

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A NECESSIDADE DE
INFORMAÇÕES EXATAS**

Tipificación: Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

Autores

Altair Borgert

Membro da Associação Brasileira de Custos - ABC

Titulação: Doutor em Engenharia de Produção e Sistemas.

Vínculo Institucional: Professor vinculado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Luciano Scharf

Titulação: Mestre em Ciências Contábeis.

Vínculo Institucional: Aluno concluído do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina –UFSC.

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E A NECESSIDADE DE INFORMAÇÕES EXATAS

Tipificación: Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

RESUMO

A competitividade crescente e o aumento de produtos e serviços similares no mercado são fatores que impõem o contínuo aperfeiçoamento nos processos produtivos e nos sistemas de informações gerenciais. Assim, as informações acerca dos custos incorridos na produção de bens e serviços destacam-se durante a tomada de decisões, com relativo enfoque à busca do custo exato. A pesquisa objetiva levantar os itens pertinentes à necessidade informativa dos usuários das informações de custos e da exatidão dos custos existentes na literatura contábil, demonstrar a importância das informações de custos no processo decisório e discutir a relação entre um sistema ótimo de custos e as reais necessidades de seus usuários. Constata-se que não é possível determinar o custo exato a partir da aplicação das metodologias disponíveis devido a alocação dos custos indiretos ser efetuada de maneira arbitrária, através de rateios, que a dimensão de um sistema de custos deve estar orientada às necessidades informativas da gestão do negócio e que, mesmo um sistema rudimentar de custos pode fornecer informações consideradas válidas e confiáveis, úteis e pertinentes perante seus usuários.

Palavras-chave: Custos; Exatidão; Tomada de Decisão.

1. INTRODUÇÃO

A competitividade crescente, o aumento de produtos e serviços similares no mercado, inclusive a concorrência com produtos de origem estrangeira, não raro com empresas de baixo custo devido à utilização de matéria-prima não certificada e ao baixo custo da mão-de-obra decorrente das condições sociais adversas dos países de origem destes produtos, são alguns dos fatores que traduzem a necessidade de busca contínua por melhorias nos processos produtivos e nos sistemas de gerenciamento. Um fator que pode ser determinante para a continuidade de um empreendimento consiste no empresário ou gestor ter a sua disposição informações gerenciais sobre seu negócio que possibilitem a tomada de decisões frente às dificuldades do mercado com relativa segurança.

Face às alternativas de consumo disponíveis, o consumidor opta por adquirir o produto que oferece, em função de seu juízo de valor, maior relação custo-benefício. Tal opção, também, pode ser afetada por ações de marketing, bem como pela oferta de condições diferenciadas de pagamento. As empresas, por sua vez, investem na pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, na atualização tecnológica e funcional dos produtos, bem como na otimização dos processos de produção. Estas ações buscam contribuir para oferecer ao mercado consumidor bens que satisfaçam plenamente as suas necessidades, a um preço considerado justo por ambas as partes. A aquisição de um produto ou serviço deve proporcionar ao consumidor satisfação e segurança e, para as empresas envolvidas em sua fabricação e comercialização, a remuneração pelo esforço despendido no processo.

Hansen e Mowen (2003, p. 424) explicam que o objetivo da liderança em custos é “oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores”. De acordo com os mesmos autores (2003, p. 424), a diferenciação “busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que o cliente recebe (realização do cliente). Uma vantagem competitiva é criada “ao oferecer algo para o cliente que não é oferecido pelos competidores”.

Produzir uma maior quantidade de produtos com menores custos pode ser um dos caminhos para a organização se manter competitiva no mercado atual, entretanto, manter um sistema de custos que permita fixar com relativa certeza o custo exato pode não ser tarefa simples. A importância das informações de custos está relacionada diretamente a seu papel como instrumento para a tomada de decisões. Desta forma, a preparação de tais informações deve estar focada a fornecer subsídios suficientes para que, ao serem analisadas em conjunto com as demais variáveis disponíveis compunham o fundamento para a tomada de decisão mais acertada naquele momento.

Hansen e Mowen (2003, p. 423) definem vantagem competitiva como “a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual, ou mais baixo, do que aquele oferecido por competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores”.

Para desenvolver uma vantagem competitiva sustentável, Porter *apud* Shank e Govindarajan (1997, p. 118) apresenta, como alternativa, a adoção da estratégia de baixo

custo ou de diferenciação. A estratégia de baixo custo tem foco na obtenção da liderança em custos em relação aos concorrentes, que pode ser obtida, por exemplo, por meio de economias de escala, efeitos da curva de aprendizado e controles rígidos de custos. A diferenciação é obtida pela oferta de produtos que proporcionam aos clientes a sensação de consumo de algo único, alcançada por abordagens de fidelidade à marca, atendimento superior ao cliente, ampla rede de revendedores, e quanto ao projeto, características e tecnologia do produto.

