

ABC: MÉRITOS, LIMITES, SUPERAÇÕES

Edilene Santana Santos
Professora da UNINOVE/SP e da FASP/SP.
Mestranda na FEA/USP.

*O trabalho aborda
a importância do sistema
de custos ABC a partir dos objetivos
e resultados esperados na implantação,
apontando ainda as vantagens
e desvantagens da sua utilização e,
discutindo a sua evolução
a partir da visão de Méritos,
Limites e Superações verificados
desde o seu surgimento,
até o presente momento.*

1 INTRODUÇÃO

O cenário mundial dos negócios caracteriza-se atualmente, segundo Ching (1994, p. 13), pela existência de três revoluções simultâneas: a revolução econômica, caracterizada pelo surgimento de blocos econômicos, transferência de riqueza e globalização dos mercados; a revolução tecnológica, que permitiu o aumento da produtividade e a redução de mão-de-obra; e a revolução administrativa, que ressaltou a qualidade e a produtividade como fatores primordiais na obtenção da vantagem competitiva.

Nesse novo cenário, vários questionamentos foram feitos sobre a utilidade da informação gerada pela contabilidade de custos tradicional, baseada na alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, proporcionalmente ao custo de mão-de-obra. O ABC surgiu como proposta para superar as deficiências dessas informações.

No início do sistema ABC, segundo Johnson, citado por Catelli, Guereiro (1994, p. 326), estão os trabalhos desenvolvidos na *General Electric*, nos primeiros anos da década de 60, embora haja menção do uso do ABC já em 1940 pela Caterpillar (ver De Rocchi, 1994, p. 63).

Boa parte dos estudiosos atribui a origem do ABC à obra *Activity Costing and Input-Output Accounting* de Georg J. Staubus, embora a divulgação do sistema só tenha ocorrido com as obras de Johnson e Kaplan (ver De Rocchi, 1994, p. 11).

2 VISÃO GERAL DO ABC

Cooper e Kaplan em CRC/SP (1995, p. 16) definiram o ABC como:

uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.

O sistema ABC abandona a visão departamentalizada tradicional e adota uma visão de processo. A FIG. 1 apresentada a seguir, demonstra a forma como o sistema ABC visualiza a empresa.

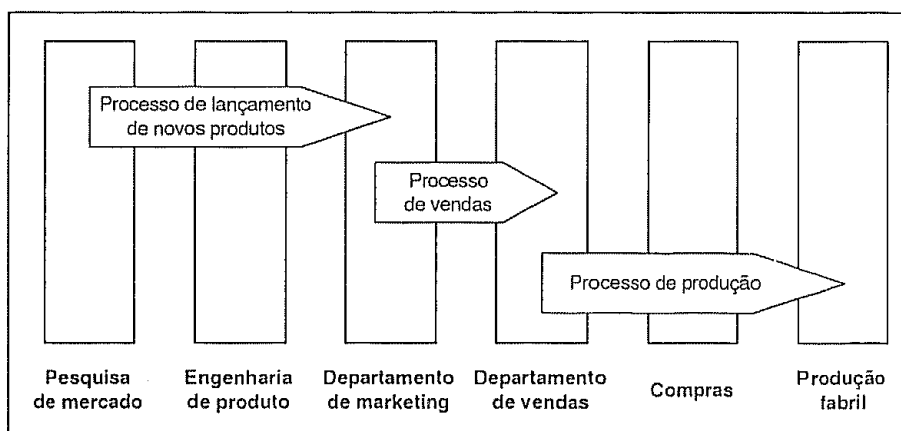
Um exemplo dessa nova "visão de negócio" é dado pelo processo de atendimento do pedido de um cliente e todas as atividades necessárias para realizá-lo, conforme a FIG. 2.

