

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: MITOS, FALÁCIAS E POSSÍVEIS VERDADES

Wellington Rocha

Resumo:

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) vem sendo utilizado por crescente número de empresas em todo o mundo. Livros e artigos também têm sido publicados em todo o mundo, mas principalmente nos EUA, embora no Brasil ainda seja muito tímida a literatura gerada por autores nacionais. A propósito, acaba de ser lançado, pela Editora Atlas, o primeiro livro exclusivamente sobre ABC, de autoria do professor Masayuki Nakagawa. Sendo um método que só recentemente ganhou ampla divulgação, muitas falácias, mitos, meias verdades e fantasmas permeiam as discussões sobre o assunto. Por outro lado, há os que são radicalmente contra ou a favor do ABC. Poucos são aqueles que, sabiamente, estão conseguindo perceber que, como outros métodos de custeio, este também apresenta suas vantagens e desvantagens. O objetivo deste trabalho é discutir, dentro da limitação do espaço concedido, alguns aspectos do ABC que mais controvérsias têm suscitado.

Palavras-chave:

Área temática: *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: MITOS, FALÁCIAS E POSSÍVEIS VERDADES

Wellington Rocha¹

Este trabalho tem por objetivo discutir alguns aspectos relativos a argumentos controversos, enganadores, falsos ou ardilosos, largamente associados ao Custeio Baseado em Atividades, aqui denominados "mitos" do ABC.

São abordados os seguintes tópicos:

- ABC: custeio direto ou por absorção?;
- utilidade do ABC na redução de custos fixos;
- utilidade do ABC na formação de preços de venda;
- o ABC como instrumento de competitividade; e
- o ABC é um conceito novo?

Espera-se, então, que represente uma contribuição no sentido de diminuir as dúvidas que cercam este assunto tão atual.

INTRODUÇÃO

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) vem sendo utilizado por crescente número de empresas em todo o mundo.

Livros e artigos também têm sido publicados em todo o mundo, mas principalmente nos EUA, embora no Brasil ainda seja muito tímida a literatura gerada por autores nacionais. A propósito, acaba de ser lançado, pela Editora Atlas, o primeiro livro exclusivamente sobre ABC, de autoria do professor Masayuki Nakagawa.

Sendo um método que só recentemente ganhou ampla divulgação, muitas falácias, mitos, meias verdades e "fantasmas" permeiam as discussões sobre o assunto.

Por outro lado, há os que são radicalmente contra ou a favor do ABC. Poucos são aqueles que, sabiamente, estão conseguindo perceber que, como outros métodos de custeio, este também apresenta suas vantagens e desvantagens.

O objetivo deste trabalho é discutir, dentro da limitação do espaço concedido, alguns aspectos do ABC que mais controvérsias têm suscitado.

CINCO MITOS DO ABC

O ABC é um método de custeio por absorção e, como tal, inadequado para tomada de decisão...

O ABC é desnecessário porque nada se pode fazer quanto aos custos fixos...

O ABC é desnecessário porque os preços são determinados pelo mercado...

¹ Wellington Rocha é mestre em Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP); Professor assistente da FEA-USP¹ e pesquisador da FEPECAFI.

O ABC torna a empresa competitiva...

O ABC é um conceito novo...

O ABC É UM MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E, COMO TAL, INADEQUADO PARA TOMADA DE DECISÃO...²

A primeira grande vantagem do ABC está, principalmente, no seu melhor e mais racional rastreamento de custos indiretos.

Os custos a serem atribuídos a uma unidade organizacional (departamento, centro de custos, etc.) ou a um produto deveriam ser apenas aqueles que realmente beneficiassem seu receptor, de acordo com julgamentos adequados. Daí outra grande primazia do sistema ABC sobre seus similares: ele procura segregar, em seus relatórios, custos que agregam valor ao produto dos que não agregam, sempre sob a óptica do cliente (externo ou interno).

Para alguns críticos, o ponto fraco do ABC é o fato de misturar custos fixos com variáveis, mas ele pode reportá-los separadamente, sem problemas, como veremos ao longo desta seção, embora ressaltando os conceitos de fixo e variável, a serem discutidos na seção 2.