A partir da revolução industrial – e da conseqüente implantação de processos em larga escala de produção – ocorreu uma significativa alteração na composição dos custos. Até então, a fabricação de um bem era composta basicamente de materiais diretos e mão-de-obra direta. Os eventuais custos indiretos existentes, em função de sua irrelevância, eram alocados em função do pequeno *mix* de produtos ora manufaturado. Ou seja, praticamente todos os custos envolvidos eram diretos e detectáveis. Com a mecanização e a constante modernização do parque fabril, as linhas de produção tornaram-se mais eficientes e as opções de produtos e volumes produzidos aumentaram geometricamente, o que tornou a produção mais dependente de setores auxiliares como, por exemplo, das áreas de Planejamento e Controle de Produção – PCP, manutenção e outras. A partir daquele momento, alguns dos custos ora considerados diretos, tais como a energia elétrica, a água e o fornecimento de ar comprimido, devido à dificuldade de detecção direta do consumo para cada tipo de produto industrializado passaram a ser considerados indiretos. Os custos indiretos calcaram maior representatividade na composição dos produtos e a sua alocação de forma não arbitrária, na concepção de Leone e Leone (2002, p. 4), constitui o “Calcanhar de Aquiles da contabilidade de custos”.

Para suprir as necessidades informativas dos tomadores de decisão surgiram diversas metodologias que buscam apurar e alocar devidamente qual é o valor da parcela de custos indiretos em determinado produto e, assim, fixar um custo que possa satisfazer plenamente o usuário da informação de custos.

Determinar o custo exato pode ser considerado uma utopia, em função da alocação dos custos indiretos. Aqueles cujo *quantum* aplicado não pode ser medido diretamente pela simples observação de consumo, mas ser efetuado invariavelmente por intermédio de mecanismos de rateio em praticamente todos os métodos de custeio disponíveis, como o custeio por absorção, o RKW (sigla de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) e o Custeio Baseado em Atividades – ABC (LEONE;LEONE, 2002). A adoção do custeio variável, única alternativa independente da utilização de rateios para alocação dos custos fixos, pode proporcionar graves distorções na demonstração de resultado do exercício bem como a perda significativa da capacidade informativa dos dados apresentados pela contabilidade, a não ser que o estoque de produtos acabados e da produção em andamento ao final de cada exercício contábil seja igual à zero. A respeito da determinação do custo exato, Leone (2000, p. 258) disciplina:

O que fazer, se estivermos decididamente dispostos a levantar os custos e as despesas totais de cada área? Só há um método, infelizmente, aqui, no mundo e na Conchinchina: usar bases de rateio (chamadas, no critério ABC, de direcionadores de recursos). Nesse

momento, surge um 'pequeno' problema comum a qualquer sistema de custeamento: qual o melhor direcionador de recursos ou qual a melhor base de rateio? O adjetivo *melhor* tem um significado exato nestas circunstâncias.

A alocação de recursos nas atuais metodologias de custeio, com exceção do custeio direto, impõe a necessidade de utilização de critérios de rateio, o que confere ao cálculo do custo certo grau de arbitrariedade e subjetividade. Acerca da arbitrariedade das bases de rateio, Leone (2000, p. 258) comenta:

O contador de custos e, naturalmente, os usuários da informação se esforçam para escolher a base que represente o mais fielmente possível o consumo que cada área faz dos recursos comuns. Temos que convir, que, mesmo com apenas três ou quatro áreas, toda e qualquer base de rateio é arbitrária, não corresponde à realidade. [...] É extremamente difícil encontrar uma relação válida de causa e efeito entre uma base de rateio e o montante dos custos e despesas incorridos.

Acerca da exatidão dos custos, Hansen e Mowen (2003, p. 61) comentam:

Atribuir custos para objetos de custos *com precisão* é crucial. A nossa noção de precisão não é estimada com base no conhecimento de algum custo 'verdadeiro' subjacente. Em vez disso, é um conceito relativo e tem a ver com a racionalidade e a lógica dos métodos de atribuição de custos que estão sendo usados.

O grau de inexatidão dos custos é ampliado em situações que existam indícios de que qualquer custo direto que componha o produto em estudo não tenha seu consumo medido e devidamente mensurado. Ainda sobre o custo exato, Leone (2000, p. 258) salienta que não há nenhum 'custo verdadeiro' de um produto ou serviço, salvo se a empresa fabricar apenas um produto ou realizar apenas um serviço. Isso se considerar simplesmente o problema de alocação de custos comuns, porque existem dezenas de outros fatores que concorrem para que os custos verdadeiros jamais existam. Os contadores de custos, em conjunto com o pessoal das operações e os usuários das informações gerenciais, tentam alcançar os melhores resultados.

A detecção de critérios de rateio, por meio de direcionadores de custos mais objetivos depende das informações disponibilizadas pelo departamento de Planejamento e Controle de Produção. Não é raro que tais levantamentos sejam elaborados tendo como base médias históricas ou produtos já fabricados que possuam características semelhantes ao produto em estudo. Logo, existe a possibilidade do custo deste produto e, conseqüentemente, o preço de venda estarem prejudicados, o que pode propiciar perda nas vendas e diminuição do resultado esperado.

