental em qualquer organização, visto ser um subsídio essencial no processo decisório.

Alguns novos modelos de sistema de informações estão sendo desenvolvidos por pesquisadores estudiosos, abordando os conceitos de processos e atividades. O estudo dessas novas tecnologias permite que as indústrias descubram que seus sistemas contábeis atuais são norteados por normas rígidas, não adequadas à evolução empresarial atual.

Hoje, as características dos produtos, os métodos de manufatura e a distribuição dos produtos/serviços estão mudando. Com estas mudanças, os novos equipamentos de linha de produção estão reduzindo a mão-de-obra aplicada ao produto acabado. Por conseguinte, o custo da depreciação dos equipamentos está se tornando cada vez mais relevante. Portanto, com a incorporação dessas novas tecnologias de produção ocorrerão mudanças na composição do custo total de produção.

A otimização da fábrica, com a adoção dessas novas tecnologias e conceitos, é um fator de desafio para os contadores. Com a implementação cada vez mais acelerada de tecnologia avançada de produção, novos critérios de mensuração con-

tábil, novos indicadores de desempenho e até mesmo novas filosofias associadas com sistemas de custos estão aflorando e tomando o lugar das antigas ou complementando-as. Em alguns casos, como é o do rateio de custos indiretos, o desvio das práticas tradicionais deverá sofrer mudança radical.

Neste cenário, os gestores necessitam, de um sistema de informações que os auxilie no processo decisório. Um modelo que está sendo discutido no meio acadêmico e experimentado, de forma tímida, em empresas é o Custeamento Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*). Ele procura identificar o custo de cada atividade e as atividades que não agregam valor ou adicionem pouco valor aos produtos.

O ABC é uma forma de custeamento muito útil no processo de tomada de decisões. Pois, ele não é apenas uma maneira de se medir e melhorar as atividades que compõem os processos de um empreendimento, como também permite que se calcule de modo mais correto os custos dos produtos.

Enquanto que os sistemas tradicionais rateiam os custos indiretos de produção, usualmente, na mesma proporção das horas de MOD (mão-de-obra direta) efetivamente gastos, o sistema ABC o faz segundo alguns fatores, denominados direcionadores de custos, que distribuem de forma mais adequada esses custos, acumulando-os, previamente, em centros de atividades que consome recursos.

Na realidade, o ABC acumula os custos das atividades empresariais, com vistas à enfatizá-los para a tomada de decisões. Assim ao custear esses processos, entre diversas alternativas de incremento de produtividade, o sistema pode focalizar a de menor custo, eliminando as atividades que não agregam valor, nem para o cliente e nem para a empresa, atuando nas atividades cujo valor agregado ao cliente é mínimo em face dos investimentos nelas realizados.

Portanto, o sistema ABC visa minimizar distorções por meio da análise das atividades das empresas, possibilitando não só a identificação de critérios mais adequados de alocação dos custos indiretos de produção, mas também, permitindo, em alguns casos, a atribuição direta desses custos à produtos específicos, além de auxiliar no aprimoramento do controle de custos.

## 2 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Os sistemas contábeis tradicionais estão voltados ao atendimento das exigências fiscais. Até certo ponto esta contabilidade tem atendido de forma razoável os usuários externos da informação contábil, tais como governo, fornecedores, instituições financeiras, acionistas etc.

Neste sentido, Marion (1990, p. 29) diz que:

*“observamos com certa freqüência que várias empresas, têm enfrentado sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, etc., fatores estes que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo a fundo nas nossas investigações, constatamos que muitas vezes, a célula cancerosa não repousa naquelas críticas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis. Por fim observamos, nesses casos, uma contabilidade irreal, distorcida, em conseqüência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais”.*

Por outro lado, as tentativas de desenvolver sistemas que dêem o devido suporte à tomada de decisões dos gestores tem tido uma abrangência parcial, ou seja, eles contemplam apenas parte do processo produtivo ou parte das reais necessidades de informações. Esta suspeita é corroborada por Nakagawa (1993, p. 15), a saber:

*“o que se tem constatado é que esta verdadeira revolução na organização das empresas, através da utilização de tecnologias avançadas de produção, tem encontrado forte obstáculo que tem inviabilizado o seu sucesso continuado. Muitas empresas, na verdade, ainda se utilizam de sistemas de custeio e de controle gerencial, que, foram desenvolvidos há muitas décadas para um ambiente competitivo, drasticamente diverso do que se observa na atualidade”.*

