

Mitos e Verdades quanto à Terminologia, Gestão e Mensuração de Custos

Welington Rocha

Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo –
FEA/USP

Presidente da Fipecafi

Professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo -USP

E-mail: w.rocha@usp.br

RESUMO

Neste singelo ensaio discorro sobre seis temas que, a meu ver, são falsas verdades, ideias falsas ou incompletas transmitidas por professores em livros, aulas, palestras etc. e discursos de profissionais de empresas – inclusive de contabilidade. Entendo que o debate é relevante porqu, nas palavras de Martins (2018, p.9) “o que comumente se denomina ‘mero problema de terminologia’ talvez fosse mais bem tratado como ‘magnó problema de terminologia’”.

No mesmo sentido, Martins & Rocha (2015) reiteram que os fenômenos precisam ser muito bem definidos para se minimizar a probabilidade de ocorrência de ruídos nas comunicações.

1 “CUSTO E DESPESA SÃO COISAS DIFERENTES”

Tanto nos textos como no discurso de acadêmicos, pesquisadores e profissionais de contabilidade nota-se claramente a preocupação com o uso desses dois termos – custo e despesa. Em função disso pretende-se, nesta seção, oferecer uma contribuição para avançar na compreensão do problema.

CUSTO

O conceito de custo, desde sua origem em Economia, tem a ver, fundamentalmente, com a ideia de *sacrifício*. Assim, a primeira definição (Benninger, p. 32) é: sacrifício incorrido para atingir determinado objetivo.ⁱ

Para colocar o conceito no contexto da Contabilidade e Análise de Custos, o autor complementa: custo é o sacrifício, medido em termos monetários, incorrido ou

potencialmente a ser incorrido, para se alcançar um objetivo específico.ⁱⁱ

Para Martins (2018, p.10), trata-se de “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” Para o Autor, “o custo é reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção... para fabricação de um produto ou *execução de um serviço*”. Destaco em itálico este último trecho para salientar que execução de serviços ocorre, também, no âmbito da administração geral das empresas, caso em que os clientes são internos. Portanto, custos são incorridos, também, na área de administração, na área jurídica da empresa etc.

Para Martins & Rocha (2015, p. 9), custo é “a expressão monetária do *consumo, utilização* ou da *transformação* de bens e serviços no processo de produção de outros bens ou serviços.” Essa definição, embora de redação ligeiramente diferente da anterior, em essência a corrobora. Porém, é possível ampliar a perspectiva de compreensão do conceito de custo acrescentando dois aspectos:

a) custos não necessariamente precisam ser expressos monetariamente. A ocorrência de um custo é um evento (um fenômeno) físico-operacional: transformação ou uso de material na fabricação de bens ou na realização de serviços que demanda, além do próprio material, força de trabalho, máquinas, energia etc. Guerreiro (pp. 75-87), ao tratar da Teoria da Mensuração, nos ensina que os números são atribuídos aos objetos ou eventos para representar suas propriedades empíricas. No evento em tela (ocorrência de custos), temos uma representação numérica quantitativa não monetária (quantidade de material, horas de trabalho, Kwh de energia etc.), que são custos, e, se for de interesse, uma representação numérica monetária – que é o denominador comum consagrado na Contabilidade. Churchill, em sua autobiografia, várias vezes usa expressões como *vencemos tal batalha ao custo de tantos navios...*ⁱⁱⁱ e

b) diferentemente do que se afirma na página 65, o conceito de custo relaciona-se aos três principais macroprocessos das organizações – produção, comercialização e administração – além, é claro, da logística.

Corroborando a alínea *b*, Garrison, Noreen & Brewer (2013, p. 25) tratam de custos não relacionados à produção: custos de administração

(remuneração de executivos, contabilidade geral, secretaria, relações públicas etc.) e custos de venda (propaganda, entrega, viagens, comissões, salários dos vendedores etc.)

É bastante lógica a ideia de que um recurso esteja sendo utilizado no processo de administração geral da empresa para prover apoio e dar condições para que o processo de produção de bens destinados a clientes externos aconteça de modo eficiente e eficaz. Nessa linha, tal recurso (custo de administração geral da empresa), a depender do método de custeio, pode ser atribuído ao custo dos bens produzidos, ao estoque e ao ativo (Custeio por Absorção Integral, ou Custeio Pleno, conhecido como RKW). Se o método for o Absorção Parcial, aquele recurso (custo de administração geral da empresa) não será atribuído ao custo dos bens produzidos, ao estoque nem ao ativo, mas debitado diretamente ao resultado do período, mas ainda assim terá sido custo na sua origem. *Mutatismutandis*, é isso que acontece com os custos fixos de produção no âmbito do Custeio Variável.