Uma alternativa para tentar diminuir a possibilidade de distorção consiste em analisar o custo de determinado produto a partir das seguintes concepções: a) existe uma parcela de custos diretos, cuja aplicação e preços unitários são conhecidos, e cujo valor total aplicado em um produto não deve ser alterado, e; b) existe uma parcela de custos indiretos, cujos valores atribuídos ao produto ao qual se referem são calculados em função de um ou mais

critérios de rateio. A atribuição dos custos diretos é representada como a “certeza” e são imutáveis no momento estático da realização do cálculo. Os custos indiretos representam “aproximações” face os critérios e direcionadores utilizados, mesmo que aqueles considerados mais adequados naquele momento, podem não traduzir com a exatidão necessária a alocação de custos a que se propõem.

A acurácia da informação está diretamente relacionada ao próprio custo da informação. Mesmo com recursos tecnológicos que permitam a consecução destes controles de forma automatizada, sempre existirá um valor incorrido à produção desta informação. A acurácia e o nível de detalhamento na apuração de qualquer tipo de informação estão relacionados à importância e à relevância percebida por seu usuário. Desta forma, pode-se questionar a necessidade de um custo exato. A exatidão pode ser atribuída de acordo com as necessidades do gestor de um empreendimento, desde que o mesmo aceite a informação e a utilize como instrumento útil à tomada de decisão. Logo, a acurácia e/ou exatidão em custos pode equivaler à utilidade e à aceitação da informação de custos.

Para suprir as necessidades informativas dos tomadores de decisão, surgiram diversas metodologias voltadas a tentar mensurar e alocar devidamente “o quanto é” o valor da parcela de custos indiretos em determinado produto e assim fixar um custo que possa satisfazer plenamente o usuário desta informação.

Neste sentido, o presente artigo objetiva questionar, a partir de pressupostos teóricos, se é possível alcançar o custo exato com as metodologias atualmente disponíveis e discutir a relevância das informações de custos. Para a consecução do objetivo geral serão contemplados os seguintes objetivos específicos:

- a) Levantar os itens pertinentes à necessidade informativa dos usuários das informações de custos e da exatidão dos custos existentes na literatura contábil, bem como às críticas às atuais metodologias;
- b) Demonstrar a importância das informações de custos no processo decisório;
- c) Discutir a relação entre um sistema ótimo de custos e as reais necessidades de seus usuários.

2. METODOLOGIA

Este estudo é caracterizado de acordo com o seu objetivo como exploratório, uma vez que busca conhecer com maior profundidade um dos aspectos relacionados à exatidão dos custos e, a partir de conhecimentos e estudos já sistematizados, construir importantes questões e analisar as contribuições para ampliar saberes relacionados à temática. A técnica de pesquisa aplicada é a pesquisa bibliográfica. Quanto à abordagem do problema, é do tipo qualitativa, pois considera que há uma relação dinâmica entre as diferentes formas de tratamento dadas ao objeto da pesquisa.

3. DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

As informações de custos são importantes no processo de tomada de decisões de uma organização. A tomada de decisão equivocada pode, em função do estado das demais variáveis envolvidas no processo, comprometer a estabilidade da empresa. O gestor do negócio, imerso em um ambiente empresarial atualmente repleto de incertezas, necessita de informações pertinentes a respeito dos custos. Maher (2001, p. 41) comenta a importância das informações disponíveis no processo de tomada de decisões: “informações sobre o passado representam um meio para um fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro”. Logo, é certo que as informações de custos auxiliam as avaliações presentes e servem como base para prever as decisões futuras. O mesmo autor (2001, p. 398) destaca a importância da precisão das informações: “estimativas precisas melhoram o processo de tomada de decisão; estimativas imprecisas resultam em ineficiências e aumentam a quantidade de decisões que não adicionam valor”.

As informações de custos, na condição de instrumento para a tomada de decisões, devem estar alinhadas às características essenciais das informações contábeis, que são a objetividade, a relevância e a uniformidade. As duas primeiras características regem que a informação contábil deve ser objetiva no sentido de estar fundamentada em documentos formais ou evidências que suportem o seu registro e relevante de forma que o benefício proporcionado pela informação seja superior ao custo ou esforço de produzi-la (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Os cálculos de custos fabris influenciam decisões rotineiras como os preços e o *mix* de produtos, têm papel fundamental no monitoramento e controle do custo operacional e auxiliam decisões não rotineiras, tais como a abertura ou o fechamento de novas unidades (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000).

A relação custo-benefício da informação contábil de custos está diretamente ligada ao posicionamento do contador de custos. Os contadores de custos abandonaram a abordagem tradicional do custo de manufatura e assumiram uma abordagem mais inclusiva (HANSEN; MOWEN, 2003).

O contador de custos tornou-se o responsável direto pela detecção das reais necessidades informativas dos gestores da entidade e na implantação das medidas necessárias para a sua obtenção, processamento e evidenciação. Tal atribuição pode convergir à implantação de um maior número de controles e o detalhamento das informações de custos de forma a sustentar um sistema de informações capaz de satisfazer as necessidades informativas da gestão do negócio.

