

# **Estratégias Competitivas e Métodos de Custeio**

**Alceu Souza**

**Ademir Clemente**

**Carlos Leomar Kreuz**

**Carlos Ricardo Rossetto**

## **Resumo:**

*O pressuposto básico desse artigo é o de que há uma dinâmica no mundo dos negócios em que os contextos moldam os paradigmas e estes atuam como referenciais para a formulação de estratégias competitivas. Usa-se esse pressuposto para apresentar, cronologicamente, os métodos de custeio (Absorção, Direto e ABC) vis-à-vis os contextos, os paradigmas e as estratégias competitivas existentes à época de seu desenvolvimento. O objetivo é mostrar como os métodos de custeio, base geradora de informações para a identificação da capacidade de resposta da estrutura às estratégias empresariais, se delinearam naturalmente, segundo as condicionantes de determinado contexto ou paradigma, para prover informações que subsidiassem a formulação e a implementação de estratégias. Argumenta-se que os Métodos de Custeio, com alguma defasagem temporal, também se ajustam a essa nova dinâmica de modificações (contextos-->paradigmas-->estratégias) pela redefinição da ênfase na escolha do objeto de custeio que, de alguma forma, foi moldada anteriormente pela escolha da estratégia.*

**Área temática:** *Sistema de Custeio*

## **Estratégias Competitivas e Métodos de Custeio**

**Autores:**

**Alceu Souza**  
**Faculdades Católicas Integradas de Palmas e PUC / PR**

**Ademir Clemente**  
**Universidade Federal do Paraná**

**Carlos Leomar Kreuz**  
**Faculdades Católicas Integradas de Palmas**

**Carlos Ricardo Rossetto**  
**Faculdades Católicas Integradas de Palmas**

### **RESUMO**

O pressuposto básico desse artigo é o de que há uma dinâmica no mundo dos negócios em que os contextos moldam os paradigmas e estes atuam como referenciais para a formulação de estratégias competitivas. Usa-se esse pressuposto para apresentar, cronologicamente, os métodos de custeio (Absorção, Direto e ABC) *vis-à-vis* os contextos, os paradigmas e as estratégias competitivas existentes à época de seu desenvolvimento. O objetivo é mostrar como os métodos de custeio, base geradora de informações para a identificação da capacidade de resposta da estrutura às estratégias empresariais, se delinearão naturalmente, segundo as condicionantes de determinado contexto ou paradigma, para prover informações que subsidiassem a formulação e a implementação de estratégias. Argumenta-se que os Métodos de Custeio, com alguma defasagem temporal, também se ajustam a essa nova dinâmica de modificações (contextos→paradigmas→estratégias) pela redefinição da ênfase na escolha do objeto de custeio que, de alguma forma, foi moldada anteriormente pela escolha da estratégia.

Palavras chaves: Estratégias competitivas; Métodos de Custeio; Custeio por Absorção; Custeio Direto; Custeio Baseado em Atividades.

### **1. INTRODUÇÃO**

As estratégias competitivas utilizadas pelas empresas nascem a partir da percepção de oportunidades de negócios resultante da conjugação de fatores econômicos, sociais, da base tecnológica instalada, da competência organizacional para inovar e das tendências desses fatores. As empresas que perceberem essas tendências e se estruturarem para usar inovação tecnológica como estratégia de diferenciação, podem desfrutar, por algum tempo, da propalada vantagem competitiva. Uma vez selecionada a estratégia de competição, a estrutura tende a se modificar (reestruturação empresarial) para viabilizar a sua implantação. Esse tipo de comportamento empresarial, foi observado e narrado por Alfred Du Pont

Chandler<sup>1</sup> em 1962 no livro *Strategy and Structure*. Ele quebrou o antigo paradigma da reestruturação empresarial e o condicionou às exigências da estratégia, isto é, ele defendeu a idéia de que os cenários sócio-econômicos (contextos) abriam oportunidades para a criação de novas estratégias competitivas e estas, por sua vez, impactavam a estrutura empresarial vigente e os paradigmas associados. Seguindo essa linha de raciocínio de exigência da renovação das tecnologias de gestão, os sistemas de informações gerenciais também se modificaram para atender as necessidades informacionais da estratégia adotada. Os Métodos de Custeio, módulos específicos dos sistemas de informações empresariais, também se modificaram para prover informações que subsidiassem a formulação e implementação das estratégias.

Nesse artigo, argumenta-se que os Métodos de Custeio surgiram como consequência natural da necessidade informacional da estratégia adotada em face do contexto econômico-social que se apresentava e dos paradigmas que se estabeleceram. Alguns marcos relevantes foram:

- a Revolução Industrial Americana que, segundo ANSOFF (1979), se estende desde 1830 até o final 1900, reorientou a Contabilidade Tradicional para o monitoramento do consumo de recursos (material, mão-de-obra e utilização da estrutura) nos processos de transformação da matéria-prima em produto acabado;
- o surgimento da produção em massa no início do século passado (FORD-USA), que se respaldava no paradigma de produção em grandes lotes para diluição dos custos fixos e também nos princípios Tayloristas da Administração Científica, criou um ambiente propício para o desenvolvimento do Custeio por Absorção como ferramenta de gestão para controle de processos;
- a crise de 1929 deixou como lição a importância de monitorar as vendas e de casar a produção com o potencial de mercado. O período pós-revolução industrial (anos 30 em diante), também conhecido como era do marketing de massa em decorrência da necessidade de atingir novos mercados, foi marcado por uma nova arquitetura organizacional, ou seja, as empresas multidivisionais que aproveitaram a expertise do processo para diversificar a produção e atingir novos mercados. A GM e a Du Pont são bons exemplos dessas estratégias. Tinha-se o cenário propício para o surgimento do Método do Custeio Direto (1936) que destacava a necessidade do fortalecimento das vendas para suportar o peso da estrutura (custos fixos)
- durante a Segunda Guerra Mundial o governo alemão, em função da necessidade de controlar a produção industrial (produtos acabados e insumos consumidos), praticamente normatizou o Plano de Contas das empresas industriais obrigando-as a usar uma variação do Custeio por Absorção, o RKW;
- nos anos 80 (USA) as empresas de capital intensivo, principalmente aquelas com tecnologias de ponta e processos complexos, após

terem participado de Programas de Aumento de Produtividade e terem aprendido a mapear processos por meio de atividades, sentiram a necessidade de um método de custeio que melhor espelhasse o consumo de recursos nesse tipo de ambiente. Resultados do grupo de estudos do Consórcio CAM (*Computer Aided Manufacturing-International*) apontaram para a necessidade de um método de custeio baseado no consumo de recursos em nível de atividades e processos. Estava dada a largada para o desenvolvimento do Custeio ABC (*Activity Based Costing*).