DESPESA

Segundo Ludicibus (1993, p. 132), “despesa ... representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas.” E mais adiante (p. 133): “... o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade.”

Para Martins (2018, p.10), trata-se de “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas.”

Para Martins & Rocha (2015, p.17), despesa é “a expressão monetária do consumo ou da utilização de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da transferência de produtos, mercadorias e serviços aos clientes, no processo de geração de receita.”

Continuam esses autores explicando que o termo custo refere-se ao momento em que os recursos estão sendo utilizados, consumidos ou transformados; já despesa designa a confrontação com a receita, quando da realização desta.

Retome-se o exemplo do custo de administração geral da empresa incorrido para prover apoio e dar condições para que o processo de produção de bens destinados a clientes externos atribuído ao custo dos bens produzidos. Por ocasião da venda, será baixado e debitado ao resultado; uma despesa, portanto.

À luz dessas considerações, pode-se definir despesa como custo debitado ao resultado de um período.

Por não ser atribuível aos estoques:

- a) por expirar-se no esforço de geração de receita;
- b) por não apresentar potencial de geração de benefícios futuros; ou
- c) por dois ou mais desses motivos conjugados.

Trata-se de um único evento econômico (custo) que, como vimos, é o consumo ou utilização dos recursos, independentemente do macroprocesso em que esteja inserido (produção, administração, comercialização, logística etc.)

Se (e quando) por uma das razões elencadas nas alíneas a a c logo acima, o custo for debitado ao resultado, seu nome, à luz da Teoria da Contabilidade, passa a ser despesa.

QUANDO OS CUSTOS SE TRANSMUTAM EM DESPESAS

Para se entender bem os conceitos de custo e despesa, bem como sua relação, integração, transformação ou transmutação, a que se considerar que há necessidade de, a cada período contábil, confrontar com a receita “todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção” (Martins, 2018, p.190).

A utilização de força de trabalho para gerar um produto destinado a clientes externos é custo de produção (mão de obra), que é ativado sob a forma de estoque de produto acabado. Quando o bem é vendido e transferido a terceiros, o valor daquele custo é baixado do ativo e confrontado com a receita gerada – o custo, agora, passou a se caracterizar como despesa. Transmutou-se.

A utilização de força de trabalho na área de contabilidade geral da empresa para gerar relatórios contábeis destinados a clientes internos ou externos é custo de administração (mão de obra), que pode:

- a) ser debitado ao resultado para ser confrontado com a receita do período em que é incorrido (Custeio por Absorção Parcial), transmutando-se

imediatamente em despesa; ou

- b) ser ativado como estoque, sendo contemplado como parte do custo dos produtos acabados (Custeio por Absorção Integral ou Pleno). Quando os bens são vendidos e transferidos a terceiros, o valor daquele custo é baixado do ativo e confrontado com a receita gerada – o custo, agora, passou a se caracterizar como despesa. Transmutou-se.

Vê-se, portanto, que, em ambos os casos, trata-se de custos – um de produção, outro de administração – que “se transformam” em despesas ao serem debitados ao resultado e esse momento depende do método de custeio adotado.

No sentido das considerações de Garrison, Noreen & Brewer (2013, pp. 25-26), a distinção entre custos de produto (inventariáveis) e custos de período (debitados ao resultado) depende do método de custeio adotado.

Assim, do ponto de vista da contabilidade para usuários externos, de acordo com os Princípios Contábeis, o método de Custeio por Absorção Parcial obriga ao reconhecimento imediato dos custos de administração como despesas do período, mas não deixam de ser custos na sua origem.

No âmbito da Contabilidade Gerencial, para usuários internos da informação de custos, o Custeio por Absorção Integral (Custeio Pleno) atribui os custos de administração aos produtos, aos estoques e aos ativos. Tais custos só “se transformam” em despesas por ocasião da venda.

Também no contexto da Contabilidade Gerencial, o Custeio Variável, em sentido totalmente contrário ao Pleno, “transforma” os custos fixos de produção em despesas concomitantemente à sua ocorrência, sem passar pelo estoque.