Segundo Crepaldi (2004, p. 24), as empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoados com os seguintes objetivos:

- projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- sinalizar em que locais faz-se necessário realizar aprimoramentos contínuos e descontínuos em qualidade, eficiência e rapidez;
- auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizados e aprimoramento contínuo;
- orientar o *mix* de produtos e decidir sobre investimentos;
- escolher fornecedores;
- negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes;
- estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição, bem como serviços para os mercados e público-alvo.

Implantar um sistema de custos mais acurado implica diretamente em um maior número de controles. Além do envolvimento humano necessário para a alimentação das informações em parte destes controles, necessita-se considerar o custo incorrido na sua implantação e manutenção.

A respeito dos custos imputados pela implantação de controles, dos custos e dos custos incorridos devido à sua inexistência e sobre o dimensionamento do sistema de custos, Hansen e Mowen (2003, p. 74) comentam que um sistema de gestão de custos otimizado é aquele que minimiza a soma dos custos de mensuração e de custos de erros. Os custos de mensuração são aqueles associados com as mensurações requeridas pelo sistema de custos, enquanto os custos de erros são os associados a tomadas de decisões equivocadas sobre custos.

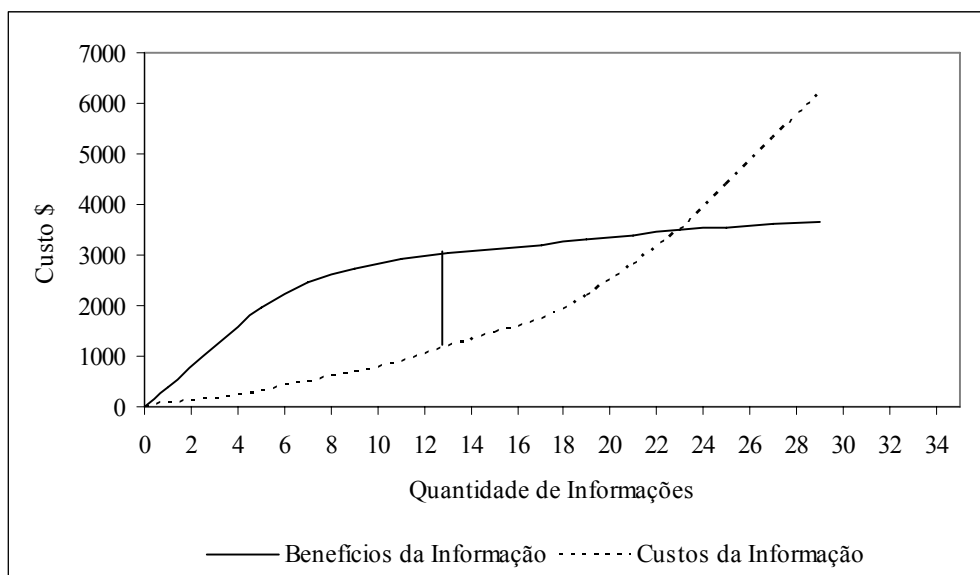
Sobre este mesmo assunto, na concepção de Nakagawa (1994, p. 64) um sistema ótimo de custos é definido como:

aquele em que o custo marginal, com a melhoria nele introduzida, para se obterem informações mais acuradas, revela-se igual ao benefício marginal daquela melhoria. Nem sempre um sistema ótimo de custos se transformará automaticamente em um sistema de custos acurados. Neste ínterim, deve sempre ser considerada a relevância, em análise ao custo-benefício da informação que se pretende buscar, seja como forma de incremento ao sistema de custeio ora adotado ou a implementação de outras metodologias.

A respeito da preocupação da Contabilidade de Custos frente à relação custo benefício, Leone (2000, p. 44) é enfático “se olharmos a relação ‘Custo-Benefício’ (uma idéia bastante divulgada), a Contabilidade de Custos vai verificar que seus custos serão bem maiores que os benefícios advindos na análise dos itens irrelevantes”.

De acordo com Atkinson et al. (2000, p. 92), “a contabilidade gerencial sempre deve ser justificada pelos benefícios que ela propicia à empresa”. Para os autores, as empresas devem avaliar, pelo menos intuitivamente, seus sistemas de informações gerenciais contábeis e de controle, comparando os custos com os benefícios propiciados à empresa. A Figura 1 sugere um nível ótimo de fornecimento de informação, no qual o valor e o custo marginal da informação são iguais quando a quantidade de informação em torno de doze informações (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000).

Figura 1: Custos, benefícios e custos da informação



Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2000).

A informação contábil deve possuir atributos essenciais tais como a tempestividade, a integralidade, a confiabilidade, a comparabilidade e a compreensibilidade. Ou seja, a informação deve ser tempestiva, íntegra por conter todos os elementos relevantes necessários, confiável de forma que seu usuário a aceite, comparável em relação a diversos períodos ou exercícios e compreensível a todos os seus usuários (IUDÍCIBUS, 2000).

Ora, se a informação, para ser considerada confiável, depende da aceitação de seus usuários, isto significa que a ela não deve ser atribuída nenhuma outra qualidade, inclusive a exatidão, para ser aceita, e sim do juízo de valor e relevância de seus usuários.