A cronologia acima exposta é para reforçar o argumento de que os Métodos de Custeio se delinearam naturalmente em decorrência de diferentes contextos e paradigmas vigentes. Também se argumenta, neste artigo, que os custos não acontecem por acaso. Eles decorrem de decisões de investimentos anteriores. As informações de demanda influenciam as decisões de investimentos em termos de escala, de processo e de formas de gestão. Essa constelação de escolhas define, em parte, a estrutura de custos de uma empresa. Assim, é uma falácia falar em redução de custos sem levar em conta as condicionantes históricas e as escolhas estratégicas que foram feitas. Reduzir custos significa alterar processos. Os custos de produção são o espelho do consumo de recursos ao longo do processo adotado. A colocação que se faz é que as escolhas estratégicas, condicionadas pelo contexto apresentado, têm impacto na estrutura de custos e que ao se abandonar a estratégia não se consegue voltar à estrutura de custos anterior.

## **2. EMPRESA, ESTRATEGIA E LUCRO**

Há uma tendência natural do capital migrar para onde haja maior retorno por unidade de capital investido. A empresa será um empreendimento atrativo enquanto convencer o investidor (proprietário do capital) a manter aplicada a sua parcela de capital. Para manter o investidor (e até mesmo para atrair novos investidores) a empresa deve remunerar o capital aplicado e também acenar com perspectivas de remunerações futuras. É a crença nessa expectativa de retorno que fará com que o investidor mantenha o seu capital investido e perpetue a empresa. A expectativa sobre o fluxo futuro de dividendos, necessariamente, dependerá da capacidade da empresa de gerar lucros presentes e futuros. A estratégia de manutenção do capital de investimento só se dará se a empresa remunerar seu investidor a uma taxa, no mínimo, igual àquela que outros investidores estão obtendo para o mesmo grau de risco. Via de regra, essa taxa é ditada pelas empresas que conseguem criar e manter vantagens competitivas. Assim, uma empresa, sob a ótica do investidor, deve ser um *locus* de crescimento do capital.

A capacidade de gerar lucros depende da forma como a empresa é administrada, isto é, da sua capacidade de antever as mudanças que permeiam o ambiente político e econômico, da eficiência de resposta da sua cadeia de suprimentos (inclusive o seu próprio processo) para suportar a implementação de estratégias que criem vantagem competitiva e, principalmente, do comprometimento da organização (pessoas chaves e motivadas para a obtenção de resultados) com a estratégia adotada na busca de resultados para o curto e longo prazos. Em resumo, o sucesso da estratégia está também na imagem percebida que os investidores (novos ou atuais) têm da capacidade de gestão da empresa.

Atualmente, as estratégias mais utilizadas para a geração do lucro têm sido, no âmbito interno, a produtividade e a flexibilidade de processos e, no âmbito externo, a satisfação do consumidor pela qualidade de produtos e de atendimento. Na qualidade de atendimento, destacam-se novas arquiteturas organizacionais e logísticas para encurtar o ciclo de atendimento (necessidade do consumidor → produto entregue ou serviço prestado → consumidor satisfeito). Esses novos arranjos desempenham papel fundamental no processo de competitividade pois também criam, temporariamente, barreiras à entrada de novos concorrentes.

A moderna gestão de empresas visualiza os custos de forma mais ampla, isto é, ao longo de toda a cadeia de valor da empresa. A redução dos custos ao longo da cadeia tornou-se imperativo para conseguir vantagem competitiva. A decomposição da cadeia de valor em processos, e a análise desses processos é que, em última instância, propiciará elementos para o delineamento da estratégia por liderança em custos. Em resumo, é a escolha, a priori, da estrutura-conduta e do processo que define os custos com que se irá conviver.

Qualquer que seja a ótica de análise (endógena ou exógena) as informações de custos e de ganhos estarão sempre presentes no delineamento das estratégias competitivas. As empresas que adotaram a estratégia de liderança em custos passaram, a partir de uma visão de processo, a pensar nos custos como as conseqüências financeiras, em termos de consumo de ativos, das estratégias implementadas. Hoje, para ser eficaz na satisfação do consumidor, a liderança em custos tem de estar presente ao longo de toda a cadeia de valor em que a empresa está inserida. A liderança em custos é uma vantagem competitiva que está fortemente associada ao conhecimento de processos e da gestão da inovação tecnológica. Não é suficiente ser produtivo (eficiente) é preciso gerar riqueza (eficácia).

### **3. DECISÕES DE INVESTIMENTOS E RESULTADOS**

Investimento pode ser visto como todo aporte de capital necessário para, num primeiro instante, manter a empresa competitiva e depois também para posicioná-la em um novo patamar de rentabilidade. Não se pode esquecer que o objetivo da empresa é maximizar o fluxo de lucros (presentes e futuros). É a expectativa sobre esse fluxo de lucros que atrairá novos investimentos.

Com o intuito de assegurar um fluxo contínuo de remuneração para os proprietários de capital, a empresa destina parte de seus lucros para implementar novas estratégias que gerem mais lucros futuros. Essas estratégias podem ser por diferenciação de produtos, diversificação de mercados, crescimento de mercados e/ou por liderança em custos. Formular estratégias é negociar com o imponderável. Qualquer que seja a estratégia formulada, dependerá basicamente de duas fontes de informações: interna (capacidade de resposta do processo e do grupo gestor) e externa (reação do ambiente à estratégia formulada).