O que se deduz, portanto, mais uma vez, é que custo e despesa são, essencialmente, na origem, a mesma coisa: consumo, utilização ou transformação de recursos para gerar bens ou serviços – e isso ocorre tanto no processo de produção como no de administração e comercialização.

Custo é um fenômeno físico-operacional: recursos econômicos em atividade para geração de bens ou serviços, no âmbito de qualquer processo, seja de produção, administração, comercialização, logística etc.

Despesa é um conceito abstrato, denominação que se dá aos custos quando expirados no esforço de geração de receita

2 “CUSTEIO DIRETO É CUSTEIO VARIÁVEL”

Neste tópico pretende-se contribuir para o esclarecimento de uma confusão comum nos livros de Custos e Contabilidade Gerencial, bem como em artigos, palestras e outras ocasiões. A confusão é entre Custeio Variável e custeio direto.

O fato é que, em nível de produto (bens e serviços), **não existe custeio direto**.

De acordo com Martins & Rocha (2015, p. 21), os métodos de custeio diferem entre si no que se refere aos custos que são atribuídos aos produtos – e, conseqüentemente, aos estoques e ao ativo – comparativamente àqueles que são debitados diretamente ao resultado do período em que são incorridos.

Sabemos que no método de Custeio Variável só os custos de produção variáveis são atribuídos aos produtos (bens e serviços); todos os demais são debitados ao resultado do período em que são incorridos.

O único aspecto realmente discriminante refere-se ao comportamento dos custos: se são fixos ou variáveis em relação a alterações no volume de produção. Quando os custos fixos são atribuídos aos bens e serviços produzidos tem-se o Custeio por Absorção – Parcial, se só os de produção, Integral, se os de administração também (Martins & Rocha, 2015, Capítulos 7 a 10).

Quando todos os custos fixos – de produção, de administração etc. – são debitados diretamente ao resultado e só os variáveis de produção^{IV} são atribuídos aos bens e serviços produzidos, tem-se o Custeio Variável (Martins & Rocha, 2015, Capítulo 6).

Verifica-se, por conseguinte, que, para caracterização dos métodos de custeio, não é relevante se os custos são diretos ou indiretos em relação aos produtos; o que importa é se são fixos ou variáveis. E é exatamente por isso que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) também não é método de custeio stricto sensu: ele é uma abordagem de alocação de custos que usa o conceito de atividade (em vez de unidades organizacionais, por exemplo) dentro da lógica do Custeio por Absorção.^V

A dedução lógica é que, em nível de produto, não existe método de custeio direto. Corroborando esse raciocínio, Garrison, Ray, Noreen & Brewer (2013) afirmam textualmente que a denominação *custeio direto* é equivocada. Ludicibus (1993, p. 135) concorda que o termo Custeio Variável é melhor.

Blocher, Chen, Cokins & Lin dissertam sobre Custeio Variável (2007, p. 614); em nenhum momento mencionam custeio direto.

Da mesma forma o fazem Eldenburg & Wolcott (2007, p. 556).

O PORQUE DA CONFUSÃO

A mixórdia tem raízes históricas.

Ao longo de séculos, até mais ou menos o terceiro quartil do Século XX, os custos mais relevantes dos bens manufaturados – material e mão de obra – eram preponderantemente variáveis e identificáveis diretamente não só com os produtos, mas também com as unidades produzidas – ver Seção 3, a seguir.

Era natural, então, que custos variáveis e diretos fossem mais ou menos sinônimos ou equivalentes. Daí a mistura dos termos Custeio Variável e custeio direto; no passado era quase a mesma coisa.

Hoje isso não mais acontece.

Conforme se lê em Martins (2018, p. 279), a partir de meados da década de 1970 pelo menos dois fatores contextuais mudam o ambiente de negócios, a saber:

- a) em praticamente todos os setores da economia, empresas orientais passam a concorrer mais fortemente em mercados ocidentais e;
- b) acelera-se o processo de inovações tecnológicas, fortalecendo-se a adoção de modernas tecnologias de produção e de administração, tais como *Just-in-Time*, *Total Quality Control*, *Total Quality Management*, *Flexible Manufacturing Systems*, *Computer Integrated Manufacturing*, *Computer Aided Design* etc.

Ademais, sob a perspectiva do ano de 2023, podemos acrescentar o advento de *big data*, *blockchains*, Indústria 4.0, ciência de dados, inteligência artificial, inteligência de dados, realidade aumentada etc.