Conforme a FIG. 2 indica, o processo se inicia com o pedido do cliente, que gera diversas atividades, iniciando com o registro do pedido no computador, feito nor-

malmente pela administração de vendas. A seguir dá-se a conferência do pedido quanto à descrição e ao código do produto solicitado, bem como a verificação se o preço está de acordo com a tabela de preços, condições de pagamento e situação de crédito do cliente, atividades normalmente realizadas pela área financeira. A próxima atividade é o envio do pedido ao conferente de estoque, que verifica se o produto solicitado está disponível. Se não houver o produto no estoque, o pedido segue para a área de produção; se houver, segue para o almoxarifado, para que seja selecionado e separado o produto. A última atividade é exercida pelo pessoal de logística, que se encarrega de contratar o transporte do produto até o cliente, encerrando, assim, o processo.

Figura 1

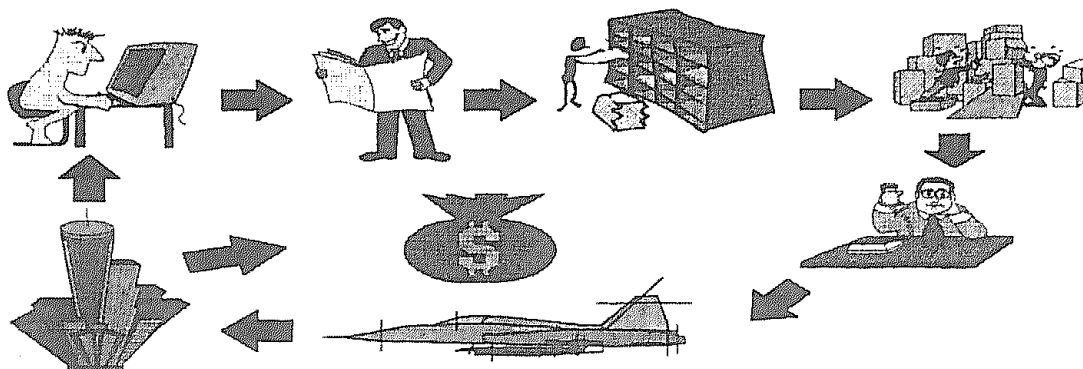
PROCESSO DE NEGÓCIO VERSUS FUNÇÃO



Fonte: Ching, 1995, p. 33.

Figura 2

O SISTEMA DE PEDIDOS



Fonte: Ching, 1995, p. 36, com adaptações.

3 CONCEITOS BÁSICOS DO ABC

Para melhor entendimento do sistema ABC, faz-se necessário o esclarecimento de alguns conceitos básicos, que foram definidos por Martin (1993, p. 2-3):

- Processos

"... são uma série sistemática de ações direcionadas para a obtenção de um determinado resultado. Os recursos fluem para os processos durante a realização dos trabalhos da empresa, causando, assim, o dispêndio de recursos".

- Atividades

"... são elementos dos processos ou unidades de trabalho. As atividades, por sua vez, são compostas de tarefas".

- Centro de atividades ou de Processo

"é um conjunto ou coleção de atividades relacionadas entre si, tais como as que são praticadas num determinado departamento funcional de uma empresa".

- Drivers de recursos

(direcionadores de recursos)

"representam os pontos de ligação ou 'amarracão' entre os recursos e os processos e/ou atividades. É através deles que os recursos são dis-

