

## **ATIVIDADE: Conceito, Classificação e Custeio Sua Relação com os conceitos de Departamento, Centro de Custos, etc.**

**Luciano de Castro Garcia Leão**  
**Ernando Antonio dos Reis**

### **Resumo:**

*Ao longo do desenvolvimento das organizações, percebeu-se que os métodos e práticas tradicionais de Contabilidade não acompanharam as crescentes necessidades de seus usuários. A exponencial importância da consideração de variáveis estratégicas, frente a um ambiente extremamente competitivo, tornou urgente uma reconsideração do pensamento contábil, principalmente no tocante aos sistemas de custos. Os sistemas atualmente utilizados para fornecer informações de custos, denominados de Contabilidade Gerencial, embora reconhecidamente significativos em determinados contextos de decisão ( Gestão Econômica, por exemplo ), não lograram êxito em responder questões básicas concernentes ao âmbito da Gestão Estratégica. Para entender melhor a diferenciação entre os dois contextos de decisão, vale dizer que a Gestão Econômica preocupa-se fundamentalmente com a condução da organização em direção ao cumprimento de sua Missão, a partir de uma interação eficaz no ambiente. A eficácia da organização é alcançada e mensurada a partir do resultado econômico auferido ao longo de sua existência . Neste sentido, a Gestão Econômica volta-se para os impactos econômicos de todo evento/transação sobre o patrimônio da organização. A Gestão Estratégica, por sua vez, tem preocupações que são complementares aos propósitos da Gestão Econômica. Seu foco é direcionado para os aspectos de custos que, se bem geridos, contribuem para a otimização da eficácia empresarial. A Gestão Estratégica envolve: melhoria contínua, redução de desperdícios, produtividade, melhores práticas entre outras "armas" do atual cenário competitivo. Para isso, os instrumentos da Gestão Estratégica devem fornecer uma visualização dinâmica das interações dos fatores de produção, com seus consequentes impactos sobre o custo de produtos, projetos, clientes ou qualquer outro objeto de custeio. Esta visualização, portanto, não pode limitar-se aos efeitos individuais dos eventos/transações, porém deve considerar o impacto de seu processamento.*

### **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Integração Conceitual e Sistêmica entre a Gestão Econômica e a Gestão Estratégica de Custos*

**ATIVIDADE:**  
**Conceito, Classificação e Custeio.**  
**Sua Relação com os conceitos de Departamento, Centro de Custos, etc.**

*Luciano de Castro Garcia Leão - FEA/USP*  
*Ernando Antonio dos Reis*

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Ao longo do desenvolvimento das organizações, percebeu-se que os métodos e práticas tradicionais de Contabilidade não acompanharam as crescentes necessidades de seus usuários. A exponencial importância da consideração de variáveis estratégicas, frente a um ambiente extremamente competitivo, tornou urgente uma reconsideração do pensamento contábil, principalmente no tocante aos sistemas de custos.

Os sistemas atualmente utilizados para fornecer informações de custos, denominados de Contabilidade Gerencial, embora reconhecidamente significativos em determinados contextos de decisão ( Gestão Econômica, por exemplo ), não lograram êxito em responder questões básicas concernentes ao âmbito da Gestão Estratégica.

Para entender melhor a diferenciação entre os dois contextos de decisão, vale dizer que a **Gestão Econômica** preocupa-se fundamentalmente com a condução da organização em direção ao cumprimento de sua Missão, a partir de uma interação eficaz no ambiente. A eficácia da organização é alcançada e mensurada a partir do resultado econômico auferido ao longo de sua existência . Neste sentido, a Gestão Econômica volta-se para os impactos econômicos de todo evento/transação sobre o patrimônio da organização. A **Gestão Estratégica**, por sua vez, tem preocupações que são complementares aos propósitos da Gestão Econômica. Seu foco é direcionado para os aspectos de custos que, se bem geridos, contribuem para a otimização da eficácia empresarial. A Gestão Estratégica envolve: melhoria contínua, redução de desperdícios, produtividade, melhores práticas entre outras "armas" do atual cenário competitivo. Para isso, os instrumentos da Gestão Estratégica devem fornecer uma visualização dinâmica das interações dos fatores de produção, com seus consequentes impactos sobre o custo de produtos, projetos, clientes ou qualquer outro objeto de custeio. Esta visualização, portanto, não pode limitar-se aos efeitos individuais dos eventos/transações, porém deve considerar o impacto de seu processamento.