Nesse novo contexto – mais que moderno, contemporâneo – os custos mais relevantes, tanto dos bens manufaturados como dos serviços prestados, na maioria dos setores da economia, deixam de ser material e mão de obra para compreender tecnologia, sistemas de *hardware* e *software* e assim por diante.

Isso é muito forte tanto em setores considerados pioneiros no uso de tecnologias avançadas, como o eletroeletrônico, automobilístico etc., como também, talvez com

menor intensidade, nos ditos tradicionais, como têxtil e confecções.

A força de trabalho eleva-se a um patamar mais alto de qualificação e o custo demão de obra passa a ser cada vez menos dependente do volume de produção.

É natural, agora, que custos variáveis e custos diretos tornem-se conceitos completamente distintos; não devem nem podem ser tomados como mais ou menos sinônimos ou equivalentes. Não tem sentido misturar os termos Custeio Variável e custeio direto porque não são mais a mesma coisa; esse não existe.

QUANDO FAZ SENTIDO FALAR-SE EM CUSTEIO DIRETO

Analisando a questão agora por outro ângulo, se deslocarmos o foco dos produtos (bens e serviços) para outras entidades objeto de custeio, como áreas, unidades de negócio e outras unidades organizacionais, células de manufatura etc. – chamadas muitas vezes de centros de custos ou centros deresponsabilidade – aí então pode fazer sentido usar o conceito de custeio direto.

Sob essa nova perspectiva, não estamos falando de custeamento de produtos, mas agora de mensuração e informação de custos para fins de seu planejamento, controle, avaliação de desempenho e remuneração de gestores (adaptado de Martins, 2018, Capítulo 25).

Neste caso, trata-se de atribuir a cada área os custos claramente associados e identificados com ela, isto é, seus custos diretos. Como diz o Professor Eliseu Martins (2018, p. 290), são custos que “de fato lhe pertencem, não estando sujeitos à influência de qualquer tipo de critério de rateio.”

Então, só faz sentido usar o termo custeio direto quando a entidade objeto de custeio e análise são as unidades organizacionais, sob o prisma da Contabilidade de Custos por Responsabilidade. Não para produtos.

3 PRODUTO E UNIDADE DE PRODUTO

Neste tópico não tratamos exatamente de um mito, verdade ou falácia, mas de uma certa confusão, omissão, mal entendido ou negligência, quanto ao entendimento e uso adequado dos conceitos de *produto* e *unidade de produto*.

A correta compreensão desses dois conceitos é necessária para fins de mensuração e gestão de custos, pois são duas importantes entidades objeto de custeio, muito provavelmente as mais importantes para estruturação de sistemas de apuração, informação e comunicação e análise de custos e margens.

PRODUTO

Inicialmente, recorde-se que produto é “qualquer bem ou serviço que satisfaça uma necessidade”, e então: (a) serviço também é produto e (b) as necessidades são de seres humanos, plantas e animais (Martins & Rocha, 2015, p. 5).

Agasalhando ainda a visão mercadológica, um produto é um conjunto único de atributos que visa atender determinadas necessidades e desejos de clientes e consumidores. Alterando-se o conjunto de atributos, tem-se outro produto. Assim, uma caneta esferográfica azul é um produto diferente de outra exatamente igual exceto pela cor (vermelha, por exemplo). Isso é verdade, pois:

- a) os atributos são diferentes (escrita azul e escrita vermelha);
- b) as necessidades ou desejos dos consumidores são diferentes; e
- c) embora o preço de venda até possa ser o mesmo, o custo da matéria-prima tinta deve ser diferente, em função da pigmentação. Por consequência, a margem dos dois produtos pode ser diferente.

Do ponto de vista do produtor, cada produto (bem ou serviço) tem seu próprio *ciclo de vida*, que começa com a fase de pré-produção (concepção, projeto, desenvolvimento, protótipos, testes etc.) e segue com a etapa de produção (introdução e crescimento no mercado, maturidade, declínio e retirada).

No que se refere ao sistema de apuração de custos, bem como sua gestão e mensuração, os custos de pré-produção são tipicamente custos de um produto, não necessariamente de cada unidade produzida. Nessa linha, há custos que podem variar com a quantidade de produtos (quantidade de projetos de diferentes produtos), mas não com o volume de produção de cada um.

Observe-se que, a rigor, num certo sentido, produto é um substantivo abstrato, intangível; mas, apesar disso, tem seus custos identificáveis e mensuráveis.