As informações internas podem ser providas em parte pela contabilidade e em parte pelo conhecimento que se têm sobre a capacidade de resposta do processo produtivo. É função do Sistema de Informações de Custos propiciar as

informações que facilitem o desenvolvimento e a implementação de estratégias que otimizem o fluxo futuro de lucros da empresa. As informações externas, quase sempre imperfeitas e incertas, são as mais difíceis. É o conhecimento que se tem do ambiente de negócios (ativo intangível) e o histórico de sucesso em empreendimentos passados que atrairão o capital de investimento para novos projetos (Pesquisa e Desenvolvimento, novas tecnologias de produção, novos processos, novas formas de gestão, novas arquiteturas organizacionais; novas unidades produtivas, etc.)

Tradicionalmente, a contabilidade gerencial tem gerado informações financeiras para a análise da eficácia da gestão empresarial. Os indicadores financeiros mais comumente utilizados tem sido o retorno sobre investimento (ROI), a lucratividade e a rotação dos investimentos. Esses indicadores por estarem voltados para o passado (não se pode dirigir um carro só olhando pelo espelho retrovisor) não servem para avaliar a eficácia das estratégias propostas porquanto não consideram o contexto de longo prazo da empresa (Souza et al., 2002).

A eficácia da estratégia tem que ser medida pelo grau com que a meta da empresa, que é a de maximizar um fluxo contínuo de lucros, é atingida. O EVA (*Economic Value Added*) projetado, o “Valor Presente Líquido” e a Teoria de Opções Reais ainda se apresentam como as ferramentas que melhor medem a eficácia financeira das estratégias a serem implementadas.

#### **4. ESTRATÉGIAS E MÉTODOS DE CUSTEIO**

Nas últimas décadas os métodos de custeio têm sofrido severas críticas por produzirem informações defasadas e inadequadas para o processo decisório. Partes dessas críticas resultam das mudanças introduzidas por novas tecnologias de produção e de gestão. É visível a mudança do ambiente operacional das fábricas. Do início do século, onde a tecnologia de base essencialmente mecânica norteou os paradigmas da Produção em Massa<sup>2</sup>, até os dias atuais, onde a tecnologia de base microeletrônica dita os novos paradigmas da Produção Enxuta<sup>3</sup>, os sistemas de custeio ainda continuam orientados pelos mesmos objetivos que tinham no início do século: monitorar os processos em termos de tempo e consumo de recursos, mensurar custos de produtos, avaliar estoques e avaliar resultados operacionais passados.

Os métodos de custeio (Absorção, Direto e ABC) objetivam responder perguntas que eram relevantes para o contexto em que os mesmos foram desenvolvidos. Eles foram concebidos dentro de um determinado contexto e para atender a propósitos específicos. A grande maioria das críticas que recaem sobre os Sistemas de Custeio, notadamente o Custeio por Absorção, ocorre justamente por se pretender que os sistemas propiciem respostas para as quais eles não foram concebidos. As estratégias vigentes á época da formalização dos métodos de custeio (início do século passado) estavam centradas na eficiência dos processos produtivos. É conhecido o comportamento gerencial de Henry Ford<sup>4</sup> que perseguiu uma estratégia de inclinação vertical para suportar a produção em massa e também a sua crença na Lei de Say<sup>5</sup>.

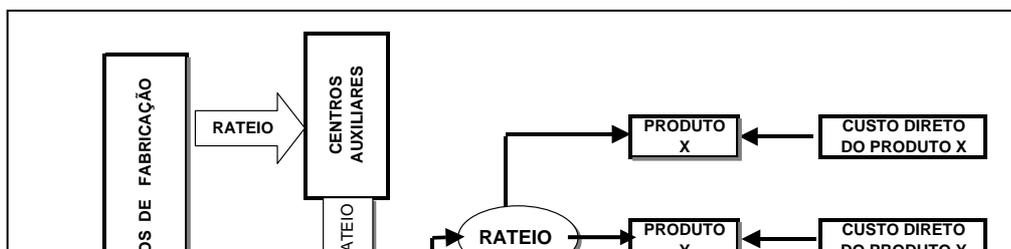
As novas tecnologias de produção trouxeram maior flexibilidade às indústrias, possibilitando-lhes maior rapidez na adaptação às variedades da demanda, como também à fabricação de uma maior diversidade de produtos. A flexibilidade dos sistemas de produção propiciou a mudança de uma economia de escala de produtos padronizados (produção em Massa) para uma economia de variedade de pequenos lotes de produtos quase personalizados (Produção Enxuta). Essa tecnologia de base microeletrônica, introduzida nas empresas com o objetivo de torná-las mais competitivas, e tendo como característica básica a predominância da tecnologia (Custos Indiretos de Fabricação) sobre a mão-de-obra (Custos de Mão-de-obra Direta) deslocou o foco de análise dos custos industriais. Nesse novo contexto manufatureiro, onde há nitidamente um acréscimo dos custos fixos em relação aos custos totalmente variáveis, além das informações tradicionais de custos e de volumes, os sistemas de custos devem ser projetados para proverem informações adicionais sobre “custos de oportunidade do não atendimento de pedidos especiais”, “projeção de receitas perdidas pelo abandono de produtos ou de mercados”; “custo por criar barreiras à entrada”; “custos da não-qualidade”, “custos da ociosidade”; “custo da logística reversa para reciclagem de embalagens” e, por imposição de uma sociedade mais consciente e organizada, os “custos sociais”.

#### 4.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO – Gênese

Os precursores do Custeio por Absorção, conceberam um sistema de informação em que busca-se apropriar aos produtos todos os recursos consumidos (custos) para a sua fabricação. O sistema concebido, pela sua própria origem de chão de fábrica, tem como pressuposto teórico que é a produção de bens o elemento gerador de riqueza para a firma, e, por isso, visa monitorar a produção em termos de volume e de custos. No contexto de Produção em Massa em que foi concebido, as operações eram padronizadas, havia pouca diversificação de produtos e as empresas poderiam ser classificadas como de mão-de-obra intensiva. O paradigma da produção em massa (produzir em grandes lotes para depois empurrar a produção) encontrou respaldo nos estudos de Taylor<sup>6</sup> e no pensamento econômico vigente à época, ou seja, na Lei de Say. Nessa ótica, a produção em si encerrava o conceito de riqueza, dado que a venda era uma consequência natural do ato de produzir. A Lei de Say encontrou o seu primeiro contra-exemplo na crise americana de 1929. Até os anos 60, enquanto o contexto de chão de fábrica da produção em massa não se modificou substancialmente, o Custeio por Absorção atendeu muito bem aos propósitos para os quais foi concebido além de subsidiar a formulação de estratégias de competição por liderança em custos.