### 1.2. PROBLEMATIZAÇÃO

Considerando que:

- ⇒ As organizações buscam cumprir sua Missão ( atender necessidades ) a partir de uma interação eficaz no ambiente, combinando recursos ( fatores de produção ) e otimizando o resultado econômico;
- ⇒ o ambiente, representado pelo Governo, Entidades e principalmente Clientes e Concorrentes entre outros, progressivamente, exige melhores alternativas de combinação dos recursos;

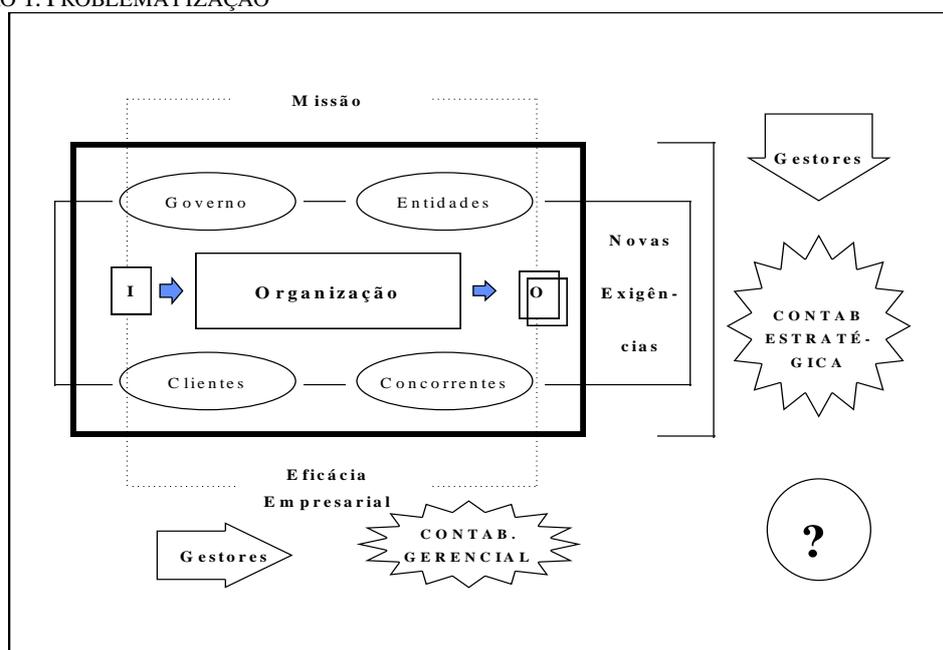
⇒ os gestores devem conduzir as organizações segundo as exigências do ambiente e, para isso, necessitam de instrumentos que lhes permitam compreender a estrutura de custos bem como utilizá-la na busca de uma vantagem competitiva sustentável, que corresponde ao esforço da Gestão Estratégica;

⇒ os instrumentos da Contabilidade Gerencial devem explicar a estrutura de custos nos moldes exigidos pela Gestão Estratégica de Custos, enfocando os pontos onde possa-se obter: melhoria contínua, redução de desperdícios, melhores práticas, etc.

Enfim:

***Qual deve ser a unidade básica de visualização de custos que atenda as necessidades da Gestão Estratégica ?***

QUADRO 1: PROBLEMATIZAÇÃO



## 2. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DE UMA UNIDADE IDEAL

A organização é uma entidade que capta recursos (fatores de produção), processa-os e gera produtos. **Fatores de produção**, neste caso, devem ser entendidos, em sentido amplo, conforme sugere BRIMSON <sup>1</sup>:

*“Os fatores de produção consistem em pessoas, máquinas, viagens, suprimentos, sistemas de informações e outros recursos que são normalmente denominados de elementos de custo dentro de um plano de contas.”*

Neste sentido, por um lado, os recursos representam custos e, por outro, os produtos representam receitas. O confronto entre ambos expressa o resultado auferido pela organização no processamento efetuado. Um sistema de custeio, neste contexto, deve identificar os custos dos recursos e relaciona-los com os produtos gerados ou outro objeto de custeio que possa interessar ao usuário da informação (cliente, projeto, etc...) . Embora aparentemente simples, este relacionamento representa um dos maiores desafios tanto para um estudioso das ciências organizacionais, como para um experiente profissional prático inserido no cotidiano dos negócios.

<sup>1</sup>. BRIMSON, James A. *Contabilidade por Atividades*. São Paulo: Atlas, 1996, p.28.

O problema decorre do fato de que os recursos adquiridos pela organização não são utilizados de forma sincronizada com a geração de produtos. Ou seja, enquanto alguns recursos são adquiridos para processamento de um único produto, sendo por ele totalmente absorvidos em um momento determinado, outros são empregados em diversos produtos, sendo "consumidos" em distintos períodos. Enfim, o processo de combinação de recursos para obtenção de produtos é extremamente complexo sob o ponto de vista econômico. Não é tarefa fácil a observação do consumo produtivo dos recursos. A Contabilidade tradicional procurou diversas classificações para auxiliar esta análise, segregando os custos em: Diretos e Indiretos, Controláveis e Não Controláveis, Fixos e Variáveis. Entretanto, em qualquer destas classificações, a premissa considerada é a de que são os produtos que consomem os recursos e, para fins de controle, a visualização dos custos dos recursos consumidos contempla o nível de **elemento de custo**.