Muitas empresas vêm utilizando o termo SKU (*Stock Keeping Unit*) para

designar cada um de seus diferentes produtos bem como suas partes, peças e componentes.

Embora não seja comum, há casos em que os custos são acumulados só até o nível de produto, sem chegar às respectivas unidades produzidas. Esse procedimento pode depender, entre outros fatores, do modelo de gestão de cada empresa e do seu posicionamento estratégico, como, por exemplo:

- a) estratégia prospectiva (*prospectors*) em vez de defensiva (*defensors*), de acordo com a taxionomia de Miles & Snow;
- b) estratégia de exploração de novos produtos e mercados (*exploration*), em vez de otimização dos atuais (*exploitation*), segundo a lógica de Daowadueng, Hoozée, Jorissen & Maussen)^{VI};
- c) estratégia de *diferenciação* em vez de *liderança de custo*, de acordo com a conhecida tipologia de Porter etc.

Assim, a depender do modelo de negócio, do posicionamento estratégico da empresa ou de uma unidade de negócio e do modelo de gestão dos principais executivos, os sistemas de apuração de custos não precisam, necessariamente, chegar às unidades produzidas. Esse conceito é trabalhado a seguir.

UNIDADE DE PRODUTO

Uma unidade de produto é um exemplar único, específico, tangível, de um produto, pronto para ser vendido e, claro, usado pelo consumidor. Diferentemente do conceito de produto, cada unidade é algo concreto e tangível

– inclusive os serviços, já que a percepção de utilidade é também algo tangível.

Diferentemente da perspectiva do produtor, em que o produto tem um *ciclo de vida* e toda uma estratégia de marketing, cada unidade de produto, uma vez em poder do consumidor, tem sua *vida útil*, que começa com a aquisição, segue com utilização e manutenção e vai culminar no descarte, reutilização ou reciclagem.

No que se refere ao sistema de apuração de custos, bem como sua gestão, mensuração e análise, os custos das fases de produção são tipicamente custos das unidades produzidas. Nessa linha, como sabemos, os custos são classificados em fixos ou variáveis em relação à quantidade produzida (volume).

O mais comum é que os custos (tanto de pré-produção como de produção)

sejam acumulados até o nível de unidade produzida; é com base nela que, geralmente, as transações comerciais são realizadas, os custos e margens apurados e decisões tomadas.

Concluindo, produto e unidade de produto são conceitos distintos e ambos se constituem em entidades objeto de custeio na grande maioria das organizações.

4 “CUSTEIO ALVO É MÉTODO DE CUSTEIO”

Trata-se de um grande equívoco – mito ou falácia – geralmente encontrado em livros, artigos, aulas, falas de professores, de executivos etc. Vejamos porquê. “Custeio significa apropriação de custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Variável...” (Martins, 2018, p. 22).

Os métodos de custeio dizem respeito “à composição do valor de custo de um... produto... etc.” “Eles se distinguem entre si por alocar (Custeio por Absorção) ou não (Custeio Variável) custos fixos aos produtos” (Martins & Rocha, 2015).

Por outro lado, o que normalmente se denomina, na literatura, de Custeio Alvo, Custeio Meta ou Custeio Objetivo, embora seja uma tradução livre, não literal, de *Target Costing*, não se refere à *composição* do custo. Nada tem a ver com alocar, ou não, custos fixos aos produtos, atribuir, ou não, custos de administração aos bens e serviços e outras falácias mais. Não se trata, em hipótese alguma, de um método de custeio.

Em interessante retrospectiva histórica alicerçada em literatura robusta, Scarpin(2000) e Scarpin & Rocha (2000) demonstram claramente que o termo, a despeito do significado em inglês, tem origem no japonês *ginka kikako* e se refere, fundamentalmente, a um modelo de gestão de preços, custos e margens. Trata-se de uma abordagem de gerenciamento estratégico dessas três variáveis, *com total observância das condições do mercado, dos consumidores e dos concorrentes*.