Sistemas de custeio e de controle gerencial contemporâneos já não fornecem sinais precisos de eficácia e rentabilidade das transações empre-

sariais. Em conseqüência, os administradores não estão obtendo informações que os auxiliem na tomada de decisões. Na falta dessas informações, a capacidade de administrar de forma eficaz a infinidade de transações vem sendo seriamente comprometida. Neste sentido, Johnson & Kaplan (1993, p. 153) dizem que:

*“não causa surpresa que, nessa situação os sistemas de contabilidade gerencial poucos benefícios proporcionam às organizações. Em alguns casos, as informações fornecidas por sistemas de contabilidade gerencial existentes, além de inibirem a boa tomada de decisões dos gerentes, conseguiram de fato induzir à decisões equivocadas”.*

Apesar disso, esforços estão sendo envidados para mudar esse panorama. Tal pode ser visto em Beuren (1993, p. 65), quando explica que:

*“no que diz respeito a desenvolvimentos mais recentes na área de custos, o mais importante, depois de 1945, tem sido o interesse em prover informações úteis para que o gestor tenha condições de planejar as atividades da empresa. O segundo desenvolvimento mais significativo tem sido a melhoria do controle de custos”.*

## 3 O TRADICIONAL SISTEMA CONTÁBIL

Os tradicionais componentes do custo do produto, ou seja, materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, tiveram alteradas suas participações no custo total. Em alguns casos, o item mão-de-obra direta deixa de ser relevante em termos de custos em relação aos demais componentes do custo do produto. Em compensação, os custos indiretos de fabricação passaram, em certas circunstâncias, a representar o principal componente do custo do produto.

Por conseguinte, segundo Robles Jr. (1994, p. 42), este panorama implica alterações nas formas de rateios dos custos indiretos de fabricação, a saber:

*“o fator custo, como limitador e balizador de preços ganhou relevância. As bases tradicionais de rateio dos custos*

*indiretos de fabricação como mão-de-obra, valor dos materiais diretos e outras correlatas, passaram a ser contestadas, principalmente pelo pessoal técnico da empresa, bem como pelo próprio pessoal da controladoria ao analisar os custos, em termos comparativos, de cada produto ou modelo da própria empresa ou com concorrentes estrangeiros, chegava-se à conclusão de que os custos apurados da forma tradicional não mais satisfazem às necessidades gerenciais”.*

Portanto, a utilização das bases de rateios tradicionais acabam por distorcer o custo de cada produto e, por consequência, podem contribuir para a fixação de preços de vendas inadequados. Esta posição é corroborada por Padoveze (1994, p. 237) ao dizer que:

*“os procedimentos de aplicação dos custos fixos e indiretos de produção aos produtos através de percentuais de absorção baseados em alguma medida razoável de atividade, tais como horas máquinas de fabricação, horas ou valor de mão-de-obra direta, tem produzido enormes erros na atribuição de consumo de recursos dos departamentos indiretos para os produtos individuais, provocando também sérias distorções na formação de preços de vendas baseados nos custos de fabricação”.*

Nos processos modernos de produção os custos indiretos de fabricação tendem a ocupar uma parcela cada vez maior dos custos totais. Neste caso, é particularmente importante o processo de alocação desses custos aos produtos. O sistema tradicional não proporciona elementos de informação para a gestão desses custos e, tampouco, informações para determinar o custo total como base de estabelecimento do preço de venda. Acresce-se a esse aspecto que produtos não homogêneos acabam recebendo taxas de rateio (CIF unitário por produto fabricado) que não levam em conta o volume de cada produto, não computando, assim, a provável economia de escala que deveria favorecer os produtos de maior volume dentre os fabricados.

Neste sentido, Martins (1991, p. 77) alerta para o seguinte:

*Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v. 11, n. 1, p. 33-44, abr. 2000*

*“todos os custos indiretos só podem ser apropriados, pela sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, um certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores”.*

Isto mostra com clareza a relevância da crescente discussão dos processos de alocação de custos indiretos de fabricação, tanto no que se refere à demonstração do resultado e da situação patrimonial da empresa à outras dimensões importantes da gestão empresarial.

#### 4 SISTEMA DE INFORMAÇÃO NO ABC

O sistema de custeio tradicional, baseado em volume, foi arquitetado e desenhado para empresas que apresentam o sistema de produção por processo. Já o Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi concebido para empresas que requerem uma grande agilidade para atender às exigências dos clientes, isto é, uma enorme variedade de produtos e em menor quantidade.