Considerando o contexto da Gestão Estratégica de Custos, é válido questionar se este foco restrito é satisfatório. Para compreender melhor a estrutura de custos, suas potencialidades e alternativas, não parece ser suficiente conhecer o valor de cada recurso consumido nas unidades organizacionais ou nos produtos. Evidentemente que, este nível de informação, se corretamente mensurado, permite a apuração do resultado econômico, possibilitando inclusive comparações do tipo orçado x realizado ( Gestão Econômica ), entretanto, não deixa maiores pistas para identificação de focos de desperdícios, de melhores práticas, enfim para uma **análise estratégica**.

Segundo o Prof. NAKAGAWA <sup>2</sup> cada um dos métodos "*têm suas áreas próprias e específicas de eficácia*", entretanto, este estudo não tem como propósito a análise das vantagens e desvantagens de ambos, porém objetiva identificar uma unidade de visualização de custos que satisfaça os requisitos da Gestão Estratégica. A lista abaixo representa um esforço de caracterização dos aspectos que tal unidade deveria atender:

- a. Realçar as interdependências entre os fatores de produção, no processamento não harmônico que os absorve;
- b. permitir uma compreensão sofisticada da estrutura de custos, a partir de um ângulo mais amplo do que o consumo de recursos focalizado por **elemento de custo** no interior das unidades organizacionais; procurando abranger os diversos processos que ocorrem no âmbito de todas elas;
- c. facilitar o entendimento dos usuários, para que suas ações sejam direcionadas;
- d. possibilitar, ao mesmo tempo, um acurado custeamento dos objetos de custeio (Produtos, Clientes, Projetos).

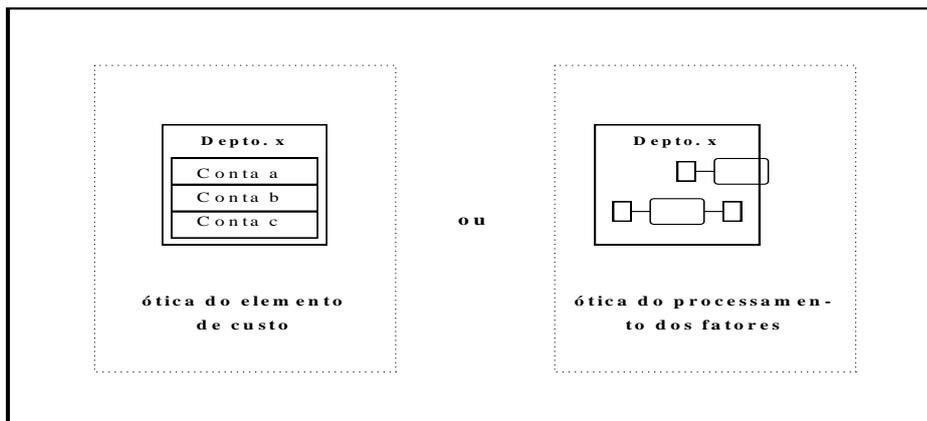
### 3. EM BUSCA DE UMA UNIDADE IDEAL

O objetivo deste estudo é a identificação de uma unidade ideal para visualização de Custos, segundo as necessidades da Gestão Estratégica. Observa-se que, tradicionalmente, os **elementos de custo** associados às unidades organizacionais tem sido apresentados como identificadores dos custos dos recursos. Entretanto, pelo prisma da Gestão Estratégica, uma nova unidade é solicitada, onde outro ângulo de observação seja privilegiado. Trata-se da focalização do **processamento dos fatores de produção**, em sentido amplo, que extrapola o âmbito da Produção enquanto área física, abrangendo toda a organização onde qualquer recurso seja utilizado no processamento de um objeto ou serviço específico.

#### QUADRO 2: EM BUSCA DE UMA UNIDADE IDEAL

---

<sup>2</sup> NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, p.11.



Portanto, antes do custeio do produto, apresentam-se duas vertentes de possíveis focos de visualização dos custos: a ótica dos elementos de custo e a ótica do processamento. É importante, pois, analisar cada uma destas vertentes, ainda que sumariamente, a fim de que se possa verificar a diferença entre os enfoques, seus relacionamentos e importância.

### 3.1. Ótica do Elemento de Custo

Conforme mencionado anteriormente, elemento de custo é a denominação normalmente conferida, no plano de contas contábil, aos diversos fatores de produção. Segundo BRIMSON<sup>3</sup> o controle de custos por elemento decorre de sistemas contábeis tradicionais que “foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra e os materiais eram os **fatores de produção** predominantes, a tecnologia era estável e as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.” Neste contexto, a valorização dos estoques era o principal objetivo da Contabilidade de Custos, sem enfatizar o papel de fornecedor de informações sobre fontes de vantagens competitivas. Porém, as condições atuais são outras e, conforme discussão anterior, novas exigências são colocadas para os atuais sistemas de custos.