O ABC consegue um rastreamento racional de custos, coletando, para cada unidade administrativa, de produção, de suporte e para cada unidade de produto, todos os custos que podem ser a eles atribuídos razoavelmente bem, independentemente de serem chamados fixos ou variáveis. Nesse sentido, pode ser considerado um custeio por absorção muito mais criterioso, mais acurado e menos arbitrário que os atuais, chamados "tradicionais".

A partir do momento em que os custos dos *inputs* tenham sido criteriosamente coletados, as causas dos custos, dentro de cada unidade, poderão ser examinadas em profundidade. Essas relações causais são denominadas *cost drivers*. *Cost drivers* são, portanto, as reais causas dos custos, isto é, sua raiz, seu vetor. Outra superioridade do ABC é propiciar meios de identificar e tentar eliminar, já na fase de implementação, os desperdícios de materiais, mão-de-obra e outros que podem representar parcelas significativas dos custos totais. A partir daí, haverá muitas decisões a tomar...graças ao ABC.

O ABC procura identificar e eliminar atividades que não sejam valiosos *outputs* no processo de análise de valor, num procedimento para analisar criticamente cada atividade relevante e verificar sua real contribuição para o cliente. Quando as atividades são valiosas, elas fornecem a base para o cálculo do custo unitário, porque a demanda por essas atividades é o que realmente gera custos.

Todos os custos incorridos numa unidade organizacional, juntamente com os transferidos de outras unidades de cujos serviços se utiliza, são depois atribuídos àquelas unidades que usam seus serviços ou produtos, utilizando seus *cost drivers* como base.

Se a unidade em questão é de suporte, seus custos se transformam em parte dos custos totais das unidades usuárias, para ulterior atribuição aos produtos. Se a unidade for uma área de produção, o receptor de seus custos serão seus próprios produtos.

Mas o ABC junta custos fixos e variáveis das unidades organizacionais antes de

2 Adaptado de Woods (1992).

atribuí-los às atividades e aos produtos. Para alguns, isso pode induzir a decisões erradas.

Para os defensores do custeio variável, a distinção entre elementos de custos fixos e variáveis é vital para a tomada de decisão. Para eles, o princípio básico de administração é derivado de um princípio econômico simples: o de que, para tomada de decisão, custos relevantes são os custos marginais. Apenas os custos que irão mudar é que são relevantes para qualquer decisão. Aqueles custos que não irão variar com uma decisão específica são irrelevantes na seleção entre alternativas.

Por essa abordagem, o ABC camuflaria a velha distinção entre custos fixos e variáveis, porque atribui todos os custos de uma unidade organizacional às atividades e aos produtos, como se fosse um preço interno de transferência. Ao juntar custos fixos e variáveis para avaliar as atividades de uma unidade organizacional, os gestores estariam sendo privados de informações "vitais" e, portanto, não poderiam tomar decisões racionais, porque não saberiam que custos mudariam para a empresa.

Mas a realidade não é bem essa. Vejamos por quê.

As informações necessárias para tomada de decisão a cada nível organizacional podem, perfeitamente, ser fornecidas pelo sistema ABC. Para isso, basta reconhecer que *diferentes decisões requerem diferentes informações* de custos. Custos que são fixos para um tipo de decisão não o serão para outros. Ademais, diferentes decisões são tomadas por gestores de diferentes unidades organizacionais. Conseqüentemente, diferentes unidades organizacionais requerem diferentes informações de custos.

Para poder controlar seus processos, os supervisores de fábrica normalmente necessitam de informações sobre custos de mão-de-obra, materiais, etc. Se outros itens, tais como material indireto, instalações, etc., forem relevantes e controláveis naquelas circunstâncias, a informação de seu custo também será necessária.

Planejadores de produção utilizam as mesmas informações que os supervisores de fábrica, mas de forma diferente. Sua tarefa é muito mais escolher processos eficientes para fabricar o produto do que controlar a operação daqueles processos.