A exatidão pode ser definida como um atributo que, na consecução de qualquer objetivo, é desejável alcançar. É encarada como recompensa a um lote de ações tomadas como corretas em função de um objetivo maior, fruto de concentrado planejamento e esforço para a sua consecução. A exatidão é característica iminente das ditas ciências exatas, tais como a matemática e a física. Pode-se considerar exata a contabilidade de custos, ramificação da contabilidade, esta reconhecidamente uma ciência social aplicada?

Alguns autores, com o advento do Custeio Baseado em Atividades – ABC em meados dos anos noventa, acreditam que se pode alcançar um custo “mais” exato. Dentre os quais, Atkinson et al. (2000, p. 309) *apud* Jayson (1994, p. 27), afirmam que “as principais razões alegadas para implementar um sistema de ABC incluíam custos mais precisos, melhores medidas de desempenho e dados de custo mais pertinentes para os propósitos de tomada de decisão”. Já, Hansen e Mowen (2003, p.392) sugerem que “a premissa teórica do custeio baseado em atividade é que este atribui os custos com o padrão de consumo de recursos dos produtos. Se isso for verdade, então o custeio baseado em atividades deve produzir custos mais precisos dos produtos...”. Ainda sobre o Custeio Baseado em Atividades, Brimson (1996, p. 9) enfatiza, “... o ABC, na atualidade, representa muito mais que um novo sistema de custeio, significando o estado da arte no gerenciamento de custos, com várias aplicações dentro das empresas, pois permite a análise detalhada e compreensiva de custos de qualquer natureza”. A fundamentação de tais alegações é variada e, neste sentido, Boisvert (1999, p. 11) afirma que:

os resultados obtidos pela utilização dos modelos tradicionais de cálculo do custo de produção são, com freqüência, pouco pertinentes em matéria de tomada de decisão. Conforme o princípio contábil da confrontação de receitas e despesas, esses modelos geralmente repartem os gastos gerais em função da proporcionalidade com o volume produzido.

Brimson (1996, p. 20) comenta: “[...] o sistema convencional de contabilidade de custos distorce o custos dos produtos e não destaca as oportunidades de melhoria de produtividade, conduzindo assim a decisões insatisfatórias”. O mesmo autor (p. 23-24) acrescenta:

o custeio convencional ignora diferenças importantes entre produtos e serviços, mercados e clientes, sobre os quais incorrem diferentes custos indiretos. Quanto mais linhas de produtos, maiores distorções irão resultar das práticas convencionais [...]. Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos fornecem poucas informações a respeito das fontes de vantagens competitivas. O custeio dos produtos é tão impreciso que encoraja a gerência a adotar estratégias que inibem o aperfeiçoamento da produção.

A partir destas afirmações, pode-se concluir que não existe mais o que discutir em relação a custos, pois já foi alcançado o estado da arte todas as ferramentas necessárias para o cálculo do custo exato são conhecidas. A respeito da exatidão dos custos, Leone e Leone (2002, p. 2) comentam:

Utopia é o próprio custo que se diz exato. É uma figura imaginária, não alcançável. Utópico pode ser a pessoa que chega a afirmar, hoje, que se pode determinar o custo exato de algum objeto (produto, atividade ou serviço), sabendo muito bem que as ferramentas e o arsenal de conhecimentos que dispomos não são suficientes para que se alcance essa 'ambrosia do Olimpo' [...]. A exatidão é um estado difícil de ser medido e muito menos alcançado. Os estatísticos já conhecem essa dificuldade há algum tempo e se cercaram de instrumentos na tentativa de alcançarem resultados exatos dentro de certas condições. Os economistas criam modelos da realidade, que não apresentam a verdade total e absoluta com as ferramentas de que dispõem atualmente. Nada pode ser medido com exatidão [...]. Os contadores tentaram e continuarão tentando chegar a cálculos os mais exatos possíveis, desenvolvendo a cada momento, novos critérios, novos controles, artifícios, sistemas, simplificações, estimações, padrões e tantos outros que possam tranquilizá-los quanto aos resultados a que possam chegar.

Em praticamente todas as metodologias existentes, a exceção do custeio variável, a alocação dos custos indiretos recorre invariavelmente, em maior ou menor grau, a apropriações por meio de rateios. Dos três métodos que os sistemas de custos usam para atribuir custos os produtos individuais, rastreamento direto, rastreamento por direcionadores ou alocação, o que apresenta maior precisão é o rastreamento direto. O aumento dos custos diretamente atribuíveis tem relação direta com o aumento na precisão do custeio do produto. No entanto, outros custos comuns a vários produtos e devem ser atribuídos a estes produtos por meio de direcionadores de atividade e alocação. (HANSEN; MOWEN, 2003).

A respeito da mesma temática, Nakagawa (1994, p. 27) enfatiza:

[...] os rateios são as principais causas das distorções de custos dos produtos, e que estas têm provocado inúmeros erros de decisões [...]. Os rateios são praticados com grande dose de arbitrariedade pessoal de quem os utiliza, prejudicando a acurácia dos números relacionados com os custos finais dos produtos.