Segundo De Rocchi (1994, p. 13):

*“o custeio baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing) recebeu a divulgação que tem atualmente isso se deve sem sombra de dúvidas, ao livro de Johnson & Kaplan de 1993”.*

A percepção da superioridade do ABC é demonstrada por Nakagawa (1993, p. 38) ao afirmar que:

*“o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividade e da maneira como aloca aos produtos através de maior número de bases”.*

Ressalta-se que não há como passar para um novo sistema de custeamento sem conhecer o já existente. Isso, pois, reconhecendo os problemas de um sistema em funcionamento, pode-se ajudar a evitar sua repetição na implantação de novos sistemas. Entre as abordagens que objetivam melhorar os processos de apuração dos custos totais, destaca-se o desenvolvimento de um sistema que busca a identificação dos custos de cada atividade, o que se consubstancia no Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Portanto, o ABC preocupa-se em melhorar a apropriação dos custos aos produtos, sendo um sistema de custeio que se destaca por detalhar, principalmente, os custos indiretos. O ABC vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, através do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

Padoveze (1994, p. 237) explica que:

*“o custeamento baseado em atividades (Custo ABC), do inglês ACTIVITY BASED COSTING, procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação ao custo dos diversos produtos da empresa”.*

O ABC não está preocupado em segregar custos e despesas, mas procura separar atividades que adicionam valor das que não adicionam valor aos produtos. Campiglia & Campiglia (1994, p. 432) ressaltam que:

*“atividades que agregam valor são aquelas que absorvem recursos transformando-os em produtos ou serviços compatíveis com as necessidades dos clientes”.*

Segundo Beuren (1992, p. 31):

*“atividades que não adicionam valor ao produto, pode-se dizer que é aquela que, se for eliminada, não implicará alterações nos atributos do produto tais como qualidade, desempenho, valor reconhecido, etc. Raciocinando em termos de produção, pode-se identificar como atividades que não adicionam valor aquelas que fazem com que*

*os produtos (matéria-prima, produtos em elaboração e acabados) fiquem parados na empresa”.*

Neste sentido, Robles Jr. (1994, p. 57) explica que:

*“as atividades que não acrescentam valor normalmente incluem aquelas atividades consideradas como ‘meio’ e também algumas atividades ‘fins’. As atividades de apoio (meio) podem ser melhoradas através de novos métodos até mesmo lançando mão dos recursos de informática, que abreviam a coleta de dados e trazem maior confiabilidade às informações processadas. Portanto, os custos com atividades que não adicionam valor, se não podem ser eliminados, devem ser reduzidos de todas as formas possíveis”.*

Exemplificando as atividades que acrescentam valor e que não acrescentam valor, Robles Jr. (1994, p. 87) cita uma indústria gráfica e diz que:

*“as atividades da área de produção devem ser classificadas com relação ao acréscimo ou não do valor para o cliente em relação ao custo da qualidade”.*

O referido autor ilustra esta situação apresentando exemplos de atividades que se encaixam em cada caso. Como exemplo de atividades que acrescentam valor, ele cita as operações, produto não padronizados, expedição, manutenção preventiva, compras, produtos especiais. De forma análoga, para atividades que não acrescentam valor, ele cita a preparação das máquinas, atrasos na produção, retrabalho, inspeção, programação, manutenção corretiva, supervisão, treinamento, certificação.

Observa-se que o ABC não é centrado apenas em números. Isto é, ele não se preocupa exclusivamente com os aspectos monetários, mas procura contemplar aspectos físicos das atividades, analisando fatos, atividades e processos.

No que diz respeito à definição de atividades Nakagawa (1994, p. 42) diz que:

*“em sentido restrito, 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. Em sentido mais amplo, entretanto a atividade não se refere apenas ao processo de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos, e em sua forma mais simples: processamento de uma transação, este pode ser descrito em termos de recursos, insumos, produtos e procedimentos”.*

COOPERS & LYBRAND AUDITORES INDEPENDENTES (Curso, 1992, p. 95) apresentam exemplos de atividades do departamento de engenharia a saber:

*“desenhos de novos produtos, alteração de produtos, controle de especificações, testes/protótipos, desenho de processo, desenvolvimento da lista de materiais, manutenção da lista de materiais, administração, treinamento, serviços específicos”.*

Portanto, no sistema ABC, atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa, consumindo recursos, para a concretização de um processo, sendo que para atingir a sua finalidade, toda atividade consome recursos (matéria, mão-de-obra, tecnologia) combinando esses recursos de forma a obter resultados específicos: produtos e serviços.

Definidas as atividades que consomem recursos e, portanto, que absorvem custos, o sistema ABC parte para a medição do consumo de atividades que cada produto absorve. Para tanto, deve ser apurado o custo por fator gerador de custo e, em seguida, apurado o custo por atividade.