Planejadores de uso de instalações se utilizam dos mesmos custos variáveis que os anteriores, mas também necessitam de algumas informações de custos fixos.

Engenheiros de produção necessitam dos custos variáveis de processos que estejam operando abaixo da capacidade e também dos custos totais por processo.

Planejadores estratégicos utilizam todos os custos acima. Também necessitam de informações sobre gastos com a planta, tais como de planejamento das instalações administrativas, incluindo as áreas de contabilidade, de pessoal, etc., mas, se se trata de aumento ou de eliminação de linhas de produtos, até mesmo marketing e vendas se tornam custos variáveis. Ao mais alto nível, como adquirir ou estabelecer uma subsidiária, por exemplo, todos os custos envolvidos são virtualmente variáveis.

Os gestores de cada nível organizacional poderão tomar melhores decisões se ambos os custos, fixos e variáveis, forem relatados pelo sistema de custos. Esses gerentes podem escolher ou selecionar alternativas para projeto de processos, controle de processos, planejamento de produção, roteiros de produção e ainda para decidir entre continuar, aumentar, iniciar ou eliminar um processo de produção ou uma linha de produto dentro da organização.

O demonstrativo abaixo mostra como um relatório de custos poderia ser fornecido a um supervisor de fábrica:

Mês : ____/____

Custos	Fixos	Variáveis	Total
Espaço ocupado			
Depreciação	756	-	756
Impostos e Seguros	36	-	36
Equipamentos			
Depreciação	1190	-	1190
Manutenção Preventiva	344	-	344
Manutenção Corretiva	-	1443	
1443			
Serviços Internos			
Controle de Qualidade	197	223	420
Processamento de Dados	442	97	539
Engenharia de Produção	113	223	346
Recursos Humanos	120	496	616
Remunerações			
MOD e Benefícios	-	9034	9034
Salários Indiretos	4232	-	
4232			
MAT e Energia			
Matéria-Prima	-	3896	
3896			
Outrso Materiais	-	1856	1856
Eletricidade	-	287	287
Materiais Indiretos			
de Produção	-	591	591
de Apoio	<u>33</u>	<u>-</u>	<u>33</u>
TOTAIS	7463	18156	
25619			

Produção: 26275 un.

Custo Unitário
0,975

0,284

0,691

Relatar todas as informações ou apenas as relevantes para cada tipo de decisão depende da filosofia administrativa de cada empresa. O ABC, como descrito na atual, poderia demonstrar apenas a coluna do custo total. Para decisões de curto prazo, apenas os custos variáveis dos serviços utilizados deveriam ser reportados. A única informação de custos fixos de que os gestores necessitam são os relativos à sua própria área.

Fornecer apenas os dados sobre os quais aqueles gestores têm poder de influência focalizará sua atenção onde eles melhor podem ajudar a empresa.

Se forem fornecidos dados sobre custos fixos sobre os quais os gestores não têm controle, eles poderão desviar-se de suas responsabilidades. Por outro lado, porém, fornecer tais dados daria aos gerentes maior visão perspectiva e facilitaria o processo de lealdade e a confiança da equipe. Poderia ainda permitir aos gerentes oferecer sugestões para os fornecedores internos de serviços quanto àqueles aspectos que são relevantes no custo total, numa espécie de processo contínuo de análise de valor.

Nas empresas de qualidade total, essas sugestões provavelmente surgiriam nos círculos de controle de qualidade. A escolha entre fornecer informações simples ou mais abrangentes depende dos objetivos da empresa, de sua cultura, dos planos de desenvolvimento e da vontade de treinar apropriadamente os supervisores no uso das informações.

A segregação dos custos em fixos e variáveis permite aos gestores aplicar técnicas apropriadas para reduzir desperdícios, ao decidir sobre aspectos de capacidade de produção, de projeto de processo e de métodos de produção que estejam dentro de sua área de decisão. Esse refinamento do ABC pode fazer dele o sistema de custeio de que a empresa necessita para minimizar análises e investigações paralelas em decisões de curto prazo.