O Custeio por Absorção tem sobrevivido às críticas de seus antagonistas e é, sem dúvida, ainda o sistema de custeio mais utilizado para monitorar a eficiência de processos em termos de volume, de tempo e de recursos consumidos. A lógica subjacente do Custeio por Absorção é a de que a matéria-prima “passeia” pelo processo produtivo “absorvendo” (consumindo recursos) cargas de custos (diretos e indiretos) até se transformar em produto acabado. A Figura 1, a seguir, ilustra a lógica do Custeio por Absorção.

Figura 1: Lógica contábil subjacente do Custeio por Absorção



Na busca por novos patamares de rentabilidade, a competitividade por liderança em custos respalda-se na eficiência dos processos produtivos. A produtividade foi a palavra chave da última década do século passado. Em termos gerais, produtividade é uma relação entre o que é produzido (numerador) e o que é consumido (denominador) por determinado processo. Se um processo consome todo o tempo a ele destinado (projetado) e não alcança o nível de produção esperada então há uma ineficiência desse processo. Se o processo não trabalha todo o tempo a ele destinado e os recursos foram consumidos então há uma ociosidade do processo.

Uma das potencialidades do Custeio por Absorção é permitir o monitoramento dos processos em termos de volume e recursos consumidos, inclusive o recurso tempo. A identificação das perdas (recursos consumidos de forma anormal) é fundamental para o aprimoramento do processo. As perdas por ociosidade (parada de máquinas, falta de material ou componentes, falta de demanda, ...) ou por ineficiência (desajuste de equipamentos, falta de treinamento de operadores, método de trabalho inadequado, material fora das especificações, ...) representam consumo de custos fixos sem a devida contrapartida, ou seja, representam um descompasso entre o potencial produtivo (estratégia e estrutura) e a eficiência da sua utilização (desempenho). O processo também pode sofrer perdas decorrentes de produção defeituosa que geram re-trabalhos e refugos. É importante observar que as perdas decorrentes da produção defeituosa, além dos custos fixos, também implicam em custos variáveis sem a devida contrapartida.

A Análise Gerencial factível com as informações geradas pelo Custeio por Absorção está atrelada à origem do sistema (contexto e paradigmas vigentes no início do século passado) e ao seu propósito principal: monitorar o processo produtivo em termos de volume e de recursos consumidos (custos). Nesse quesito é inquestionável a eficiência do método. Exemplos de informações relevantes que permitem monitorar o processo em busca da produtividade são:

- a) produção esperada versus produção realizada;
- b) recursos efetivamente consumidos versus consumo esperado de recursos;
- c) custos efetivos por centro de custos (com e sem a transferência de valores de outros centros de custos);
- d) custo/hora por Centro de Custos (realizado e esperado);

- e) ociosidade por centro de custos;
- f) ineficiência por centro de custos;
- g) desperdício por centro de custos;
- h) re-trabalho por centro de custos;
- i) refugos por centros de custos;
- j) estrutura de custos dos Centros Produtivos;
- k) custo unitário de produção;
- l) estrutura de custos dos produtos.

É perceptível o foco endógeno do Custeio por Absorção. É um foco na eficiência do processo. Objetiva acompanhar o processo para que ele execute da melhor forma a transformação da matéria-prima em produto acabado. Também é notória a ausência de informações relativas à Gestão de Ganhos ou seja, informações sobre mercado; potencial de vendas; lucratividade e rentabilidade de produtos; clientes especiais; política de formação de preços; etc. Essas informações, embora relevantes para a formulação de estratégias, devem advir de um outro sistema de informação. Não é esse o objetivo do Custeio por Absorção. Historicamente, não havia a preocupação se esse era o produto certo e na quantidade certa para o mercado. Essa preocupação não existia. Hoje ela existe e é fundamental para a sobrevivência das organizações. As estratégias (incluindo-se aí as definições de mercado, localização, escala, produto, formas de concorrência e de cooperação) devem anteceder as decisões de investimentos.

#### **4.2. CUSTEIO DIRETO (ou VARIÁVEL) – Gênese**

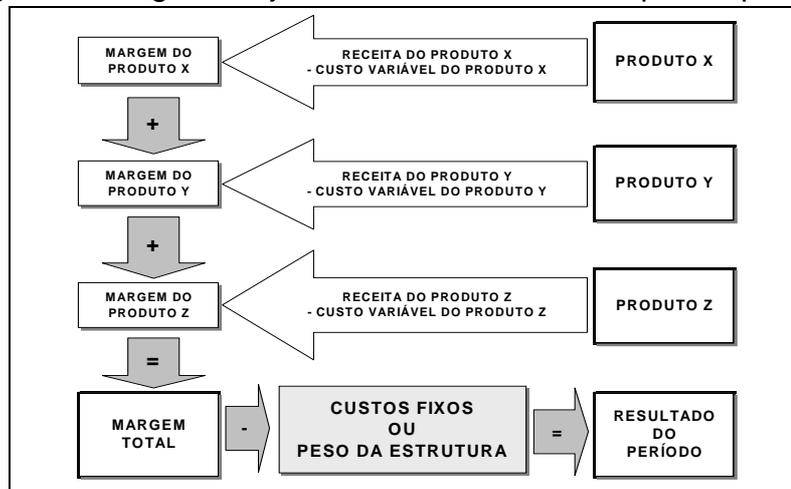
O Custeio Direto ou Custeio Variável tem a sua origem na sociedade norte americana no início dos anos 30<sup>7</sup>. Esse sistema tem como pressuposto teórico de que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma. Assim, ele foi concebido para espelhar o resultado operacional da empresa como uma função da quantidade vendida.