A lógica da contabilidade por elemento, para as exigências de épocas anteriores, é bastante simples. Bastava relacionar diretamente os custos identificáveis aos produtos e, por intermédio de rateio, aqueles não identificáveis. Muita facilidade e provavelmente com distorções insignificantes. No entanto, as organizações evoluíram e as exigências mudaram, mas a focalização de custos por elemento permaneceu. Com a necessidade de Controle e para melhorar a alocação, as unidades organizacionais foram incluídas no sistema, tornando disponíveis informações de custo por áreas, segundo a classificação por elemento. Surgiram as práticas de planejamento e acompanhamento orçamentários, também privilegiando a focalização de elementos de custo no âmbito das unidades organizacionais que, para fins de controle, podem assumir as seguintes classificações:

**Departamento:** unidades da organização segundo as linhas de responsabilidade emanadas do organograma.

**Centro de Custo:** “a menor unidade de uma empresa, para a qual são coletados custos reais ou orçados e que têm alguma característica comum para medição de desempenho e atribuição de responsabilidade.”<sup>4</sup>

<sup>3</sup> . BRIMSON, James A. Op. Cit. p.23.

<sup>4</sup> . Idem, p.224.

**Centro de Receita:** “Unidade da organização na qual os produtos são medidos em termos monetários, mas não são diretamente comparados aos custos dos insumos.”<sup>5</sup>

**Centro de Despesa:** “Comumente departamentos administrativos, de serviços e de pesquisas, onde os insumos são medidos em termos monetários, embora os produtos não.”<sup>6</sup>

**Centro de Lucro:** “Unidade da organização onde o desempenho é medido através das diferenças numéricas entre receitas e despesas.”<sup>7</sup>

**Centro de Responsabilidade:** “Qualquer função ou unidade de uma organização cujo administrador é responsável por todas as suas atividades.”<sup>8</sup>

**Centro de Investimento:** “Unidade da organização que não somente mede o valor monetário dos insumos e produtos, como também compara os produtos com os ativos usados para produzi-los.”<sup>9</sup>

Vale ressaltar que nos sistemas de custos tradicionais, em qualquer nível de consideração das unidades organizacionais, o controle dos recursos consumidos nessas unidades ocorre em nível de elemento de custo.

### 3.2. Ótica do Processamento

Os autores que enfocam a Gestão Estratégica de Custos utilizam o conceito de **atividade** para expressar a unidade ideal de visualização de custos, como se esta já fosse uma condição dada do problema. Neste estudo, entretanto, a unidade ideal é apresentada como a questão a ser respondida, que em outras palavras poderia ser substituída pela seguinte pergunta: **por que atividade ?** Por esta razão, até este ponto, o termo atividade foi omitido, ou melhor, substituído por um conceito mais amplo, denominado de processamento de fatores, forma esta escolhida para representar uma hierarquia de conceitos que envolve, segundo BRIMSON<sup>10</sup>:

1. **Operação:** “é a menor unidade de trabalho utilizada como propósito de planejamento ou controle”.
2. **Tarefa:** “é a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade ... é a maneira como a atividade é realizada”.
3. **Atividade:** “são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção. A função principal de uma atividade é converter recursos ( material, mão de obra e tecnologia) em produção ( produtos/serviços)”.
4. **Processo de Negócio:** “é uma rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam”.
5. **Função:** “é um conjunto de atividades relacionadas a um propósito comum ... Apesar de a maioria das empresas ser organizada funcionalmente, o espectro total das atividades relacionadas à função é muito mais amplo do que a unidade organizacional que tem a responsabilidade básica pela função”.

#### QUADRO 3: EXEMPLO :

<sup>5</sup> . STONER, James A. F. e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995, p.449.

<sup>6</sup> . Idem

<sup>7</sup> . Idem

<sup>8</sup> . Idem

<sup>9</sup> . Idem, p.450.

<sup>10</sup> . BRIMSON, James A. Op. Cit. p.63.

---

<b>Função:</b>	Marketing e Vendas
<b>Processo de Negócio:</b>	Venda de produtos
<b>Atividade:</b>	Proposta de um negócio
<b>Tarefa:</b>	Preparar proposta
<b>Operação:</b>	Datilografar
<b>Elemento de Informação:</b>	Cliente
	Peça
	...
	...
	...
	Data de Entrega

---

Fonte: BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades. São Paulo: Atlas, 1996, p.64.

Duas observações são relevantes, neste ponto. Em primeiro lugar, é importante notar que o processamento dos fatores ocorre no interior das diversas unidades organizacionais. A operação, por exemplo, pode ser evidenciada nos limites de um centro de custo, departamento, etc, enquanto as classificações mais amplas, possivelmente extrapolam aqueles limites, principalmente em se tratando dos níveis Processo de negócio e Função. Surge neste caso, o conceito de **Centros de Atividades**, que segundo NAKAGAWA <sup>11</sup>:

*(...) reúnem as atividades dos diversos segmentos do processo de manufatura, de modo a facilitar a análise e o controle das funções e operações a ela relacionadas, com vista à redução do seu lead time ( tempo que decorre entre o recebimento e o atendimento de ordens), e, ao mesmo tempo, à melhoria da qualidade, produtividade e redução dos custos acumulados em cada um dos centros de acumulação de custos ( cost pools ).*