Beuren (1992, p. 32) explica que:

*“o sistema de custeio baseado em atividades (ABC – ACTIVITY BASED COSTING) desencadeia um grande avanço na gestão e mensuração das atividades mencionadas e no custeio dos produtos. O ABC utiliza bases específicas de alocação de custos para cada atividade, com o objetivo de mensurar a quantidade de recursos consumidos por produtos durante a sua produção”.*

Logo o sistema ABC se diferencia do sistema tradicional de custeio, o qual resume-se numa atribuição de custos em função do volume, ou melhor, de alguns fatores diretamente relacionados com o volume de produção: horas-máquinas, material direto empregado no produto, horas-homem de mão-de-obra direta e assim por diante. Além de usar uma base única ou poucas bases de rateio, se comparado com o sistema ABC, o custeio tradicional acaba distorcendo a atribuição de custos, principalmente em processos de produção que envolvem produtos não homogêneos e com volumes de produção muito diferenciados.

A diferença do sistema ABC em relação ao sistema de custeio tradicional é que no primeiro o rateio é feito levando-se em consideração as atividades empresariais, enquanto que no método tradicional consideram-se os volumes produzidos.

Segundo Ernest & Young, Sotec (Curso, 1993, p. 271), os dois sistemas se diferenciam por:

*“considerarmos o sistema tradicional como um sistema de três estágios (Despesa/Centros de Custos/Produtos), enquanto o ABC é um sistema de quatro estágios (Despesa/Processos/Atividades/Produtos). O sistema tradicional calcula o custo do produto composto por material, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, enquanto no ABC consideram-se todos os recursos necessários à produção, inclusive comerciais e administrativas, que tradicionalmente são alocados ao resultado do período. Portanto, podemos considerar o custo ABC como um sistema de custeamento total do produto”.*

Para a avaliação da lucratividade de linhas de produtos é possível apropriar ao custo do produto também as atividades de apoio industrial e as atividades administrativas. Segundo Nakagawa (1994, p. 39):

*“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-lo, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes”.*

Isto pressupõe que no sistema ABC assume-se que as atividades consomem recursos (custos) ao nível de processos. Já os produtos consomem atividades em vários graus, dependendo do nível de diferenciação destes.

Ernest & Young, Sotec (Curso, 1993, p. 271) apresentam as principais finalidades do sistema ABC, como segue:

*“– determinação do custo do produto – formação de preço; – suporte à tomada de decisão estratégica; – suporte a planos de atividade e produtividade”.*

Assim, com a competição global, colocando como condição de sobrevivência da empresa moderna a “excelência empresarial” exigem-se técnicas mais eficazes de controle dos gastos das empresas. Novos aspectos do ambiente econômico estão sendo estudados, buscando procedimentos de alocação e gestão de custos mais compatíveis com as modernas tecnologias de manufatura.

Desse modo, observa-se que os custos dos departamentos, no sistema tradicional, não são apropriados diretamente aos produtos. Eles costumam ser rateados, antes aos demais departamentos auxiliares e produtivos, pelo seu total, e daí aos produtos. No ABC, a distribuição se faz diretamente às atividades, já que estas é que consomem recursos e os produtos consomem atividades. Aqui, procura-se a fazer o desmembramento de todas as atividades, como por exemplo: no almoxarifado – receber, inspecionar, armazenar e entregar – ou em compras – cadastrar fornecedores e comprar.

Portanto, inicialmente, todos os direcionadores (causadores) de custos são identificados e em seguida é realizada a alocação dos custos às atividades. Da mesma forma que nos sistemas tradicionais, no ABC muitos itens de CIF não podem ser facilmente identificáveis com as atividades que se quer custear.

Por fim, a relação custo-benefício na seleção de um sistema de informações é de fundamental importância. Logo, a empresa que deseja implantar o sistema de custeio por atividade tem que ter

parcelas bem consideráveis de custos indiretos de produção compondo o custo total da empresa, bem como, deve estar produzindo no mesmo estabelecimento uma variedade de produtos e os clientes devem ser diversificados. Visto que, este tipo de empresa tende a apresentar graves distorções no custeio tradicional de seus produtos ou serviços, requerendo, por isso, técnicas mais sofisticadas de custeamento de suas atividades e produtos para a tomada de decisões.