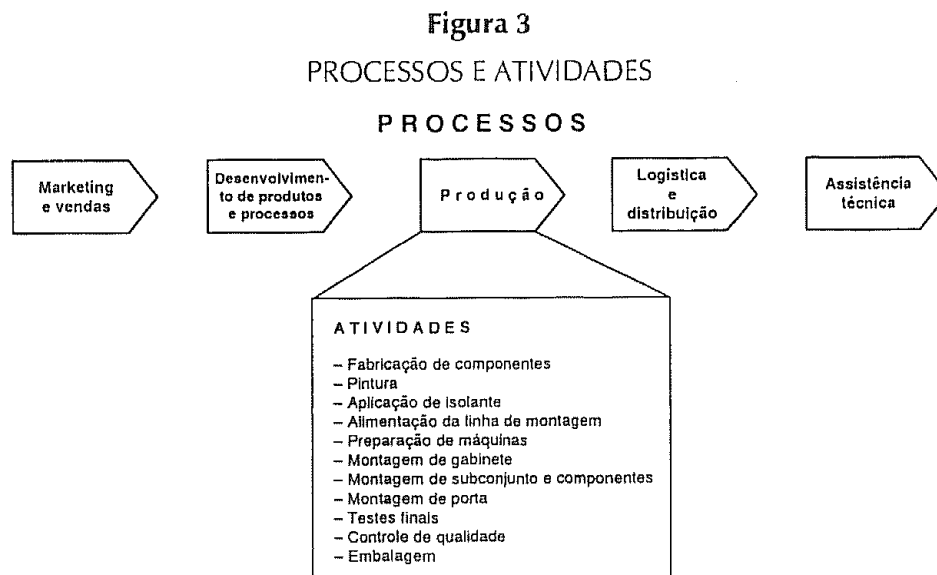
tribuídos ou alocados às atividades". Por exemplo, no departamento de inspeção há dois tipos de recursos sendo consumidos: US\$ 100.000,00/mês de salários e benefícios e US\$ 20.000,00/mês de materiais. Salários e benefícios são alocados para cada atividade com base em estimativas de esforços devotados a essa atividade. Essas estimativas (por exemplo o número de pessoas dedicadas a essa atividade e o percentual de tempo que estas pessoas a ela dedicam) são *drivers* desses recursos para essas atividades.

- Drivers de atividades

(direcionadores de atividades)

"são critérios de alocação de atividades aos objetos de custeio. Eles medem a frequência e a intensidade dos esforços necessários para fazer os produtos ou serviços da empresa e colocá-los à disposição dos clientes ou consumidores. Um exemplo de driver de atividade é o número de lotes de produção por fase do produto". Através desta medida de alocação de custos, pode-se verificar o quanto de determinadas atividades, como, por exemplo, o controle de produção e a preparação e o ajustamento de máquinas é alocado a cada produto.

A FIG. 3 extraída de CRC/SP (1995, p. 17), apresenta alguns exemplos de processos e atividades.



Fonte: CRC/SP (1995, p. 17).

4 IMPLANTAÇÃO DO ABC

Na implementação do ABC, a ordem de prioridade a ser respeitada na atribuição de custos às atividades e aos produtos é definida por Martins (1996, p. 102), da seguinte forma:

1) Alocação direta

Quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de itens de custos com atividades, por exemplo: salários, depreciação, viagens e material de consumo.

2) Rastreamento

Alocação pela relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos, tais como: número de empregados, área ocupada, tempo de mão-de-obra (hora-homem), tempo de máquina (hora-máquina), quantidade de kwh, estimativa do responsável pela área.

3) Rateio

Utilizado apenas quando não é possível nem a alocação direta nem o rastreamento.

As etapas principais na implantação do ABC são:

- 1 – Identificação dos processos;
- 2 – Identificação das atividades relevantes;
- 3 – Identificação dos direcionadores de recursos;
- 4 – Atribuição dos recursos às atividades;
- 5 – Identificação dos direcionadores de atividades;
- 6 – Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio (produtos, serviços etc.).

5 ABC X TÉCNICAS JÁ EXISTENTES

Nos últimos anos, muito se tem discutido sobre o sistema ABC e a literatura técnica revela a existência tanto de defensores entusiasmados do método como de críticos não menos veementes.

Uma das linhas de discussão centraliza-se na dúvida sobre o caráter inovador atribuído ao

sistema ABC pelos seus defensores. Sobre o assunto, ressalta-se um artigo publicado pelo Boletim IOB (1994, p. 369-365) concluindo que:

“trata-se, em parte, do mesmo vinho, só que numa garrafa mais bonita. E, convenhamos, a embalagem é vistosa”.

As semelhanças existentes entre os critérios correntes (custeio por absorção) e o critério ABC, no que tange ao problema de alocação dos custos e despesas às atividades e aos centros de responsabilidade, são demonstradas pela FIG. 4 que foi adaptada de Leone (1997, p. 259).