Em segundo lugar, os próprios limites relacionados com a “família” de processamento, na prática, não são claramente definidos. Há na verdade uma escolha arbitrária conforme a conveniência e as necessidades dos objetivos estratégicos perseguidos. Para BERLINER e BRIMSON <sup>12</sup>:

*“Embora existam relações hierárquicas entre funções, atividades e tarefas, o termo atividade será usado em seu sentido mais geral, estabelecendo-se assim, uma equivalência entre todas elas. Em nível de função, constata-se que ela é demasiadamente abrangente para permitir seu adequado monitoramento, e em nível de tarefas, no outro extremo, constata-se que há demasiados detalhes para se assegurar um efetivo controle”.*

Portanto, a unificação e justificativas apresentadas pelos autores parecem bastante aceitáveis, uma vez que uma simplificação prática é obtida e o novo ângulo de visão procurado é alcançado nesse nível. Neste sentido, pode-se afirmar, utilizando as palavras de BRIMSON <sup>13</sup> que:

*“As atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos. Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega o seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais.”*

O pressuposto, nesta ótica, é de que são as atividades que consomem recursos; os produtos, por sua vez, consomem atividades.

---

<sup>11</sup> . NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação. São Paulo: Atlas, 1993, p. 81.

<sup>12</sup> . BERLINER, Callie, BRIMSON, James A. *Cost Management for today's advanced manufacturing*. Boston: Harvard Business School Press, 1988.

<sup>13</sup> . BRIMSON, James A. Op. Cit. p. 63.

### 3.3. *Relacionamento entre Elemento de Custo, Unidades organizacionais e Atividades*

*“Deve ser observado que o custo total do departamento é o mesmo em ambas as abordagens, a tradicional ( custo por elemento ) e a contabilidade por atividades. A diferença é que dentro da contabilidade de custos tradicional os custos são acumulados e controlados pelo total e por categoria dentro de cada unidade organizacional, enquanto na contabilidade por atividades os custos são associados com aquilo que a organização faz ( unidades de trabalho ).”<sup>14</sup>*

Nota-se que, tanto na visualização de custos sob a ótica de elementos quanto sob a ótica de atividades há compatibilidade com os conceitos de unidades organizacionais. A atividade apresenta uma particularidade de poder extrapolar as fronteiras organizacionais. Este fato não invalida a importância da evidenciação do desempenho de atividades no âmbito das unidades organizacionais. Pelo contrário, essa informação contribui para explicitar o inter-relacionamento existente entre as diversas áreas da organização, fato este não considerado na contabilidade tradicional, conforme explica BRIMSON <sup>15</sup>:

*“Os relatórios gerenciais enfatizam as unidades organizacionais individuais quase como se fossem independentes e auto-suficientes. Os custos incorridos em um departamento são afetados por decisões e resultados de outros departamentos. Dentro da estrutura tradicional da contabilidade por responsabilidade, o inter-relacionamento de atividades entre departamentos é ignorado. Esta prática conflita com o conceito de empresa única.”*

A contabilidade por elemento e por atividades focalizam dois ângulos do mesmo problema: o consumo de recursos para a obtenção de produtos. Cada uma apresenta suas particularidades e importância. A contabilidade por elemento focaliza o **evento/transação**, sendo estes conceituados por GUERREIRO <sup>16</sup>. como:

*“Um **evento** caracteriza-se por um tipo específico de ocorrência, no âmbito do desenvolvimento das atividades, que produz impacto pré-definido na estrutura patrimonial da entidade, tendo assim, sempre uma mesma formatação contábil. A **transação**, por sua vez, corresponde a uma natureza de evento que foi efetivamente materializada, tanto a nível das ocorrências planejadas como das realizadas.”*

Informações e utilização de modelos para apoiar decisões em nível de evento/transação são imprescindíveis para que o resultado econômico seja otimizado ( Gestão Econômica ). Por outro lado, essas transações resultam de atividades realizadas para a sua ocorrência e, futuramente, participarão de outras atividades nas quais serão consumidas. Ora são produto, ora são insumo, enfim, as transações fazem parte de um conjunto dinâmico de processamento que também deve ser otimizado. Este é o nível de atuação da Gestão Estratégica. O enfoque somente na transação pode assegurar uma decisão de aquisição ótima de um fator, porém, o acompanhamento e avaliação do processo que envolve a transação pode revelar que o custo dos recursos consumidos na atividade de comprar o fator é superior ao benefício atingido.