Sobre o mesmo assunto, Leone e Leone (2002, p. 4) concluem:

Todos nós sabemos que as bases de rateio selecionadas não refletem a realidade. Não determinam, na verdade, o quanto cada portador de custos (ou de despesas) está exigindo dos recursos comuns, portanto atribuindo custos que podem resultar em informações falsas e, no mínimo irreais [...]. As bases de rateio são subjetivas, arbitrárias e irrealistas.

A inexatidão pela utilização de rateios afeta inclusive o Custeio Baseado em Atividades. Acerca dos procedimentos adotados pelo Custeio Baseado em Atividades aplicáveis aos custeios não rastreáveis, Brimson (1996, p. 160) disciplina:

Os demais custos não rastreáveis são custos gerais do departamento, sendo relacionados a um departamento específico, não devem ser alocados com base no grupo de custos gerais da

empresa. Desta forma, é recomendável que os custos não rastreáveis de um departamento sejam alocados às atividades primárias da empresa com base no fator principal de produção do departamento.

A afirmação de Brimson é confirmada por Martins (2006, p. 95), que comenta que “o rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente, que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos”.

A partir desta definição, aqueles custos não passíveis de rastreamento – de se estabelecer uma relação de causa e efeito – devem ser rateados. A detecção dos direcionadores de atividades, os denominados *cost-drivers*, fundamenta-se na existência de uma relação de causa e efeito existente entre o direcionador e o custo indireto a que se refere. Ora, se pode-se detectar esta relação de causa e efeito, não necessariamente é preciso implementar o Custeio Baseado em Atividades para que exista a aplicabilidade prática de tal descoberta. Ação suficiente seria incrementar ao sistema existente mais uma variável na alocação dos custos indiretos.

Acerca das limitações sofridas por todos os critérios de custeio, Leone (2000, p. 257) alerta:

O critério ABC aloca os custos e as despesas indiretas às atividades. As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos ou comuns. Os contadores que empregam o critério ABC dizem que as atividades que consumiram os recursos e as bases para proceder a alocação são chamadas de ‘direcionadores de recursos’. O procedimento é o mesmo e as limitações, são as mesmas. Entretanto, uma vez que o critério ABC faz uma análise mais minuciosa das operações, as limitações tendem a crescer de importância.

Esta pesquisa não objetiva promover qualquer metodologia de custeio, mesmo que independente de sinalizar resultados diferentes ao mesmo problema, todas são válidas e têm a sua importância. Apesar de todos os benefícios introduzidos pelas diversas metodologias existentes, ainda não foi alcançado o estado da arte em custos. As metodologias são falíveis e isto se deve ao fato das empresas serem diferentes: os produtos são diferentes e as necessidades informacionais dos gestores de cada empresa são diferentes. São estes motivos que impossibilitam a generalização ao afirmar a existência de uma “solução em custos”, algo que favoreça a gestão de todas e quaisquer tipos de organizações.

A respeito dos critérios de rateio, Nakagawa (1994, p. 28-31) enfatiza:

a não ser o mau uso representado pelas arbitrariedades de quem faz o “rateio”, este é absolutamente necessário em alguns casos, como o mencionado e, ademais, não há nada de errado com o “rateio” em si, do ponto de vista conceitual. [...] Por outras razões, eventualmente até mesmo o ABC também pode fazer uso de “rateio”, mas o que ele faz essencialmente é o rastreamento do consumo de recursos [...] Portanto, podemos concluir, neste ponto que, conceitualmente, não

há nada de errado com o “rateio” que se faz dos CIF para os produtos e serviços, quando se usa o VBC para fins de elaboração de balanços e demonstrativos complementares, ou até mesmo, o ABC em determinadas circunstâncias, desde que mantida a transparência e a consistência dos critérios e procedimentos utilizados. As críticas, entretanto, ao “rateio” são perfeitamente válidas e aceitáveis, casos em que os custos de produtos e serviços apurados para fins de balanços e outros relatórios financeiros são usados para decisões e controle gerenciais, porque para esta finalidade, no atual cenário de competitividade global, o desenho de um sistema de informações, além de fundamentar-se nos princípios da responsabilidade (*accountability*) e controlabilidade, deveria considerar também a necessidade de sua interação com os demais sistemas contábeis.

De acordo com Horngren, Datar e Foster (2004, p. 27):

Administradores querem distribuir custos para objetos de custo de forma mais precisa. Custos imprecisos de produtos enganarão os administradores quanto à rentabilidade de produtos diferentes; como resultado, os administradores podem promover produtos não-rentáveis enquanto desenfazem a produção de outros produtos rentáveis. Geralmente, os administradores são mais confiantes quanto à precisão de custos diretos dos objetos de custo [...]

Para Nakagawa (1994, p. 37) “com o desenvolvimento econômico observado nas últimas décadas e conseqüente crescimento das próprias empresas, surgiu a preocupação de que seus recursos fossem utilizados com eficiência e eficácia.”

Hansen e Mowen (2003, p. 35) enfatizam que são necessárias medidas financeiras e não-financeiras de eficiência. Segundo os autores:

[...] o custo é uma medida crítica de eficiência. Tendências em custos sobre o tempo e medidas de mudanças na produtividade podem fornecer medidas importantes da eficácia das decisões de melhoria contínua. Para que essas medidas de eficiência tenham algum valor, os custos precisam ser corretamente definidos, medidos e precisamente atribuídos.