Pela FIG. 4 os centros de responsabilidade são separados em atividades-meio e atividades-fim. Os centros relativos às atividades-meio poderiam ser:

- C_1 = Departamento de Manutenção;
- C_2 = Departamento de Materiais;
- C_3 = Departamento de Administração Industrial;
- C_n = Departamento de Força.

Os centros pertencentes à atividades-fim poderiam ser:

- C_1 = Centro de Preparação;
- C_2 = Centro de Fabricação;
- C_n = Centro de Acabamento.

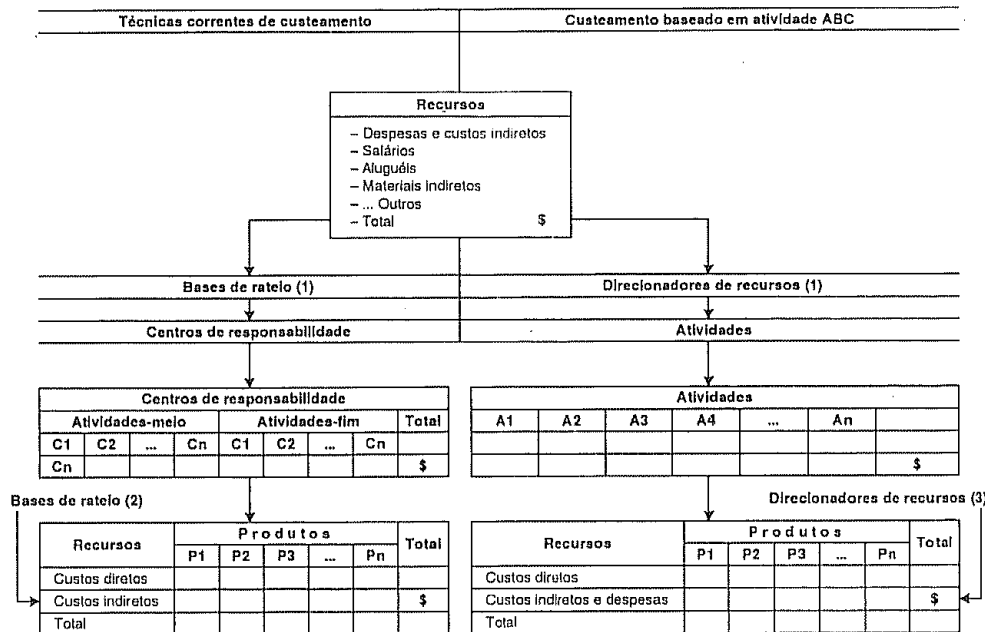
As atividades A_1, A_2, \dots, A_n seriam, por exemplo, as atividades de colocar ferramentas, estudar tempos e *layouts*, receber materiais, armazenar materiais, preparar pedidos de compras, preparar as máquinas, inspecionar produção, produzir, desenhar produtos, dentre outras.

No custeio por absorção, os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) são alocados aos centros de responsabilidade mediante rateio, enquanto no ABC, são distribuídos às atividades, nas palavras de Leone (1997, p. 260),

“... utilizando os mesmos critérios e as mesmas bases usadas pelos critérios correntes”.

O sinal (1) colocado ao lado de ‘bases de rateio’ e de ‘direcionadores de recursos’ serve para destacar que:

Figura 4
CUSTEIO POR ABSORÇÃO x ABC



Fonte: Adaptada de Leone, 1997.

(...) nada há de muito diferente entre os critérios correntes e o critério ABC. A diferença maior está no fato de que, enquanto os critérios correntes preferem, por motivos gerenciais absolutamente justificáveis, distribuir os custos e despesas indiretos por centros de responsabilidade, o critério ABC distribui esses custos e despesas por uma grande quantidade de atividades normalmente relacionadas às operações, procurando fornecer outros tipos de informações para auxílio a determinados objetivos gerenciais de controle¹ e de tomada de decisões (Leone, 1997, p. 260).