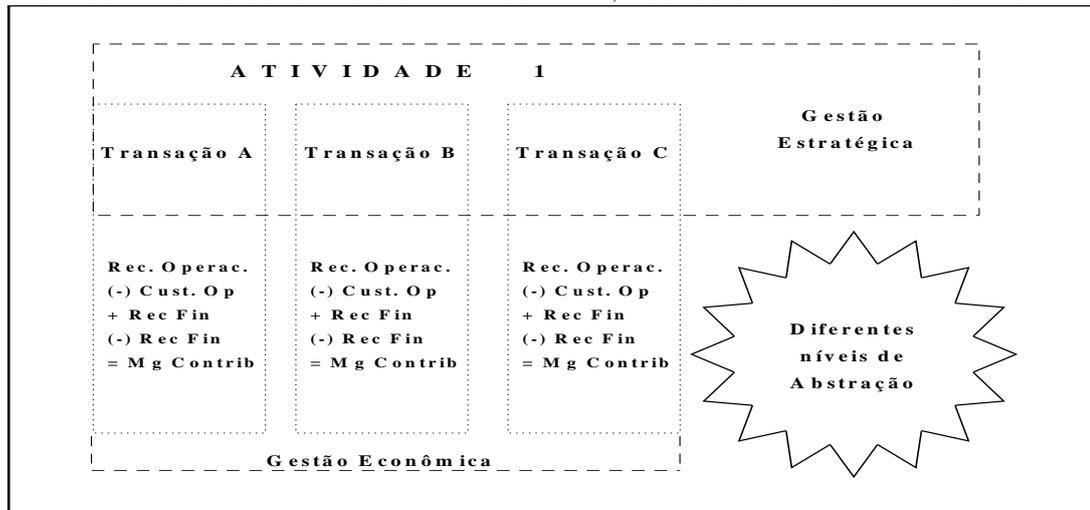
---

<sup>14</sup> . Idem, p. 31.

<sup>15</sup> . Idem, p. 21.

<sup>16</sup> . GUERREIRO, Reinaldo. *A Teoria das Restrições e o Sistema de Gestão Econômica: Uma Proposta de Integração Conceitual*. Tese de Livre Docência apresentada a FEA/USP, 1995, p.49-50.

QUADRO 4: RELACIONAMENTO ENTRE ELEMENTO DE CUSTO, UNIDADES ORGANIZACIONAIS E ATIVIDADES



Portanto, a contabilidade por atividades complementa a contabilidade por elementos, propiciando uma série de informações essenciais para o sucesso de qualquer empreendimento, tais como:

- . evidenciação dos recursos no processo em que são consumidos, facilitando o entendimento dos gestores;
- . revelação da interdependência entre as áreas funcionais;
- . *“proporciona igual visibilidade para os custos de produção e suporte ... não requer tais distinções arbitrárias entre custos diretos e indiretos”*<sup>17</sup>.

Enfim, até este ponto pode-se perceber que praticamente todos os requisitos levantados para uma unidade ideal de visualização de custos, sob o enfoque da Gestão Estratégica, são atendidos pelo conceito de **atividade**. Entretanto, resta investigar o aspecto da acurácia que o seu custeio envolve, conforme discussão apresentada no tópico 5 deste estudo.

#### 4. ANÁLISE DE ATIVIDADES

A visualização de custos, a partir do referencial escolhido: Atividade, amplia o conjunto de informações sobre o desempenho da empresa, permitindo avaliar o papel exercido pela estrutura de custos atual bem como suas potencialidades futuras. Nas palavras de BRIMSON<sup>18</sup>:

*“ O relacionamento distinto do custo com os objetivos, facilitado pelo sistema de contabilidade por atividades, permite a empresa avaliar a rentabilidade a longo prazo do mix de produtos atual e futuro. Prever o mix de produtos permite à empresa avaliar se a estrutura presente de atividades é a mais indicada para o mix atual. (...) A contabilidade por atividades combina o plano estratégico com as operações do dia-a-dia.”*

Para que a contabilidade por atividades seja operacionalizada, uma adequada estrutura para captação de dados deve ser desenvolvida. Inicialmente, é necessário identificar as atividades significativas de uma empresa, a partir de técnicas apropriadas. Os autores e especialistas em Gestão Estratégica apresentam diversas metodologias para esse fim: análise de registros históricos, análise de unidades organizacionais, análise de processos de negócios, análise de funções, estudo de

<sup>17</sup> . BRIMSON, James A. Op. Cit. p. 65.

<sup>18</sup> . Idem, p. 29.

engenharia industrial. Para coleta de dados, sugerem diversos instrumentos: observação, registro de tempos, questionários, storyboards, entrevistas, etc. Entretanto, considerando o caráter teórico deste trabalho, estas preocupações não terão lugar, pois referem-se a procedimentos de ordem prática. Para fins deste estudo, assume-se que as atividades sejam prontamente identificáveis.

Por outro lado, as atividades existentes em uma organização apresentam características que devem ser consideradas, segundo o nível de interesse, no contexto em que são analisadas. Por esta razão, existem algumas classificações importantes de atividades.

a. Quanto ao grau de ocorrência:<sup>19</sup>

**Repetitivas:** atividades que a empresa realiza continuamente;

**Não Repetitivas:** atividade única

b. Quanto ao grau de relação com a Missão da unidade organizacional:<sup>20</sup>

**Primária:** atividade que contribui diretamente para a missão da área. É a razão da existência da área.

**Secundária:** dá suporte às atividades primárias, sendo consumidas por elas.

c. Quanto ao grau de necessidade:<sup>21</sup>

**Requerida:** Compulsória

**Discrecional:** opcional, que depende do julgamento da gerência

d. Quanto ao grau de influência:<sup>22</sup>

**Influenciável ou não.** Influenciável refere-se à atividade que pode ser alterada a Curto Prazo pela empresa.,

---

<sup>19</sup>. Idem, p.70.