Um sistema de custos aprimorado é aquele que na maioria das vezes resulta numa melhor mensuração da não-uniformidade no consumo de recursos pelas ordens, produtos e clientes. O acirramento da competição e os avanços tecnológicos aceleraram essas melhorias (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Os autores relacionam as três fases de aprimoramento de um sistema de custos:

- fase 1 – identificação dos custos diretos: classificar como direto o maior número possível dos custos envolvidos, desde que economicamente viável;
- fase 2 – centros de custos indiretos: realizar a expansão do número de centro de custos indiretos até que todos se tornem homogêneo, ou seja, que todos os custos integrantes de cada centro de custo possua relação de causa e efeito com critérios de alocação iguais ou similares;

- fase 3 – critérios de alocação de custo: identificar um critério de alocação apropriado para cada centro de custo indireto.

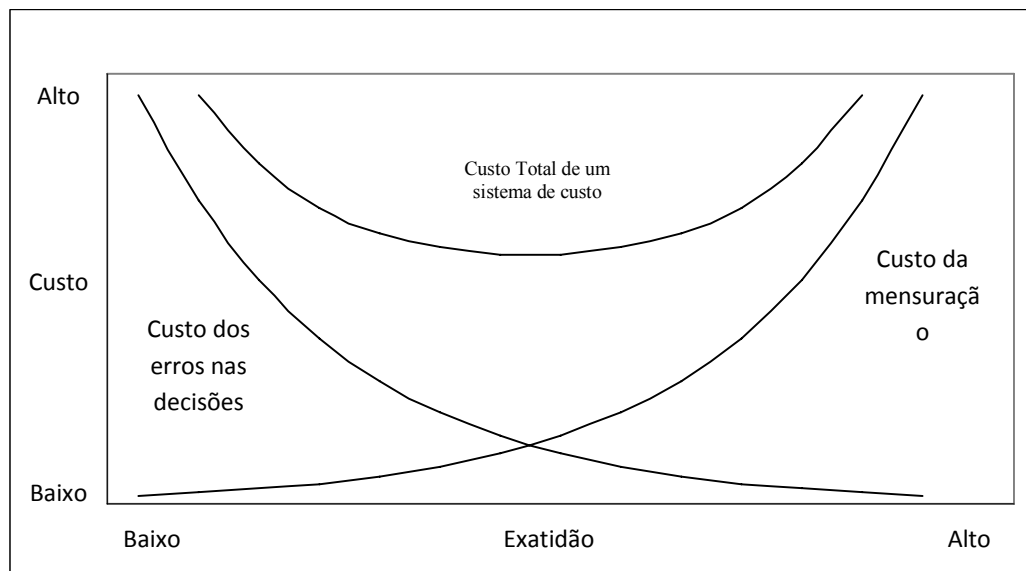
Para Atkinson et al. (2000, p. 213), o comportamento de custo “descreve a maneira como os custos mudam com as mudanças nos direcionadores de custos das atividades ou com o volume da produção”.

De acordo com Nakagawa (1994, p. 63):

calcular custos mais acurados, entretanto, pode significar incorrer também em custos de mensuração mais elevados. [...] Para isso, torna-se necessário considerar o impacto das variáveis já mencionadas (diversidades, erros de decisões e custos de mensuração) sobre a acurácia desejada da informação de custos, e o sistema ótimo de custos será então aquele que minimize a soma dos custos de mensuração e de erros.

Hansen e Mowen (2003, p. 74) definem os custos de mensuração como aqueles associados com as mensurações requeridas pelo sistema de gestão de custos. Os custos de erros são aqueles decorrentes de tomadas de decisões prejudiciais baseadas em custos inaccurados. Na Figura 2 ilustra-se um sistema ótimo de custos, nos quais minimiza-se a soma dos custos de mensuração e de erros. O ponto ótimo do sistema é indicado no momento em os custos de mensuração e de erros nas decisões se igualam, em conjunto com o menor custo de um sistema de custos. Pode-se observar que os dois custos apresentados conflitam. Os sistemas mais acurados de custos apresentam menor custo de erros e maior custo de mensuração. Os sistemas menos acurados apresentam menor custo de mensuração, porém maior custo de erros.

Figura 2: Sistema ótimo de custos



Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2000), Nakagawa (1994) e Hansen e Mowen (2003).

Ainda sobre os sistemas ótimos de custos, Nakagawa (1994, p. 65) alerta que se deve monitorar constantemente a posição do ótimo devido ela depender do comportamento de variáveis determinantes a seu desempenho: custos com erros de decisão, custos de mensuração e diversidades. O autor apresenta como exemplos relativos a erros de decisão: a) erros devidos a decisões sobre competitividade; b) erros devidos a investimentos de capital inadequados; c) erros devidos a *outsourcing* inadequados; e d) erros de uma estratégia inadequada de *pricing*.