Na parte inferior da FIG. 4, as anotações (2) e (3) referem-se, respectivamente às bases tradicionais do custeio por absorção (horas de MOD, horas-máquina etc.), e aos novos direcionadores do sistema ABC, denominados, nesta fase, de direcionadores de atividades.

“(...) As rotinas e as finalidades são as mesmas; apenas são diferentes as unidades de medida que constituem os critérios de aplicação” (Leone, 1997, p. 261).

6 ABC: MÉRITOS E LIMITAÇÕES

Os principais méritos do ABC, apontados pelos especialistas, residem na sua tentativa de modificar o método tradicional de atribuição de custos.

O enfoque predominante da contabilidade tradicional nos Estados Unidos estava centrado nos custos de mão-de-obra. Como afirma Peter Drucker (1992, p. 202),

“a contabilidade de custos é baseada nas realidades da década de 20, quando a mão-de-obra operária direta representava 80 por cento de todos os custos de manufatura, com exceção das matérias-primas. Consequentemente, ela iguala ‘custos’ com custo de mão-de-obra direta. Tudo o mais é ‘diversos’, considerado globalmente como custos indiretos”.

Nesse sentido, foi um mérito do ABC ter enfatizado a relevância dos custos indiretos de fabricação, quando o progresso tecnológico fez diminuir a proporção dos custos de mão-de-obra, que hoje chegam frequentemente a menos de 20% do custo total de fabricação.

1 O sistema ABC foi extensivamente aplicado como ferramenta auxiliar na Reengenharia de Processos.

Além disso, o ABC deslocou a atenção da contabilidade de custos tradicional, centrada sobretudo nos custos de produção, para a consideração de outros custos indiretos, particularmente os incidentes na pré e pós-produção, que assim puderam ser melhor mensurados e avaliados em sua real importância na empresa como um todo (ver Koliver, 1994, p. 16).

O ABC representa, ainda, um esforço para a ruptura da fixação em departamentos, que pouco haviam evoluído nos últimos 50 anos², abrindo as empresas à relevância gerencial das atividades (ver Catelli, Guerreiro, 1994, p. 325) e processos, que transcendem os limites das divisões funcionais. Provocou assim, um aperfeiçoamento nos métodos e sistemas de mensuração dessas atividades e processos, aperfeiçoando os critérios e diversificando-os através do conceito flexível de *cost drivers*.

As maiores limitações do ABC como sistema de mensuração e informação relevante para a tomada de decisões residem nas suas próprias premissas. Johnson e Kaplan (1987), introduziram o ABC com o objetivo de resgatar a eficácia perdida da contabilidade de custos. No entanto, o remédio por eles proposto foi mais um paliativo, não atacando as causas reais das insuficiências do sistema. Isso porque o ABC se dedicou ao aprimoramento dos critérios de alocação dos custos indiretos de fabricação, estruturando-se sobre as mesmas bases já desgastadas do *full costing*. Assim, tanto o ABC como o Custeio por Absorção, procurando distribuir todos os custos (e despesas, no caso do ABC) aos produtos, esquecem-se de que grande parte dos custos indiretos é de natureza fixa e, estando associados à capacidade de produção instalada, não sofrem alterações em função das variações do volume produzido. Dessa forma, qualquer tentativa de apropriação desses custos indiretos fixos aos produtos distorce a realidade.

Como afirmam Catelli e Guerreiro:

- (...) todas as atividades apresentam diferentes níveis de volume; portanto, teremos no sistema ABC diferentes custos

unitários por atividade com os diferentes níveis de volume;

- tendo em vista que o emprego de tecnologias modernas de produção têm aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados;
- o sistema ABC não muda a realidade dos fatos, de que a grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividade, é de natureza fixa;
- o uso do ABC faz com que se transformem custos fixos em custos variáveis. Ou seja, sempre que se apura o custo fixo unitário é modificada a verdadeira natureza comportamental do elemento de custo, gerando informações distorcidas... (Catelli, Guerreiro, 1994, p. 324).