<sup>20</sup>. Idem.

<sup>21</sup>. Idem, p.71.

<sup>22</sup>. Idem, p. 71 e 132.

- e. Quanto ao grau de alavancagem no mercado: <sup>23</sup>  
**Alto:** atividades que promovem o produto: desenho / projeto,  
**Baixo:** atividades de submissão/supervisão, administrativas, que não agregam valor (correção, revisão)
- f. Quanto ao grau de agregação de valor: <sup>24</sup>  
**Agregam / não agregam valor**
- g. Quanto ao grau de alocação aos Objetos de custeio: <sup>25</sup>  
. **unidade:** atividades identificadas com a unidade do produto,  
. **lotes:** não podem ser identificadas com produtos individuais, porém lotes,  
. **sustentação de produtos:** Suporte à venda e manufatura de cada tipo de produto,  
. **sustentação de instalações:** assegura condição de manufaturabilidade da fábrica.
- h. Quanto ao grau de detalhamento: <sup>26</sup>  
**Microatividade:** atividades detalhadas. Utilizadas para o Kaizen  
**Macroatividade:** agregação de microatividades. Utilizadas para custeio
- i. Quanto ao grau de relação com a Missão da unidade organizacional: <sup>27</sup>  
**Prioritária:** atividade que justifica a existência de uma função  
**Suporte:** atividade que auxilia execução da atividade primária  
**Diversiva:** atividade necessária para resolver problemas
- j. Outras classificações: <sup>28</sup>  
**Primária (Fim):** associada às funções básicas da empresa;  
**De apoio (Meio):** associada às funções auxiliares da empresa.
- Portanto, as classificações apresentadas podem ser úteis para análises específicas, tais como custeio ( tópico 5) e outros fins ( tópico 6).

## 5. CUSTEIO DE ATIVIDADES

Considerando o atual ambiente competitivo apresentado anteriormente, que impele a organização a superar seus concorrentes no mercado e satisfazer as exigências dos clientes, torna-se fundamental a utilização racional e otimizante dos recursos processados em suas operações. Procura-se compreender as demandas de cada produto sobre os fatores de produção da fábrica; sendo que estes constituem recursos escassos disponíveis (inputs) para os quais as diversas atividades identificadas (no tópico 4) concorrem, o que explicita o efeito de oportunidade.

A abordagem contábil convencional capta os custos dos fatores de produção, classificando-os como “elementos de custo” nos planos de contas, distribuindo aos produtos, tanto em base direta de consumo (quando diretamente relacionados), quanto alocando, por meio de rateio, as parcelas relacionados com recursos cuja mensuração de consumo real por produto não é diretamente remontável.

---

<sup>23</sup>. Idem, p. 71.

<sup>24</sup>. NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, p.56.

<sup>25</sup>. Idem, p.46.

<sup>26</sup>. Idem, p. 51.

<sup>27</sup>. Idem, p. 57.

<sup>28</sup>. ROBLES Jr., Antonio. *Custos da Qualidade: Uma Estratégia para Competição Global*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 45.

Entretanto, em lugar de associar diretamente recursos e produtos específicos, a abordagem alternativa considerada neste trabalho contempla o deslocamento do foco do custeio para as **Atividades**, que requerem recursos para alcançar seus objetivos (onde se inclui a fabricação do produto). Assim, o custeio por atividades busca identificar os relacionamentos de causa e efeito subjacentes entre os fatores de produção e os processos que os envolvem.

O processo de identificação de recursos às atividades pode ser decomposto, conforme sugere NAKAGAWA <sup>29</sup>, em três modalidades: recursos direta e naturalmente identificáveis com as atividades, recursos com identificação direta pesquisada e recursos de difícil identificação. Os custos direta e naturalmente identificáveis referem-se aos materiais e mão-de-obra direta. Os que requerem identificação pesquisada são os Custos indiretos relacionados com unidades, lotes, departamentos, etc. Outros custos indiretos de Fabricação podem requerer alocação através de rateios, sendo que segundo BRIMSON <sup>30</sup>, esta somente é necessária “*caso a empresa queira um custo com absorção total*”.