## 5 CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

De Rocchi (1993, p. 19) afirma que:

*“entendemos que o sistema de apuração e análise de custos ideal é aquele que fornece as informações realmente necessárias; e que podem ser efetivas e eficientemente utilizadas pelos empresários e administradores para a avaliação de seus produtos, na orientação de suas decisões e no apoio aos controles internos”.*

Nesse sentido, a contabilidade por atividades tem a sua importância no processo decisório das empresas, especialmente por ela enfatizar os custos de cada atividade necessária para a manufatura dos produtos.

Nakagawa (1993, p. 46) destaca sua importância sob três aspectos, a saber:

*“descrever o processo de manufatura; estabelecer um denominador comum entre a contabilidade de custos; a viabilidade de atividades que não adicionam valor”.*

A contabilidade por atividades vem ao encontro dos novos conceitos de administração que enfocam qualidade, competitividade e custos. Ela procura identificar a contribuição de cada unidade ao resultado global da empresa. Assim, ficam evidenciados quais as atividades que contribuem positivamente para o resultado total da empresa, garantindo a sua eficácia.

Para melhor compreensão da contabilidade por atividades, precisa-se esclarecer o significado das seguintes palavras: funções, atividades e tarefas.

No que diz respeito às funções Berliner & Brimson (1992, p. 6) explica que:

*“uma função é um grupo de atividades que tem um objetivo comum dentro do negócio. Por exemplo, a função de fabricar fisicamente um produto consiste de um conjunto finito de atividades individuais que mudam a forma do material, usinam peças numa dimensão fixa, cuidam de seu polimento e da montagem das peças ou materiais. Uma visão funcional é, com frequência, significativamente diferente de uma visão organizacional, uma vez que seu propósito é identificar atividades homogêneas, enquanto unidades organizacionais são frequentemente estabelecidas com base em fatores tais como talento gerencial e especialização em linhas de produto”.*

Desse modo, funções podem ser decompostas em processos que constituem os conjuntos de atividades.

Em se tratando das atividades, Nakagawa (1993, p. 45) explica que:

*“são aquelas ações que se tornam necessárias para atingir as metas e os objetivos da função. Levando em conta essa definição, os processos de manufatura podem ser considerados como atividades. Por exemplo, trabalhos feitos através de máquinas, tratamento térmico, montagem, etc. As atividades podem ser definidas também em termos de elementos informativos necessários para o desempenho de atividades e geração do produto. As atividades, por sua vez, podem ser decompostas em tarefas, sub tarefas e operações”.*

No que concerne às tarefas, Berliner & Brimson (1992, p. 7) dizem que elas *“são elementos de trabalho de uma atividade”*. Denota-se pelo exposto que funções, atividades e tarefas tem relação entre si.

Tal, também, pode ser visto em Nakagawa (1993, p. 45) que identifica esses elementos apresentando o seguinte exemplo:

*\* Função – Desempenha a manufatura*

*\* Atividade – Produz pequenas partes utilizando máquinas, usinagem, acabamento, montagem, embalagem, etc.*

*\* Tarefas – Efetuar furos etc.*

*\* Elemento – Ordem de trabalho, planos informativo para o processo, número de partes etc.”.*

Uma vez explicitado o significado dos termos funções, atividades e tarefas, pode se partir para a discussão do assunto alvo desse item do trabalho. Assim, o sistema de contabilidade por atividades fornecerá informações em nível de atividades, primárias e de apoio, processo, produtos e clientes. Ele deve informar os custos dos diferentes atributos de objetos que se está mensurando, a fim de possibilitar a gestão estratégica desses custos.

Hardman (1992, p. 345), ao abordar o sistema de contabilidade por atividades, ressalta que:

*“contabilizar as atividades significa coletar todas as informações financeiras e operacionais relativas às atividades pela empresa, levando-se em consideração as informações financeiras referente ao custo da atividade, juntamente com as informações operacionais a que se referem, como tempo, qualidade, flexibilidade, calculando-se o valor da atividade como por exemplo:*

*Departamento – Compras  
Processo – Compras de Material  
Atividade – Emitir pedido de compra  
Custo de atividade – US\$ 100.000  
Gerador do Custo – Quantidade de pedidos de compras emitidos  
Quantidade de Saídas – 1.000 pedidos de compra  
Custo de saída – US\$ 100’.”*

Desse modo, segundo Robles Jr. (1994, p. 90):

*“a acumulação simultânea de custos em vários centros de atividades proporcionada pela contabilidade por atividades, permitirá a gestão estratégica de custos, calculando-se, quando*

*for necessário, o custo total e unitário dos serviços por centros de atividades. Evidentemente, a contabilidade por atividade exige um suporte adequado, em virtude da acumulação de custos por centro de atividades, por processos e também por produtos”.*

Ressalta-se que a eficácia de uma empresa depende, substancialmente, das atividades que são executadas, por cada grupo especialmente, na organização. Neste sentido, Berliner & Brimson (1992, p. 6) explicam que “contabilizar atividades é o ato de coletar informações significativas do negócio”.