Vejamos as definições extraídas de Rocha & Borinelli (2023):

Para começar, custo alvo é definido como a diferença entre o preço de mercado e o retorno desejado (Kato, 1993; Feil; Yook; Kim, 2004; Swenson; Buttross; Kim, 2005; Ansari; Bell; Swenson, 2006):

Custo Alvo = Preço de Mercado – Retorno Objetivado

Observe-se que o retorno objetivado pode ser a primeira ou a segunda margem de contribuição, lucro bruto, lucro operacional etc.; não há, *a priori*, relação necessária com nenhum método de custeio.^{vii}

Para se garantir o alcance do Custo Alvo e viabilizar o produto no mercado, é necessário todo um *processo de gestão*, denominado Gestão do Custo Alvo (Rocha & Borinelli, 2023):

Gestão do Custo Alvo é um processo que envolve a otimização do custo alvo de um bem, serviço ou processo assegurando que, durante seu ciclo de vida: (i) gere margem objetivada; (ii) garanta os atributos valorizados pelos consumidores e (iii) respeite o preço que eles estejam dispostos a pagar.

Portanto, como se vê, Custeio Alvo não é um método de custeio, na linha, por exemplo, do Absorção e do Variável; é um processo de gerenciamento para se viabilizar que um produto seja rentável e que respeite os limites do preço de mercado – independentemente do método de custeio adotado pela firma.

Nesse sentido, qualquer método de custeio pode orientar ou ser orientado pela Gestão do Custo Alvo, a critério da administração: o custo a ser trabalhado pode ser apenas o variável (ótica do Custeio Variável) os custos fixos de produção também (ótica do Custeio por Absorção Parcial) ou até mesmo os custos de administração e comercialização (Custeio por Absorção Integral ou Pleno).

Conclusão: Custeio Alvo não é método de custeio.

5 “O ABC É POUCO UTILIZADO NA PRÁTICA”

Segundo Gosselin (2007), vários artigos publicados demonstrariam que a taxa de implementação do Custeio Baseado em Atividades estava e continua aquém das expectativas, comparativamente aos benefícios largamente apregoados. E mais: que a maioria das organizações sequer cogitou implantá-lo e muitas que o fizeram acabaram por abandoná-lo.

A certa altura, o autor parece sinalizar que tal assertiva pode estar

equivocada, alertando para o fato de que os resultados das pesquisas devem ser interpretados com cautela, visto que não existe uma definição clara de ABC. Em seguida conclui, surpreendentemente, que a maioria das pesquisas sobre ABC pode estar *superestimando* suas taxas de implementação.

Isso me surpreende porque, como será explicado a seguir, estou convencido de que, na verdade, as pesquisas *subestimam* as taxas de uso do ABC na prática. Inicialmente, o próprio Goselin reconhece, e até aí eu concordo, que o método *survey* de pesquisa em Contabilidade Gerencial é frágil; daí a dificuldade em se avaliar a real extensão do uso do ABC nas organizações – assim como (acrescento eu) também de todos os demais artefatos de controle e contabilidade gerencial.

O PORQUE DA CONFUSÃO

Independente de cometer alguns equívocos^{viii} Johnson & Kaplan (1987) deram enorme contribuição ao aperfeiçoamento do custeamento de produtos e outras entidades objeto de custeio propondo o uso de muitos direcionadores de custos e, principalmente, não necessariamente relacionados ao volume de produção.

O problema é que, para aquela finalidade – melhorar a fidedignidade das alocações de custos – não havia, a rigor, necessidade de acolher o conceito de atividade. Isso acarretou uma enorme complexidade ao processo, gerando grande confusão, a começar porque o conceito de atividade é muito elástico.

Quando nosso objetivo é aprimorar o processo de custeamento, o uso do conceito de atividade não é mandatório^{ix}; o que precisa é identificar os direcionadores de custos adequados, independentemente de ser por atividades, por *cost pools*, ou até mesmo recurso a recurso, elemento por elemento.

Embora o termo *direcionador de custo* tenha sido popularizado na esteira da divulgação do ABC, o conceito é anterior; - os dois não precisam estar unidos.

É fato que os direcionadores de custos são a espinha dorsal do ABC, mas é perfeitamente possível e aconselhável que eles sejam utilizados mesmo que para direcionar (alocar) custos a partir de outra base que não as atividades.

Temos, então, três possibilidades, a saber:

a) apuração de custos por atividades (custeio por atividades) para gerenciá-

las, preferencialmente no contexto dos processos da organização, *sem utilizá-las para alocar os custos aos produtos*;

- b) apuração de custos por atividades (custeio por atividades) para gerenciá-las ou não, no contexto ou não dos processos, alocando seus custos aos produtos (ou a outras entidades) por meio de direcionadores de custos; e
- c) alocação de custos aos produtos por meio de direcionadores de custos sem apuração de custos por atividades.