Em síntese, pode-se concluir que o mérito principal do ABC está em sua fase de implantação, quando são analisadas todas as atividades e processos da empresa, possibilitando identificar as atividades que agregam valor ao produto, e aquelas que, não agregando valor, deveriam ser reorganizadas ou eliminadas. Entretanto, o sistema ABC mostra-se ineficiente como método de alocação de custos, já que, analogamente ao conceito do custeio por absorção, se utiliza de rateios, embora mais sofisticados, e conduz a resultados que podem não condizer com a realidade.

Nessa linha, Shank, Govindarajan (1997, p. 228) chegam a concluir que o ABC deve ser considerado, não tanto como uma ferramenta financeira a ser formalizada como parte de um sistema de registros contábeis mas, sobretudo, como um instrumento para a avaliação das linhas de produtos e gerenciamento das atividades e processos, numa perspectiva estratégica.

“A probabilidade de alcançar benefícios estratégicos é inversamente proporcional à utilização do conceito como rotina nesses sistemas”.

2 Sobre a departamentalização como fator de estagnação da manufatura nos Estados Unidos, ver Womack, Jones (1998, *passim*).

7 ALÉM DO ABC

A superação destas insuficiências do método ABC vem sendo desenvolvida e aplicada com sucesso pela abordagem da Gestão Econômica – GECON que, buscando respeitar o modelo de decisão do gestor, mensura e informa não apenas os custos, mas o resultado econômico³ de cada produto ou área da empresa. O resultado econômico é mensurado pela contraposição entre os custos dos produtos e áreas (apurados pelo custeio variável/direto) e as suas receitas (mensuradas pelo preço de transferência, dado pelo valor de mercado dos produtos e pelo custo de oportunidade dos serviços gerados por cada área). Nessa abordagem, atribui-se aos diversos produtos e áreas da empresa as receitas por eles geradas e apenas os custos sobre os quais tenham efetivo controle.

O desenvolvimento recente dos sistemas operacionais e de manufatura – incorporados no denominado “pensamento enxuto” (*lean thinking*) – têm mostrado uma outra linha de superação do método ABC. Nas empresas (inclusive algumas líderes, americanas e mundiais, como a fábrica de motores de aviões Pratt & Whitney) o “pensamento enxuto” tem reorganizado o processo de produção em células de trabalho para cada linha de produto, gerenciadas por equipes compostas por funcionários de diversas especialidades, que são responsáveis por todo o processo da célula de produção, da concepção à entrega do produto ao cliente. Nessa abordagem, há uma transformação radical da estrutura da empresa, que abandona a tradicional divisão em departamentos especializados, para a reestruturação em células autônomas de produção, que reúnem atividades antes realizadas nos diversos departamentos (desenho do produto, sistema de pedidos, compras, produção e entrega). Executivos vindos de cada antigo departamento passam a operar junto à célula, “no chão da fábrica”. Os custos tornam-se assim, na sua maior parte, diretos e variáveis, diminuindo substancialmente a existência dos tradicionais custos fixos indiretos.

O gestor da *Wiremold Company*, uma das empresas que adotou o “pensamento enxuto”, assim se refere ao ABC:

Para que as equipes de produção trabalhassem de acordo com os princípios enxutos, a Wiremold precisava jogar fora seu sistema tradicional de contabilidade de “absorção” (...), que alocava custos por horas de mão-de-obra e máquinas, segundo o pensamento da produção em massa.

(...)

Analisávamos o Custeio Baseado em Atividades, mas sabíamos que essa não era a resposta. Seus defensores lhe dirão que se baseia em direcionadores de custos, mas, na verdade, trata-se apenas de um método diferente de alocar o overhead. Persiste a grande alocação de custos agregados de cima para baixo. Estávamos determinados a trabalhar de baixo para cima (Womack, Jones, 1998, p. 146).

8 CONCLUSÃO

Em 1987 Johnson e Kaplan publicaram *Relevance Lost*, abrindo um profundo debate sobre os destinos da contabilidade como sistema de informação gerencial. Ao mesmo tempo que o ABC, defendido por esses autores, era amplamente aplicado, novas alternativas de respostas aos mesmos problemas se desenvolviam em outras frentes.