Ao coletar informações cria-se um ambiente próprio para a identificação e eliminação dos desperdícios, que são elementos incompatíveis com as tendências atuais do mercado. Essa identificação de desperdícios faz-se, principalmente, por meio da análise de valor das atividades desempenhadas. Inicialmente, trata-se de identificar qual o cliente ou usuário de cada atividade para, em seguida, avaliar se essa atividade representa algum valor para o usuário identificado. É preciso lembrar que o cliente de cada atividade pode ser interno ou externo à empresa. O cliente do processo de venda é externo, mas o funcionário encarregado de dar segmento à atividade desenvolvida por um outro funcionário da empresa é um cliente interno, cuja satisfação depende da qualidade da atividade desenvolvida anteriormente.

A classificação das atividades quanto à agregação do valor é um ponto de grande destaque na análise do processo. É a partir daí que se pode começar a analisar o que é supérfluo e o que é essencial, obtendo, assim, uma orientação mais segura com relação ao que pode ser eliminado ou simplificado. Nessa avaliação, a questão básica a ser respondida com respeito a cada atividade é: que valor tem essa atividade para o meu cliente?

Robles Jr. (1994, p. 43) destaca por oportuno que:

*“a contabilidade por atividade permite detalhar os processos adentrando nos vários departamentos em que um mesmo processo está encadeado. Essa possibilidade leva a questões de tomada de terceirizá-lo, dependendo de fatores econômicos ou fatores políticos,*

*caso a companhia decida concentrar seus esforços única e exclusivamente nos objetivos sociais”.*

Portanto, esse sistema constitui-se numa ferramenta muito mais poderosa do que as tradicionais, pois ela permite que sejam geradas informações que transcendem os limites departamentais ou de centro de custo, como ocorre na contabilidade tradicional.

Assim a princípio, tudo o que não agrega valor deveria ser eliminado. Todavia, isso nem sempre será possível, pelo menos não de imediato. Entretanto, à medida que produtos e processos de produção vão sendo aperfeiçoados, espera-se que um número crescente de atividades sem valor para o cliente possam ser suprimidos.

Neste sentido, Padoveze (1994, p. 181) explica que:

*“a empresa escolhe e determina quais as atividades internas que ela quer processar internamente, para alcançar maior eficácia gerencial. As diversas atividades escolhidas pela empresa também podem ser desenvolvidas por fornecedores externos à empresa. Dessa maneira, há possibilidades de os gestores de todas as atividades internas confrontarem o valor dos produtos ou serviços gerados por atividade, com um referencial de mercado e assim optar por aceitar ou não os produtos, ou serviços gerados internamente pelas atividades empresariais. O resultado final da empresa será a somatória do resultado de cada atividade. Dessa forma, o melhor resultado de cada atividade conduzirá ao melhor resultado da empresa e a máxima eficácia empresarial. Como para a consecução de cada atividade é necessário uma série de transações operacionais, econômicas, financeiras, a otimização da eficiência de cada transação conduzirá também a eficiência máxima de cada atividade, que provocará a otimização de cada unidade administrativa (departamentos, por exemplo) e maior eficácia da empresa como um todo. O ponto fundamental desse sistema de contabilidade gerencial é que cada atividade é responsável*

*pelos seus resultados e não pelos seus custos. Os custos de cada atividade são apenas recursos consumidos para gerar os produtos e serviços que são de responsabilidade de cada atividade”.*

Do que até aqui exposto, infere-se que, além de mensurar mais corretamente os eventos, objetos e transações de uma empresa, a contabilidade por atividades preocupa-se também com a qualidade da informação gerada, ou seja, com a sua representatividade para o tomador de decisões. Isso, pois, que a forma de mensuração adotada seja capaz de motivar os gestores a tomarem decisões que privilegiem as atividades cujos desempenhos tenham como objetivo criar valor para os clientes e otimizar o lucro para os investidores.

## 6 O SISTEMA ABC PARA DECISÕES ESTRATÉGICAS E CONTROLE DE CUSTOS

O fato do sistema ABC utilizar um grande número de direcionadores de custos para o rateio dos custos indiretos de fabricação, fica evidente a superioridade desta metodologia, em relação às tradicionais. Especialmente, se for analisado o substancial crescimento dos custos indiretos de fabricação em função do desenvolvimento tecnológico das empresas.