Entretanto, o objetivo do ABC é subsidiar decisões de longo prazo tomadas pela alta administração. Nesse sentido, os conceitos de custos fixos variáveis têm que ser revistos, como fará no próximo item.

O ABC É DESNECESSÁRIO PORQUE NADA SE PODE FAZER QUANTO AOS CUSTOS FIXOS...

Inicialmente é importante lembrar que o conceito de "custo fixo" está condicionado a certo horizonte temporal e ao nível hierárquico do gestor.

A propósito, diz Woods (1992):

"Em um de seus trabalhos anteriores, o professor Robert Kaplan discute o erro de se tratar certos custos como fixos porque, numa visão abrangente, de longo prazo, não existem custos fixos. O termo "custo fixo", tal como utilizo neste artigo, refere-se ao relacionado a capital, custos de período para manter-se no negócio neste momento, com estas instalações. Embora isso possa parecer um retorno aos "maus e velhos caminhos", está de acordo com a definição utilizada em análise microeconômica, onde a "firma" é definida por seu estoque de capital e sua unidade operacional, de tal maneira que uma mudança na planta faz com que se veja a empresa como uma nova e diferente "firma". Além disso, há um surpreendente acordo entre os profissionais no

sentido de classificar o verdadeiro custo de uma instalação específica. Todos nós sabemos que os chamados custos fixos, relacionados à capacidade, devem ser administrados através de técnicas distintas das dos chamados custos variáveis, relacionados ao volume de produção.

O uso do termo "custos fixos" é apenas uma maneira de dar um conotação de longo prazo, a necessidade do uso de métodos relacionados ao processo para administrá-los. Não queremos dizer "custos que não se alteram independentemente do que façamos". De fato, custos fixos serão tratados como variáveis em decisões de investimento, e custos variáveis podem ser tratados como fixos para decisões sobre MOD quando as operações estão abaixo da capacidade, mas a visão de curto prazo e demissões não são desejadas. Ainda não conversei com ninguém que estivesse confuso a respeito dessa aplicação de princípios econômicos, mas a maioria ainda utiliza os termos convencionais nesse sentido. Conseqüentemente, fiz isso aqui.

Os leitores que discordarem deste uso dos termos acharão que os princípios que estão destacados se aplicam igualmente bem se eles substituírem "fixo/variável" por "incontrolável/controlável", "capacidade/utilização" ou até mesmo (mas é necessário cuidado aqui) "overhead/indireto/direto". O objetivo é criar melhores sistemas de suporte à tomada de decisões com o ABC. Sistemas ideais são provavelmente inatingíveis em organizações reais, pois cada uma tem seus próprios objetivos e é diferente em termos de produtos, processos, cultura e condições atuais."

O ABC é um dos suportes da Gestão Estratégica de Custos; está no campo da Contabilidade Estratégica e se propõe a fornecer subsídios para decisões de longo prazo. São decisões que irão afetar o desempenho da empresa no longo prazo, podendo determinar sua sobrevivência (ou não) no mercado global.

Sob a abordagem da Gestão Estratégica de Custos, uma decisão pode ser fechar uma fábrica... ou abrir outra em outro continente! Onde, então, os custos fixos? Não existem custos fixos no longo prazo! No ABC, não há custos fixos: são todos variáveis.

Mas, ainda que fiquemos na visão de curto e médio prazos, o ABC inova o conceito de custo fixo ao classificar por níveis de atividade, a saber:

- Unidade;
- lote;
- processo;
- produto;
- cliente;
- empresa;
- etc.

Os chamados sistemas "tradicionais" de custeio classificam os itens de custos em fixos ou variáveis com base no volume de produção (geralmente em unidades).

No ABC, ao contrário, os custos podem ser analisados, sob o ponto de vista da variabilidade, de acordo com o nível de atividade a que estão associados. Nessa linha de raciocínio, só haverá coincidência de classificação (como custo variável) entre o ABC e o tradicional, quando se tratar de custos de atividades classificadas em nível de unidade.

O ABC É DESNECESSÁRIO PORQUE OS PREÇOS SÃO DETERMINADOS PELO MERCADO...