A crise de 1929 havia ensinado que produção sem a respectiva venda não gera riqueza. Talvez Jonathan N. Harris, à época, não tenha aquilatado a profundidade da mudança conceitual que a sua proposta (Custeio Direto) iria trazer para o desenvolvimento da contabilidade gerencial (até os anos 80) e para a Administração Estratégica a partir dos anos 80. Os conceitos de margem de contribuição; análise-custo-volume-lucro; gestão de custos fixos e, principalmente, o deslocamento do foco da produção para as vendas<sup>8</sup> se sedimentaram nas empresas. Estava lançado o alicerce do Sistema de Informação de Custos que iria sustentar a era da competitividade.

A grande mudança conceitual introduzida pelo Custeio Direto é que apenas os custos totalmente variáveis são atribuídos aos produtos enquanto os custos fixos são considerados como custos da estrutura e, portanto não atribuíveis aos produtos e eliminando, dessa forma, a necessidade de rateio. Essa mudança conceitual, que tinha o objetivo de contornar um dos maiores problemas do Custeio por Absorção, que é o do rateio dos CIFs, foi responsável pela identificação do peso da estrutura (Custos Fixos decididos na fase da seleção da estratégia de competição e de definições do Projeto ) nos negócios da empresa. Quanto maior a estrutura maior o

volume de negócios (margem) para suportá-la. A figura a seguir ilustra a lógica do Custeio Direto.

Figura 2 – Lógica subjacente do Custeio Direto para 3 produtos (X,Y e Z)



O Custeio Direto tem como pressuposto teórico que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma, isto é, foi concebido para espelhar o resultado operacional da empresa como uma função da quantidade vendida. Trata-se de um eficiente sistema orientado para monitorar os resultados financeiros obtidos com as vendas dos produtos. É um sistema que faz o necessário confronto entre os compromissos financeiros fixos por período (desembolsos fixos) e o volume de recursos que a empresa deve ter em caixa (saldo anterior mais entradas de caixa no período). A produção não vendida no período não gera os recursos necessários para pagar os recursos consumidos nesse mesmo período. Na ótica do Custeio Direto são as vendas que impulsionam a empresa mudando a relação de dependência entre a produção e as vendas. Nesse sistema, a variável dependente é a quantidade produzida. É a mesma lógica dos sistemas de produção *Just-in-time*, desenvolvido pelos Japoneses nos anos 50 e que encantou o mundo na década de 80.

É um sistema que destaca o peso da estrutura (custos fixos) e força o surgimento de estratégias que otimizem o uso dessa estrutura. Junto com essa mudança conceitual apareceram novos parâmetros de análise (margem de contribuição unitária e total; restrições de mercados e de processos; piso de valor para formação de preços) e novas formas de acompanhar o desempenho empresarial (participação de mercado; mix ótimo de produção e análise custo-volume-lucro).

A grande vantagem da utilização da Margem de Contribuição Unitária, para a análise de custos e para projeções (planejamento e orçamento) é que ela independe do volume de produção. O conceito de Margem de Contribuição Unitária propiciou todo o desenvolvimento da Análise Custo-Volume-Lucro e de *Mix* de Produtos. O estilo gerencial adotado, sob o Custeio Direto, é o de, respeitadas as restrições de mercado e de processo, encontrar o *mix* de produtos que, quando vendidos, maximizem a margem de contribuição total. A Programação Linear tem auxiliado os decisores a encontrarem esse *mix* ótimo.

### 4.3. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) - Gênese

Com os avanços tecnológicos dos processos industriais contemporâneos os métodos tradicionais de alocação dos custos indiretos de fabricação (horas-mod ou horas-máquina) se apresentaram inadequados para espelhar a quantidade recursos efetivamente consumidos pelos produtos. Convém lembrar que no início do século, quando os sistemas tradicionais de custeio foram desenvolvidos, os custos indiretos de fabricação eram residuais quando comparados aos custos de mão-de-obra e de material direto. As novas tecnologias de processo e de produção alteraram a estrutura de custos dos produtos. Já nos anos 60 os custos indiretos de fabricação não eram mais residuais. Nessa década, a General Eletric (GE) tinha milhares de produtos com uma pequena carga de custos diretos e uma carga desproporcional de custos indiretos departamentais para serem alocados aos produtos. À época a gerência contábil da GE identificou custos indiretos de fabricação que não estavam relacionados com os produtos e, dessa forma, não deveriam ser rateados aos produtos com base em volume (horas-mod ou máquina-hora). Na busca de solução, a GE construiu um sistema de identificação de custos a partir das atividades. Também nessa década as técnicas de planejamento de projetos (PERT/CPM<sup>9</sup>) já utilizavam conceito de atividades para acompanhamento de tempo de execução e de custos (consumo de recursos) em projetos.

Na década de 80 os Programas de Qualidade Total e de Produtividade passaram a fazer parte do elenco de Tecnologias de Gestão disponíveis. Esses programas, por exigirem o mapeamento dos processos, na pior das hipóteses, conduziram as empresas para um novo patamar de competitividade (mapeamento de processos, melhoria da qualidade e aumento da produtividade). A complexidade dos processos, o aumento substancial de produtos produzidos por uma única empresa e o surgimento de uma economia globalizada cada vez mais competitiva evidenciaram a necessidade de um sistema de informações de administração de custos que melhor explicasse o comportamento dos custos (como os recursos eram consumidos dentro da empresa). As informações sobre custos, lucratividade e rentabilidade dos produtos precisavam ser aprimoradas. Agora, mais do que nunca, precisava-se diferenciar os produtos “fazedores de dinheiro” dos produtos “perdedores de dinheiro”. Estava lançada a corrida por novos conceitos e novos métodos de gerenciamento de informações que melhor avaliassem as decisões de investimentos das organizações industriais complexas na implementação de suas estratégias competitivas (diversificação de produtos; diversificação de mercados e liderança em custos).