Esta constatação é corroborada por Padoveze (1994, p. 241) ao dizer que:

*“as vantagens do custeamento por atividade como método para proceder a uma distribuição dos custos indiretos de fabricação aos produtos de forma mais acurada parecem claras. Permite apurar custos de forma mais precisa, ao mesmo tempo que auxilia no processo de controle dos custos das atividades”.*

Na medida em que esses conceitos vão sendo difundidos através de suas aplicações práticas, alguns profissionais vêm identificando novas categorias de atividades, com o objetivo de explicar com maior precisão as diversas classes de gastos gerados pelas operações de produção.

Isso, pois, existem atividades no processo produtivo que não se identificam diretamente com uma unidade específica de produto fabricado, mas que podem se identificar, perfeitamente com

um determinado valor desses produtos. São atividades cujos gastos independem do número de unidades produzidas, como, por exemplo, a atividade de preparação de uma máquina para a produção de um determinado bem. Outro exemplo é o da emissão de programas de entrega preparados pelo responsável sobre o controle de material, visto que, os recursos gastos independem do número de unidades programadas. Ressalta-se que o custo do material comprado é unitário para o produto, porém o custo da emissão do programa é, por si só, por lote. Podem-se citar outros exemplos de atividades executadas para a produção individual de produtos específicos como: suporte de sistemas de informações ao processo produtivo e a lista de composição do produto preparada pela engenharia.

O sistema de custeio por atividade atribui os recursos aos produtos conforme as quantidades produzidas em cada lote e, desta forma os recursos são direcionados mais corretamente. Para isso, o sistema de custeio por atividade, nos gastos de manufatura, inicialmente, identifica as atividades principais concentradas no processo produtivo e classifica-as como atividades diretamente relacionadas com cada produto fabricado, atividades relacionadas com lotes de produção e atividades de apoio ao produto e de apoio à produção. Em seguida, atribui a cada produto os seus custos diretos, os custos dos seus respectivos lotes de produção, bem como os gastos de apoio ao produto, usando bases que reflitam a real utilização de cada produto das atividades geradoras desses gastos.

Zuera (1993, p. 39) diz que:

*“o custeamento baseado por atividades constitui o ponto culminante da análise estratégica dos custos, e, em conseqüência, contribui significativamente para o processo de planejamento estratégico da empresa. A avaliação da rentabilidade de seus produtos e a valorização econômica de suas atividades constituem uma base racional para a tomada de decisões estratégicas”.*

Por outro lado, a forma tradicional do custeio por absorção atribui menos custos aos produtos fabricados em pequenas quantidades em relação aos produtos padronizados, o que conduzirá

a decisões estratégicas inadequadas, especialmente ao fixar os preços de venda dos produtos.

Segundo Koehler (1994, p. 80):

*“o custeamento por atividade (ABC), quando utilizado na etapa do planejamento, é muito útil como guia para várias decisões estratégicas, incluindo fixação de preços, busca de fontes de suprimentos, introdução de novos produtos e adoção de novos desenhos ou novos processos de fabricação”.*

No passado, os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) eram alocados aos produtos de acordo com horas de MOD, porque a produção era simples e os custos de MOD eram responsáveis pela maior parte dos custos de transformação (MOD e CIF). Todavia, à medida que a empresa diversifica sua produção os CIF tendem a crescer, por causa da maior complexidade do sistema produtivo, o qual exige mais equipamentos e um maior incremento em atividades de planejamento e administração da produção, materiais e preparação de máquinas etc.

Bornia (1991, p. 13) destaca algumas vantagens que o sistema oferece aos gestores, a saber:

*“as informações fornecidas pelo ABC servem para dirigir atenção da gerência às atividades responsáveis pelos custos dos produtos, possibilitando melhor visualização dos impactos causados por decisões e melhor controle dos custos indiretos. A capacidade de desempenho das atividades, ou seja, o número de transações possíveis de serem efetuadas por elas, poderá ser determinada através do acompanhamento no tempo da ‘performance’ dos mesmos. Desta maneira, a eficiência de certa atividade poderá ser acompanhada, trazendo importantes informações para a gerência da produção. Do mesmo modo, outras informações relevantes para a gestão da produção podem ser encontradas. Por exemplo, os custos unitários das atividades podem servir como medida de desempenho (eficiência) das mesmas e podem ser acompanhadas no tempo para revelar onde as modificações nos custos estão ocorrendo, além de serem úteis em orçamentos e simulações”.*

Ainda, nesta mesma linha de raciocínio, Nakagawa (1994, p. 62) diz que:

*“quando se diz que o ABC é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, busca-se na realidade, colocar à sua frente uma informação muito importante para suas decisões. Baseado nas próprias atividades e produtos que os gerentes conhecem muito bem, o ABC mostra-lhes com clareza e transparência os custos dessas atividades e produtos”.*

Observa-se que o sistema ABC permite aos gestores ter melhores condições para administrar as atividades sob sua responsabilidade, visto que encontram maior facilidade em identificar os custos relevantes para um rol maior de decisões. Essas informações são importantes para a tomada de decisões melhores, especialmente no que se refere à fixação de preços, administração das relações com os clientes, projetos de produtos, melhoria de processos, mix de produção, aquisição, de tecnologia etc.

## 7 CONCLUSÃO

Qualquer organização precisa de um sistema de informação que oriente e motive os gerentes a irem na direção da meta que possui. Eles precisam saber em que direção devem concentrar seus esforços, para levarem a organização a se aproximar cada vez mais de sua meta.

Com essas mudanças, que vêm ocorrendo no processo produtivo das empresas os profissionais da área contábil estão sendo forçados a alterar seus sistemas de informações gerenciais, incorporando novos conceitos que melhor retratam as alterações nos métodos de produção e administração. Os componentes tradicionais do custo do produto, materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação tiveram alteradas suas participações no custo total.

Os sistemas tradicionais de custos não costumam apresentar informações claras e transparentes aos gestores. Já o sistema de informações baseado em atividades demonstra o custo do produto com maior exatidão, uma vez que identifica as atividades a ele associadas.

Sistemas de custeio tradicionais enfocam no produto o processo de custeio. Os custos são rastreados aos produtos porque se pressupõe que todo item do produto consome os recursos. Bases de rateio convencionais então medem só os atributos individuais dos itens do produto. Em contraste, atividades são o foco do processo de custeio nos sistemas ABC. Os custos são rastreados das atividades para os produtos baseados na demanda dos produtos impostas nessas atividades durante o processo de produção. Então, as bases de alocação usadas no ABC são medidas das atividades realizadas. Isso pode incluir horas de tempo de *setup* ou número de vezes em que foi manipulado.

O Custeamento Baseado em Atividades (ABC) busca facilitar a implementação de um processo de mudança de atitudes na empresa, pois é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, buscando colocar à sua frente uma informação muito importante para suas decisões. É preciso ressaltar que esse sistema evidencia os custos dessas atividades e produtos que os gestores conhecem em nível operacional e, por conseguinte, permite que eles antecipem seus desempenhos futuros, tornando-os ainda mais eficientes e eficazes.

## 8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BERLINER, C., BRIMSON, J. A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-1*. São Paulo: T. A. Queiroz, 1992.
- BEUREN, I. M. Gestão estratégica de custos: arquitetura e conceitos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 21, n. 71, p. 30-39, out./dez. 1992.
- . Evolução histórica da contabilidade de custos. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.
- BORNIA, A. C. *Considerações sobre o custeio por atividade*. Congresso Internacional de Custos, 2. Asuncion (Paraguay) set. 1991.
- CAMPIGLIA, A. O., CAMPIGLIA, O. R. P. *Controles e gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1994.
- CERVO, A. L., BERVIAN, A. *Metodologia científica*. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- CURSO de contabilidade gerencial, 6. São Paulo: Atlas, 1993.
- CURSO sobre contabilidade de custos, 5. São Paulo: Atlas, 1992.
- DE ROCCHI, C. A. O método GP é um sistema de custeamento? *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 22, n. 75, p. 12-25, out./dez. 1993.
- . Sistema de custeamento de atividades – (ABC Costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 22, n. 77, p. 9-23, abr./jun. 1994.
- ECO, H. *Como se faz uma tese*. São Paulo: Perspectiva, 1988.
- FIGUEREDO, S., CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1993.
- Os GASTOS de manufatura e o sistema de custeio por atividade (ABC) – exemplo de aplicação. *IOB. Temática Contábil e Balanços*, v. 28, n. 44, p. 374-370, nov. 1994.
- HARDMAN, P. *Custeio por atividade*. CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 14. Bahia, 1992. Tema, n. 5, p. 339-354.
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KOEHLER, R. W. Estratégia de ataque tríplice. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 23, n. 87, p. 72-80, abr./jun. 1994.
- MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- . ABC. *Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ROBLES JR., A. *Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ZUERA, J. G. Os desafios da contabilidade gerencial para os anos noventa: crise ou revitalização? *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 22, n. 75, p. 35-42, out./dez. 1993.