Na perspectiva de Crepaldi (2004, p. 22):

A contabilidade de custos está afundando as empresas. Se quisermos nos manter competitivos temos que mudar nossos sistemas de custos. A maioria das grandes empresas parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje: os métodos que empregam para apropriar custos entre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos. De modo muito simples, uma informação exata de custos pode proporcionar vantagem competitiva a uma empresa [...] Com sistemas de contabilidade gerencial informando custos dos produtos altamente imprecisos e proporcionando metas enganosas de produtividade e eficiência, as grandes corporações descentralizadas tornaram-se vulneráveis aos competidores menores e mais focalizados. Sistemas contábeis ineficazes podem impedir as empresas de alcançar ganhos pela integração vertical e diversificação.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 179):

Como o sistema tradicional de contabilidade enviava sinais falhos sobre as causas do custo, a confiança nesta informação resultava em atividades contraproducentes. Por exemplo, confiar em um sistema de contabilidade de custos que aloque os custos com base na mão-de-obra direta pode fazer com que os gerentes tomem decisões como se as despesas gerais fossem se reduzir com o decréscimo de mão-de-obra direta. Esta relação causal é falha, logicamente; as despesas gerais não decrescem ao nível sugerido pelo sistema de contabilidade de custos.

De acordo com Gantt *apud* Boisvert (1999, p. 88), “o contador gerencial que compreende o comportamento dos custos e sabe como modelá-los superará aquele que se limita a relatar os custos históricos”. Para Shank e Govindarajan (1997, p. 193), “Compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação de uma determinada situação.”

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tentativa de fixar a relação entre o nível ótimo, o necessário, o possível, o ideal e o desejável para um sistema de custos pode representar uma tarefa árdua. Um sistema de custos desejável seria aquele capaz de combinar o maior número de informações possíveis e relevantes em uma relação custo-benefício favorável, ou seja, o custo para obter estas informações não poderia ser superior ao benefício por elas proporcionado. Implantar um sistema de custeio com maior complexidade é opção viável às empresas consideradas de maior porte, cujas cifras envolvidas e quantitativos de produção justifiquem a sua adoção. A adoção de tais sistemas em empresas de menor porte nem sempre é acessível, e às vezes não se apresenta necessária para que, mesmo com um sistema rudimentar de controle de custos possa ser possível extrair informações com relativo grau de confiança. A partir desta concepção, as informações custos fornecidas por qualquer sistema serão aceitas como válidas e relevantes se atenderem as necessidades dos gestores do empreendimento. O fato da informação de custos ser aceita como válida independe do sistema que a processou e está associada diretamente ao tratamento aplicado na obtenção das informações utilizadas para alimentar tal sistema e nos resultados de decisões anteriores fundamentadas por informações da mesma base de dados. A aceitação da informação contábil como instrumento útil de gestão reside no poder discricionário do tomador de decisão, com base na relevância e confiabilidade de tal informação.

Ao definir o grau de complexidade do sistema de custos que se pretende implantar e qual o nível de detalhamento das informações pretendidas, recomenda-se ter em foco as reais necessidades informativas da gestão do empreendimento, de forma que as informações disponíveis sejam suficientes para que, com o desejável grau de certeza, sejam aceitas como úteis à gestão do empreendimento. As atuais metodologias de custeio não oferecem ferramentas que possibilitem o cálculo de um custo absolutamente exato - e é a busca por novas metodologias, sistemas e artifícios para a sua determinação um dos fatores que favorecem a pesquisa e o desenvolvimento da Contabilidade de Custos.

5. BIBLIOGRAFIA

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGERT, A.; SCHULTZ, C. A.; SCHARF, L.; LUNKES, R. J. O papel da controladoria na determinação do custo exato. In: IX Encontro de Contabilidade do Mestrado da UERJ e II Congresso Iberoamericano de Contabilidade de Gestão. Anais... Rio de Janeiro: UERJ, 2007.

BOISVERT, H. Contabilidade por atividades: contabilidade por gestão: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BRIMSON, J. A. Contabilidade por atividades: uma abordagem do custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. Gestão de custos: Contabilidade e Controle. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. Contabilidade de custos. 11. ed. v. 1-2. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Rethinking activity-based costing [online]. Disponível em <http://hbswk.hbs.edu/item/4587.html>. Acesso em 05/07/2006.

_____. Time-driven activity-based costing [online]. Disponível em <http://www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf>. Acesso em 24/05/2005.

LEONE, G. S. G. Curso de contabilidade de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Dicionário de custos. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONE, G. G.; LEONE, R. J. G. O custo exato é uma utopia. In: IX Congresso Brasileiro de Custos (2002, São Paulo). Anais... São Paulo: Fecap, 2002.

MAHER, M. Contabilidade de custos: criando valor par a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas: 2006.

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

SCHARF, L.; Borgert, A. Custo Exato: Possibilidade e Necessidade. In: XI Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais - SIMPOI 2008, 2008, São Paulo. XI Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais - SIMPOI 2008, 2008. v. 2008.

SCHARF, L. ANÁLISE ESTATÍSTICA DO COMPORTAMENTO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO EM UMA EMPRESA DE MALHARIA: uma contribuição ao estudo do “custo exato”. 2008. 145 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir a sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas, 1997.