Em 1986, a CAM-I (*Computer Aided Manufacturing-International*), consórcio de pesquisas e desenvolvimento com sede em Arlington, Texas, USA, constituiu um *forum* internacional (consórcio de organizações empresariais, governamentais e acadêmicas) para, a partir da troca de idéias e de experiências, consolidar conhecimentos sobre gestão de organizações complexas e repassá-los a outras organizações. Esse consórcio uniformizou a abordagem do gerenciamento de custos e incentivou a procura por novos métodos de gerenciamento de custos para as organizações industriais complexas (BERLINER et alli, 1988).

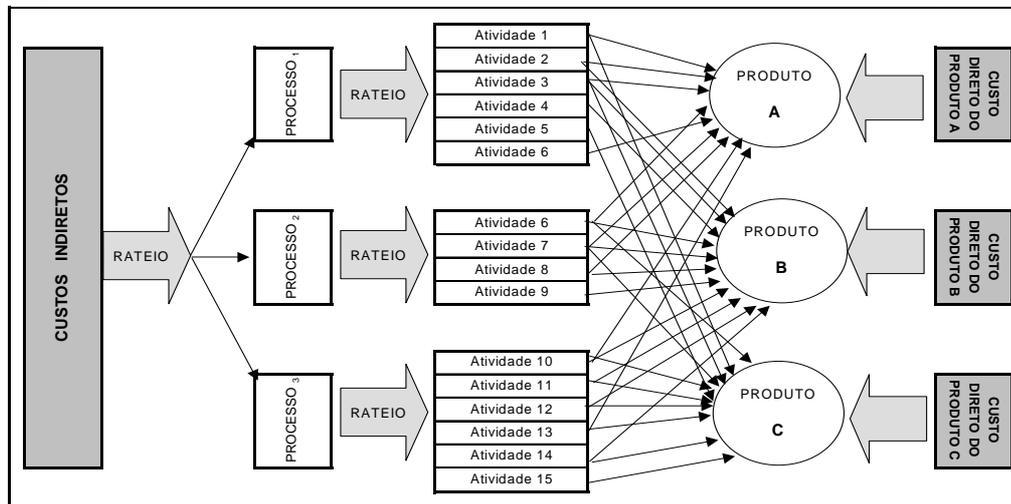
Em 1988 foi publicado, para o público em geral, o primeiro artigo (*The Productivity Paradox*, June 1988, *Business Week*) abordando o princípio básico do

ABC. No final dos anos 80 uma nova abordagem de gerenciamento de custos, denominada ABC (*Activity Based Costing*) já estava desenvolvida. Essa abordagem tinha como princípio básico que os recursos das empresas eram consumidos pelas atividades que ela executava para a fabricação de seus produtos.

No ABC, o controle do consumo dos recursos de uma empresa passa, necessariamente, pelo controle das atividades por ela executadas. Partindo-se do princípio de que se é possível enumerar o conjunto de atividades que uma empresa executa, o custo dos produtos por ela fabricados será igual ao custo das atividades necessárias à execução do produto ou serviço em análise. Teoricamente, por ser uma idéia bastante simples, essa nova abordagem encontrou guarita tanto na área industrial como de serviços. O ABC se concentra nos fatores que dão origem aos custos indiretos de fabricação e nos custos invisíveis.

Conceitualmente, a grande mudança introduzida pelo ABC foi a decomposição do negócio em processos (caminho já aberto pelos Programas de Qualidade e de Produtividade) e a decomposição dos processos em atividades. O novo objeto de custeio (nível de agregação da informação) deixou de ser o produto e passou a ser as atividades pois são estas que consomem os recursos da empresa. O foco do controle estaria nas atividades com o objetivo de reduzir aquelas que não agregam valor aos produtos. Assim, pode-se dizer que o Custeio ABC é um método de análise e gerenciamento de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa pelo monitoramento, em termos de consumo de recursos, das múltiplas atividades por ela executadas. A Figura a seguir apresenta um esquema da lógica subjacente do ABC.

Figura 3 - Esquema do ABC para 3 processos, 15 atividades e 3 produtos



Tal como no Custeio por Absorção, o ABC também apropria todos os custos aos produtos. A visão de processo, utilizada pelo ABC, consiste na análise da seqüência de atividades realmente necessárias para a empresa colocar os seus produtos nas mãos do cliente. A gestão do ABC se concentra nas atividades que realmente são importantes para aumentar o lucro da empresa (eficácia). As atividades que não contribuem para o lucro da empresa devem ser gradativamente reduzidas.

O ABC também pode ser visto como uma aplicação da filosofia do Custeio por Absorção (matéria-prima fluindo no processo produtivo e absorvendo carga de custos) para outros objetos de custeio: processos; atividades e produtos. É interessante recordar que no Custeio por Absorção os objetos de custeio (níveis de agregação) eram centros de custos, centros de custos produtivos e produtos. Uma diferença fundamental a favor do ABC é a sua aplicação a todo o processo de geração de ganho (detalhamento das atividades necessárias desde a aquisição da matéria prima até ao atendimento pós-venda) permitindo a empresa analisar, com um grau maior de detalhe, como é consumida (pagamento de recursos) cada unidade monetária que entra no caixa da empresa decorrente das vendas dos produtos.

O ABC, mais do que qualquer outro sistema, necessita do envolvimento de pessoas de todos os níveis da organização para ser bem sucedido. A base do método é a geração de um dicionário de atividades, isto é, da listagem, por função, de todas atividades desempenhadas pela empresa. Posteriormente essas atividades serão separadas em primárias e de apoio. As atividades primárias serão re-arranjadas por processo. As empresas que adotam a filosofia do ABC disseminam a cultura de custos e de processos por toda a organização e, com isso, aumentam os seus ativos intangíveis.

A utilidade do ABC para gerar informações que suportem as decisões de investimentos decorrentes do delineamento de novas estratégias ainda não se consolidou. As decisões estratégicas não precisam de informações com o grau de detalhe que o ABC apresenta. Não é relevante, para efeito de decisão estratégica, saber o custo de uma atividade. Isso é fácil entender usando-se a lógica do absurdo. Quando o sistema indica que o custo de uma atividade qualquer é, por exemplo, R\$22,50 basta perguntar se a economia resultante da não execução dessa atividade também seria R\$22,50. Com certeza a resposta é não. Esse paradoxo acontece porque o ABC (tal qual o Absorção) mistura custos de ciclos de curto prazo (material, utilidades, ferramentaria e mão-de-obra) com ciclos de longo prazo (estrutura).