Talvez o principal problema relacionado com a identificação de recursos às atividades seja a utilização deles em diferentes períodos de tempo, o que exige análises sobre o **ciclo de vida** dos recursos e produtos. Em suma, para o custeio das atividades é necessário o conhecimento do potencial de uso do recurso ao longo de sua vida útil, em termos de atividades a serem realizadas. Há que se considerar a estrutura produtiva atual e sua utilização presente e futura para calcular o custo “unitário” de uma atividade. Percebe-se que trata-se de um sistema de custeio que “*adota um enfoque de longo prazo ao invés de um enfoque de curto prazo no comportamento dos custos.*” <sup>31</sup>

Um dos desafios da Teoria da Contabilidade, o **problema da valorização**, também apresenta-se no custeio das atividades. Conforme KAPLAN <sup>32</sup>:

*“Nada na teoria da gestão de custos baseada em atividades implica que seja um sistema baseado em dados históricos de custo. Os valores de ativo e despesas podem ser baseados em Custo de Reposição, Custo Orçado ou Custo-Meta.”*

Em resumo, entende-se que o conceito de valorização a ser utilizado deve adequar-se aos objetivos propostos para o custeio.

## 6. GESTÃO POR ATIVIDADES

Este estudo tem como pressuposto básico que a importância de se controlar custos por atividades provém da assunção de uma postura estratégica por parte da organização. Neste sentido, segundo ROCHA <sup>33</sup>, “*o objetivo do ABC é subsidiar decisões de longo prazo tomadas pela alta administração*”. Em seu sentido mais elementar, busca-se compreender os resultados da combinação dos recursos ao longo das atividades, considerando todo o lapso temporal envolvido.

---

<sup>29</sup>. NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, p.46.

<sup>30</sup>. BRIMSON, James A. Op. Cit. p. 84.

<sup>31</sup>. SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão Estratégica de Custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1995, p.221.

<sup>32</sup>. KAPLAN, Robert S. *In defense of activity-based cost management*. Management Accounting, November, 1992, p.59.

<sup>33</sup>. ROCHA, Welington. *Custeio Baseado em Atividades: Mitos, Falácias e Possíveis Verdades*. Revista Brasileira de Contabilidade, Jan-Fev/95, p. 61.

Deste modo, “*custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas.*”<sup>34</sup>

Por outro lado, as informações obtidas a partir da nova metodologia, custeio por atividades, podem também ser utilizadas para apoiar decisões de Curto Prazo, desde que alguns cuidados sejam tomados. Por utilizar-se de cálculos de custo “unitário” de Longo Prazo, a partir da consideração do ciclo de vida, uma interpretação enviesada pode levar a decisões inadequadas. Decisões de corte de produtos específicos, comprar de terceiros ao invés de fabricação própria, entre outras, podem não produzir os resultados esperados, uma vez que o comportamento do custo dos fatores poderá ser contrário aos objetivos propostos, tal como ocorre nas decisões fundamentadas no custeio por absorção. Entretanto, para solucionar esta questão, os analistas de custo devem empregar alguns recursos adicionais que complementam a contabilidade por atividades, que NAKAGAWA<sup>35</sup> denominou de “atributos (‘terceira dimensão’) “. Esses atributos referem-se às classificações de atividades elencadas no tópico 4.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações procuram otimizar a eficácia empresarial. Esta condição é necessária para o cumprimento de sua Missão e para garantir sua própria sobrevivência. A eficácia, por sua vez, é otimizada a partir de uma interação favorável no ambiente onde a organização se insere, consumindo recursos, processando-os e gerando produtos.

O ambiente atual, composto por Entidades, Governo, Clientes, Concorrentes, etc, é extremamente competitivo, sugerindo atuações estratégicas para que a eficácia das organizações seja alcançada.

A Contabilidade Tradicional (p/ elemento) não fornece informações de custo sob um ângulo de visualização adequado à Gestão Estratégica, uma vez que, neste contexto, há que se focalizar, mensurar e analisar o processo de combinação dos fatores de produção, no interior e ao longo das unidades organizacionais.

A Contabilidade por Atividades complementa a Contabilidade Tradicional, ao contemplar a estrutura de custos da organização de uma maneira dinâmica, evidenciando a interdependência entre os recursos, atividades e unidades organizacionais. Deste modo, a contabilidade torna-se um fonte de informações estratégicas, suprimindo as necessidades da Gestão Estratégica.

## 8. BIBLIOGRAFIA

BERLINER, Callie, BRIMSON, James A. *Cost Management for today's advanced manufacturing*. Boston: Harvard Business School Press, 1988.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por Atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo. *A Teoria das Restrições e o Sistema de Gestão Econômica: Uma Proposta de Integração Conceitual*. Tese de Livre Docência apresentada a FEA/USP, 1995.

KAPLAN, Robert S. *In defense of activity-based cost management*. *Management Accounting*, November, 1992.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

---

<sup>34</sup>. SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. Op. Cit. p.31.

<sup>35</sup>. NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, p.48.

- \_\_\_\_\_. *Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- ROBLES Jr., Antonio. *Custos da Qualidade: Uma Estratégia para Competição Global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ROCHA, Welington. *Custeio Baseado em Atividades: Mitos, Falácias e Possíveis Verdades*. Revista Brasileira de Contabilidade, Jan-Fev/95.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão Estratégica de Custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- STONER, James A. F. e FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.

QUADRO 5: ANEXO

**“Família” do Processamento: Exemplo**

Empresa: Indústria Gráfica