Koehler (1991) afirma que os proponentes do ABC parecem supor que os administradores são ingênuos e que desconhecem os preços de mercado de seus produtos.

Realmente, segundo Turney (1990), há setores em que os preços são geralmente ditados pelo mercado, tais como:

- Setores de alta tecnologia, devido aos curtos ciclos de vida dos produtos;
- setores em que os preços de mercado sejam facilmente conhecidos, como no caso de *commodities*; e
- setores que os custos dos produtos são difíceis de determinar.

Entretanto, ainda segundo Turney (1990), é natural que os gestores dediquem atenção e recursos aos produtos que apresentem maior lucratividade; e é o sistema de custos que vai proporcionar informações relativas às margens efetivamente obtidas ou almejadas. Nesse sentido, o ABC parece ser o sistema que fornece informações mais acuradas, isto é, mais isentas de erros sistemáticos.

Além disso, há que se considerar que produtos fabricados sob encomenda ou em pequenos lotes de ordens específicas (confeção de moda, por exemplo) geralmente não possuem preço de mercado disponível.

Portanto, considera-se que o ABC pode auxiliar os administradores a identificar e analisar melhor a lucratividade de cada produto ou linha de produtos.

O ABC TORNA A EMPRESA COMPETITIVA...

Muito se tem dito (e escrito) sobre a utilidade do ABC enquanto poderoso instrumento de auxílio na busca da excelência empresarial via estratégia competitiva.

Estratégia competitiva é perseguida através de:

- Qualidade;
- flexibilidade;
- redução do *lead-time*;
- eficácia de custos;
- dependabilidade;
- etc.

Essa caminhada em direção à excelência nada mais é do que a conscientização do *continuous improvement* presente nos programas de Qualidade Total e na implementação de sistemas da série ISO-9000, que os japoneses chamam de Kaizen, cujas premissas básicas são aperfeiçoamento contínuo e redução de desperdícios.

O ABC pode reportar dados importantes para a eficácia de custos, principalmente ao separar, em seus relatórios, custos de atividades que agregam valor ao produto dos que não agregam.

Segundo Nakagawa (1991), "uma atividade que não adiciona valor ao produto é aquela que pode ser eliminada sem que os atributos do produto (desempenho, função, qualidade, valor) sejam afetados".

Alguns exemplos de atividades que não agregam valor, de acordo com Brimsom, são:

- Atividades desnecessárias;

- atividades necessárias, porém executadas de modo ineficiente;
- atividades encontradas em duplicidade;
- fabricar quando seria mais vantajoso comprar;
- comprar quando seria mais vantajoso fabricar;
- diferença entre o tempo gasto e o revelado em projeto de execução;
- desperdícios em geral: sucata, retrabalho, etc.;
- movimentação de materiais;
- inspeção;
- espera.

Alguns críticos do ABC afirmam ser óbvio que todas as atividades que não agregam valor devem ser eliminadas ou reduzidas; que os gestores não são ingênuos e sabem disso.

Porém, não é o que sempre acontece na prática.

É possível, porém pouco provável, que os gestores de uma organização consigam identificar, mensurar e avaliar seus pontos fracos, suas ineficiências, sem o auxílio de um bom sistema de custos.

Em entrevista publicada nas páginas amarelas da revista *VEJA*, numa edição do segundo semestre de 1993, o presidente mundial da General Motors declarou que estava empenhado em reduzir o tempo de movimentação e armazenamento de material nas fábricas... Será que até então todos os gestores da GM eram ingênuos? Foi necessário sofrer a ameaça dos japoneses e experimentar prejuízos vultosos para perceber a realidade! Talvez um sistema de custos que evidenciasse esses desperdícios já os tivesse alertado há mais tempo...

Sabemos que o custo-padrão é um poderosíssimo instrumento de controle de custos. Ora, o ABC nada mais é do que um custo-padrão, embora, talvez, com uma filosofia muito mais próxima do custo-padrão ideal do que do corrente, visto que é estratégico e, portanto, de longo prazo.