## **5. SÍNTESE**

O artigo procurou mostrar a característica de cada método de custeio (Absorção, Direto e ABC) e as estratégias que eles buscavam suportar à época em que foram desenvolvidos. As principais estratégias e as características de cada método estão sumarizadas no Quadro 1 abaixo.

Quadro 1. Cronologia dos métodos de custeio e das estratégias empresariais

1900 1930	<b>INTEGRAÇÃO VERTICAL</b> Foco na produção Eficiência de processos Produção em grandes lotes para diluir o custo fixo Predomínio da Lei de Jean Baptista Say	<b>CUSTEIO POR ABSORÇÃO</b>	<b>CUSTEIO DIRETO</b>	<b>CUSTEIO POR ABSORÇÃO - R K W</b>	<b>CUSTEIO ABC</b>
1930 1950	<b>INTEGRAÇÃO HORIZONTAL</b> Foco no mercado Diversificação de produtos - empresas multidivisionais Diversificação de mercados - empresas multinacionais Competição objetivando eliminação da concorrência Ascensão da Contabilidade Gerencial Marketing de massa				
1950 1970	<b>INTEGRAÇÃO HORIZONTAL</b> Foco no mercado Diversificação de produtos - empresas multidivisionais Diversificação de mercados - empresas multinacionais Concorrência mais acirrada Competição resultando em incorporação do concorrente Ascensão da Pesquisa Operacional como ferramenta de gestão Marketing de massa Produção enxuta e custo meta no Japão				
1970 1990	<b>INTEGRAÇÃO HORIZONTAL</b> Novas Tecnologias de produção TI como vantagem competitiva Competição resultando em fusões e incorporações Eficiência de processos via mapeamento de atividades Programas de melhorias da qualidade e da produtividade Investimentos pesados em P&D Obsolescência planejada Novas ferramentas de gestão Produção Enxuta Redução de desperdícios Formalização do Planejamento Estratégico				
1990 2000	<b>INTEGRAÇÃO HORIZONTAL</b> Competição globalizada Reação à concorrência via novos arranjos organizacionais Novas Tecnologias de produção TI como vantagem competitiva Eficiência de processos via mapeamento Programas de melhorias da qualidade e da produtividade Investimentos pesados em P&D Obsolescência planejada Novas ferramentas de gestão Produção Enxuta Redução de desperdícios Reengenharia e downsing Terceirização Logística e cadeia de suprimentos Formalização da Administração Estratégica Estratégias para criar e manter vantagens competitivas				

A pluralidade de estratégias competitivas usadas por uma mesma empresa exige o desenvolvimento de sistemas de informações orientados para a prática de formulação e análise prospectiva das estratégias empresariais. Os sistemas atuais de custeio, por vício de origem, não estão provendo todas essas informações. Nesse novo ambiente competitivo, complexo, politicamente turbulento e com sérias restrições ambientais, os tomadores de decisão deveriam resgatar a qualidade da informação (histórica e prospectiva, interna e externa) como insumo básico para a formulação de estratégias.

## 6 BIBLIOGRAFIA

- ANSOFF, H. Igor. The changing shape of the strategyc problem. The European Institute for Advanced Sudies in Management. Working paper, EI, Brussels, 1979.
- BERLINER, Callie & BRIMSON, James A. Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I, T.A. Queiroz Editor: São Paulo, 1988
- BORNIA, A. Análise gerencial e custos: aplicações em empresas modernas. Bookman: Porto Alegre, 2002
- COGAN, Samuel. Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial. Editora Pioneira, São Paulo. 1994.
- DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de processos – ERNST & YOUNG. Editora Campus, Rio de Janeiro, 1994.
- EHRBAR, Al. EVA: valor econômico agregado – a verdadeira chave para a criação de riqueza. Qualitymark, Rio de Janeiro, 1999.

- GOLDRAT, Eliyahu M. & COX, Jef. A meta. Educator : São Paulo, 1993.
- GOLDRAT, Eliyahu M. A síndrome do palheiro. Educator : São Paulo, 1992.
- HARRINGTON, H. James. Aperfeiçoando processos empresariais. Makron Books, São Paulo, 1993.
- HORNGREEN, Charles, T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. Atlas, São Paulo, 1978.
- JOHNSON, H Thomas & KAPLAN, Robert S. Relevance lost. HBS, 1987.
- JOHNSON, H Thomas. Relevância recuperada. Pioneira: São Paulo, 1994.
- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David. P. Balanced scorecard: a estratégia em ação. Editora Campus, Rio de Janeiro, 1997.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Editora Futura, São Paulo, 1998.
- LEONE, George G. Custos: planejamento, implantação e controle. 2ª EDIÇÃO. Editora Atlas, São Paulo, 2000.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 6ª EDIÇÃO: Atlas : São Paulo, 2001
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. Atlas : São Paulo, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. Editora Atlas, São Paulo, 1991.
- NOREEN, E.; SMITH, D. & MACKAY, J. T. A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial. Editora Educator, São Paulo, 1996.
- SCHONBERGER, Richard J. Fabricação classe universal: as lições de simplicidade aplicada. Editora Pioneira, São Paulo, 1998.
- SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. Gestão estratégica de custos. Campus, 1995.
- SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademir. Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. V Congresso Brasileiro de Gestão estratégica de Custos. Fortaleza, p.141-156, 1998.

---

<sup>1</sup> Alfred Du Pont Chandler (Delaware \*1918), doutorou-se em história (Harvard, 1952). Foi pesquisador e docente no MIT e na *John Hopkins University* e, em 1971, entrou para a *Harvard Business School*, tornando-se Professor Emérito dessa instituição em 1989. É considerado o historiador que melhor narrou a marcha de revolução da gestão desde o capitalismo industrial típico até o final dos anos 20 do século passado. Ao estudar a história de quatro grandes corporações americanas (GM; Standard Oil; Du Pont e Sears, Roebuck & Co) ele chamou atenção para a transição do poder dos proprietários para uma elite de profissionais especializados nas áreas funcionais da empresa. Outra obra de destaque de Chandler foi *The Visible Hand: the managerial revolution in american business* onde, contrariando o paradigma da mão invisível de Adam Smith, afirma que são os gestores e as corporações, e não o mercado, que delinham o rumo dos negócios.