O ABC, tendo chamado a atenção para um problema fundamental da contabilidade – a caracterização e atribuição dos custos – permaneceu restrito às limitações da atribuição dos custos indiretos.

Hoje, contudo, pode-se afirmar que a superação dos problemas da atribuição dos custos indiretos é possível e já praticada em duas frentes distintas: na metodologia contábil, pela substituição do conceito de *full costing* pelo conceito de custeio direto variável; e, na organização da empresa, pela reestruturação física do processo produtivo em células autônomas de produção que, eliminando os departamentos e, portanto, a maior parte dos custos indiretos, faz incidir praticamente todos os custos diretamente na célula de produção.

3 O resultado econômico, contrapõe-se ao resultado apurado segundo os princípios contábeis, considerando conceitos como custo de oportunidade, custo do dinheiro no tempo, preço de mercado para avaliação de estoques, centro de lucro em contraposição aos centros de custo. Para maiores detalhes sobre o GECON, ver Guerreiro [s. d.].

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CATELLI, A., GUERREIRO, R. GECON – Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. *Revista do CRC/SP*, set. 1992.
- , -----, Mensuração de atividades: “GECON” x “ABC”. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1992, Salvador. *Anais...* Salvador: 1992.
- , -----, Uma análise crítica do Sistema ABC – Activity Based Costing. *Boletim IOB. Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, n. 39, 1994.
- , -----, SANTOS, R. V. Mensuração do resultado segundo a ótica da Gestão Econômica (GECON). *Revista do CRC/SP*, dez. 1996.
- CHING, H. Y. *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- CRC/SP. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Custo como ferramenta gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.
- DE ROCCHI, C. A. Sistema de custeamento de atividades (ABC Costing) ‘versus’ Mapa de localização de custos: um estudo comparativo. *Revista do CRC/RS*, abr./jun. 1994.
- DRUCKER, P. F. *Administrando para o futuro*. São Paulo: Pioneira, 1992.
- GUERREIRO, R. *Mensuração do resultado econômico*. São Paulo: FIPECAFI/FEA-USP, [s.d.]. (Caderno de Estudos).
- , CATELLI, A. Uma contribuição para o resgate da relevância da contabilidade de custos para a administração. In: CONGRESSO ARGENTINO DE PROFESSORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS, 17. [s.d.].
- JHONSON, H. T., KAPLAN, R. S. *Relevance lost*. Boston: Harvard Business School, 1987.
- , -----, *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1993.
- KOEHLER, R. W. Estratégia de ataque tríplice. *Revista Brasileira de Contabilidade*.
- KOLIVER, O. A contabilidade de custos: algo de novo sob o sol? *Revista do CRC/RS*, jul./set. 1994.
- LEONE, G. S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- , *Novas técnicas de custeio dos produtos: uma introdução ao “Activity Based Costing” e um estudo de caso sumário*, 1993. (Apostila).
- MARTIN, N. C. *Técnicas modernas de custeio e reengenharia de empresas: II. Análise de processos e sua reengenharia*. [s.d.] (Apostila).
- MEVELLEC, P. Custeamento integral baseado em atividades: um estudo comparativo. *Revista do CRC/RS*, out./dez. 1994.
- NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, H. V., BEUREN, I. M. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. *Revista do CRC/RS*, jan./mar. 1996.
- OS GASTOS de manufatura e o Sistema de Custeio por Atividade (ABC). *Boletim IOB. Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, n. 34, 1994.
- OS GASTOS de manufatura e o Sistema de Custeio por Atividade (ABC) – exemplo de aplicação. *Boletim IOB. Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, n. 44, 1994.
- OS NOVOS conceitos de custo para a qualidade total: mesmo vinho em nova embalagem ou de fato uma revolução? *Boletim IOB. Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, n. 43, 1994.
- SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- WOMACK, J. P., JONES, D. T. *A mentalidade enxuta nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.