Porém, segundo Martins (1990), "...nenhum Sistema de Custos, por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para se determinar que uma empresa tenha controle deles. Principalmente, porque a fase mais importante do ciclo para essa finalidade é a tomada de decisões...". A informação só é útil quando leva à ação, isto é, à tomada de decisões para corrigir desvios.

Logo, podemos concluir que não é o ABC que vai tornar a empresa competitiva e sim seus gestores, se tomarem as ações necessárias delineadas pelos relatórios de custos.

O ABC É UM CONCEITO NOVO...

Na verdade, o ABC não é um conceito novo, como a muitos pode parecer.

De acordo com a IOB, "em 1971, foi publicado nos Estados Unidos o livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*. Ao que tudo indica, foi esse o primeiro trabalho publicado a respeito do sistema de custeio baseado em atividade".

Porém, artigo publicado na revista *Management Accounting* diz que o sistema ABC foi utilizado já em 1940 pela Caterpillar.

Longman e Schiff já falavam em "custeio funcional", em 1955.

Há também notícias de que a General Eletric utilizava os conceitos do ABC na década de 60.

O nome ABC foi atribuído pela John Deere.

A realidade é que somente a partir da década de 80 é que começaram a proliferar vários artigos sobre o sistema ABC de custeio, de autoria de professores como Cooper, Kaplan, Turney e muitos outros. No Brasil, esse pioneirismo coube ao professor Nakagawa (1991-1994).

O que houve, principalmente a partir da década de 70, foi uma necessidade imperiosa de se adotar a metodologia de custeio por atividades, na medida em que dois fenômenos se impuseram no novo ambiente de manufatura:

a) crescimento vertiginoso dos custos indiretos em substituição à mão-de-obra direta; eb) imensa diversificação das linhas de produtos.

De qualquer forma, um dos marcos da literatura relativa ao ABC foi a publicação do artigo de Miller e Vollmann (1985).

Nakagawa afirma que "o ABC é tão antigo quanto o bom-senso das pessoas inteligentes" e, no mesmo sentido, vai o professor Armando Catelli, quando diz que "estudar custos nada mais é do que aplicar o bom-senso". Conclui-se, portanto, que o conceito do ABC, isto é, sua filosofia básica, existe desde que alguém, um dia, preocupou-se em calcular custos.

CONCLUSÃO

Como tudo que é relativamente novo ou pouco utilizado na prática, o ABC também vem gerando dúvidas e mal-entendidos entre os estudiosos e praticantes da contabilidade de custos.

Entretanto, tudo parece indicar que, ao final das contas, todos estão um pouco certos e um pouco errados. Na verdade, o sistema ABC, se alimentado por um banco de dados rico e flexível, poderá suprir as necessidades informativas de diferentes usuários, de diferentes níveis organizacionais, para diferentes finalidades e no horizonte temporal que as circunstâncias exigirem.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRIMSON, James A. "Improvement and Elimination of Non-Value-Added Costs". In: *Executive Briefing*, Summer 1988, p.62-65.

IOB INFORMAÇÕES OBJETIVAS. Caderno Temática Contábil e Balanços. Boletim nº 11/94, p.77-81.

KAPLAN, Robert S. "In Defense of Activity-Based Cost Management". In: *Management Accounting*, nov., 1992, p.58-63.

KOEHLER, Robert W. "Triple-Threat Strategy". In: *Management Accounting*, oct., 1991, p.30-34.

MANAGEMENT ACCOUNTING. feb., 1991, p.35.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 4ª ed., 1990, p.259.

MILLER, J. e VOLLMANN, "T. The Hidden Factory". In: *Harvard Business Review*, sep.-oct., 1985, p.142-150.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Ed. Atlas, 1ª ed., 1991.

NAKAGAWA, Masayuki. *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 1ª ed., 1994.

TURNEY, Peter B.B. "Ten Myths about implementing an Activity-Based Cost System". In: Barry J. Brinker. *Emerging Practices in Cost Management*. Warren, Gorham & Lamont, New York, 1990.

WOODS, Michael D. "Economic Choices with ABC". In: *Management Accounting*, dec., 1992, p.53-57.