<sup>2</sup> O conceito básico da produção em massa é o de grandes volumes de produtos quase padronizados por meio de tarefas repetitivas e a baixo custo. Introduzida no início do século XX por Henry Ford ao aperfeiçoar os princípios da divisão do trabalho defendidos por Frederick Taylor e por Adam Smith (*Wealth of Nations*, 1779). Ao decompor a montagem de carros em uma série de tarefas repetitivas ele intensificou o ritmo de trabalho. Na linha de montagem de Ford os trabalhadores ficavam submetidos à performance do maquinário e ao tempo imposto pelas esteiras mecânicas. O Fordismo fixava o trabalhador em um posto de trabalho e o objeto de trabalho era transportado sem a intervenção do operário. A essência do estilo de gestão do Fordismo era à busca da eficiência do processo. É natural que os sistemas de informações desenvolvidos à época tivessem como objetivo monitorar a eficiência desses processos.

<sup>3</sup> Na década de 50, Eiji Toyoda e Taiichi Ohno (Toyota – Nagoya – Japão) com base na experiência da FORD (Detroit – USA) e premidos pelas limitações ambientais (espaço físico, logística e demanda) desenvolveram um sistema de produção flexível, orientado para pequenos lotes e, praticamente, sem estoques intermediários. A produção é puxada pela venda de modo que só se produz aquilo que já tem destino externo (não se produz para formar estoques). Cada operário é estimulado à contribuir para a melhoria dos processos produtivos e, além disso, tem autoridade para, quando detectar problemas, parar a produção e buscar solução com seus colegas de trabalho e seu supervisor.

<sup>4</sup> A estratégia de integração vertical consistia em controlar todas as fases de produção. Henry Ford investiu até em plantações de seringueiras no Brasil para controlar um dos insumos (borracha) de sua indústria.

---

<sup>5</sup> Jean Baptiste Say (\*1767 Lyons; †1832 Paris), economista francês, fundador e mais eminente representante da Escola Clássica Francesa. De 1794 a 1800 editou o jornal *La Décade* onde expandiu as opiniões de Adam Smith. Suas principais obras foram *Traité D'Économi Politique* (1803) onde ele reorganiza e populariza ainda mais o trabalho de Adam Smith (*Wealth of Nations - 1779*) e *Cours Complet D'Économie Politique Pratique* (1828-1829). Foi um dos primeiros economistas a identificar o empresário como um fator ativo de produção que assume riscos ao combinar, com produtividade, os fatores tradicionais de produção (terra, trabalho e capital) para a criação de riqueza. Say tinha uma visão muito particular sobre o comportamento do mercado (*La théorie des débouchés* ou Lei de Say). Para ele a criação de um produto abria imediatamente escoadouro para outros produtos (toda oferta gera a sua própria demanda). Segundo essa lei não seria possível a saturação do mercado por superprodução

<sup>6</sup> No Custeio por Absorção a classificação dos custos em diretos e indiretos decorre do pensamento Taylorista de que quase tudo é passível de ser mensurado e controlado. Nesse caso, o pensamento é que todos os recursos consumidos (diretos ou indiretos) no processo de produção de um bem ou serviço são passíveis de mensuração e devem integrar o custo do produto. No início do século XX, Frederick Winslow Taylor, engenheiro da Bethlehem Steel Company em Pittsburg-USA, em busca da produtividade de processos, fragmentou as tarefas repetitivas visando à redução de movimentos e de transportes, separou o trabalho de concepção do de execução e deu origem a Administração Científica. Para Taylor, a realização de tarefas segmentadas deveria seguir um método de trabalho para que pudessem ser quantificadas. Era essa quantificação que iria permitir a comparação entre o esperado e o realizado (controle do processo em termos de quantidade). Taylor tinha foco na eficiência.

<sup>7</sup> Jonathan N Harris, em janeiro de 1936, publicou no *NACA Bulletin* o primeiro artigo (*What did we earn last month?*) sistematizando os conceitos do Custeio Direto. A partir dos anos 50 as informações decorrentes do custeio direto passam a ser utilizadas nas decisões referentes a ganhos (mix de produtos, análise custo-volume-lucro e negociações).

<sup>8</sup> John M. Keynes (\*1883; †1946) vindo de uma tradição britânica clássica, autor do livro *The general theory of employment, interest and money – 1936*, e Michal Kalecki, (\*1899; †1970) da escola marxista (*Institute of business cycles and prices of Warsaw*), ambos respeitáveis por suas contribuições à ciência econômica, viveram e estudaram as conseqüências da crise americana de 1929. Para eles o estado deveria intervir na economia para diminuir as oscilações do mercado. Eles defenderam a idéia de que a pauta de produção devia estar atrelada a um mercado propenso (e com poder aquisitivo) a consumi-la.

<sup>9</sup> O controle de projetos em nível de atividades foi a base conceitual do Gráfico de Gantt (Henry Gantt \*1861 - †1919). A idéia era a de representar a duração (em escala) de todas as atividades de um projeto em barras horizontais. Essa técnica tinha a inconveniência de não representar a interdependência entre as atividades do projeto. Em 1956, Morgan Walker (Du Pont Co.) e James E Kelley (Remington Rand Corporation) desenvolveram um método (CPM – Critical Path Method) que usava um conjunto de nós (eventos representando inícios e fins das atividades) e arcos (representando a duração das atividades) para o planejamento e controle de projetos. Essa técnica permitia identificar quais eram as atividades críticas que não poderiam sofrer atrasos sob pena de atrasar todo o projeto. Em 1957, a Marinha Americana (US Navy Bureau of Ordinance) desenvolveu um método similar ao CPM (PERT – Program Evaluation and Review Technique) para planejar e controlar mega projetos com características de incerteza na duração das suas atividades. Essas técnicas são usadas até hoje com o nome de PERT/CPM embora sejam duas técnicas distintas.