As pesquisas do tipo *survey* ainda não conseguiram captar essas nuances.

Analogamente a Gosselin (2007), Alnestig & Segerstedt (1996) reconhecem que, por meio de *surveys*, é difícil clarificar como diferentes custos são de fato atribuídos aos produtos e, por conseguinte, que modelo de custeio as empresas usam. Com a vantagem de não se utilizar de *survey*, os autores analisaram minuciosamente as características dos sistemas de custos de dez empresas suecas de grande porte, atuando no mercado internacional.

Os resultados mostraram que, mesmo sem declarar explicitamente utilizar o ABC, aquelas firmas buscam fazer alocações de custos indiretos – inclusive de administração e vendas, mas esses não necessariamente a produtos – da forma mais lógica possível. Elas buscam utilizar bases de alocação que reflitam verdadeiras relações de causa e efeito com a utilização e consumo dos respectivos recursos.

Em outras palavras: aquelas organizações adotam a quinta-essência do Custeio Baseado em Atividades, que são os direcionadores de custos.

Conclusão: devido às fragilidades do método *survey* para esta finalidade, até agora não se sabe com certeza se e em que medida o ABC é, de fato, utilizado na prática. O tópico a seguir reitera e reforça esse entendimento.

6 “DIRECIONADORES DE CUSTOS SÃO MECANISMOS EXCLUSIVOS DO ABC”

Trata-se de outro grande equívoco, geralmente encontrado em livros, artigos, aulas etc. Vejamos as definições (extraídas de Rocha & Borinelli, 2023):

Direcionador de custos é qualquer fator que tenha o efeito de modificar o nível do custo de determinado objeto de custo (Eldenburg; Wolcott, 2007; Blocher et al.,

2008).

Direcionadores de custos possuem relação de causa e efeito entre sua ocorrência e o custo do objeto; são fatores observáveis, capazes de mensurar o consumo de recursos por um objeto de custo (Hansen; Mowen, 2005).

O direcionador de custos é a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos (Martins; Rocha, 2015).

Em resumo, direcionador de custos é um fator que provoca mudança no nível de consumo de um recurso e, portanto, no custo deste.

Os direcionadores de custos servem, ao menos, para três propósitos:

- a) viabilizam a atribuição dos custos aos objetos de custos de maneira lógica, não arbitrária, de acordo com algum *método de custeio* (Hansen; Mowen, 2005; Martins; Rocha, 2015; Martins, 2018);
- b) explicam o comportamento dos custos, no sentido de refletir como o custo total do objeto de custo se modifica conforme se altera seu próprio comportamento (Blocher et al., 2008, p. 58, adaptado); e
- c) indicam onde se deve agir para gerenciar os custos, ou seja, sobre eles próprios (os direcionadores) e/ou sobre suas causas – os determinantes de custos.

A diferença entre os simples critérios de rateio, geralmente arbitrários em alguma extensão, e a alocação via direcionadores de custos, é o rastreamento, que obedece a uma objetiva relação de causalidade, identificada a partir de estudos e pesquisas, ao invés de mera arbitrariedade e subjetivismo (Martins, 2018).

Portanto, mesmo no âmbito do Custeio por Absorção (Parcial ou Integral), ainda que sem segregar os custos por atividades, utiliza-se direcionadores de custos, normalmente chamados de bases ou critérios de alocação de custos. O grande problema é que, muitas vezes, os sistemas de custos padecem de dois males:

- a) uso de pequena quantidade de direcionadores de custos; e/ou
- b) uso de direcionadores que não refletem a dita relação de causa e efeito.

Conclusão: o uso de direcionadores de custos não é prerrogativa exclusiva do *Activity-Based Costing* (ABC).

BIBLIOGRAFIA

- Alnestig, P. & Segerstedt, A. (1996). Product costing in ten Swedish manufacturing companies. *International Journal of Production Economics* 46-47 441-457.
- Benninger, L. J. (1954). *Development of Cost Accounting Concepts and Principles*. The Accounting Review, Jan., 1954, Vol. 29, No. 1 (Jan., 1954), pp. 27-37
Published by: American Accounting Association Stable URL:
<https://www.jstor.org/stable/241392> JSTOR.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., & Lin, T. W. (2006). *Gestão estratégica de custos*. McGraw-Hill. São Paulo.
- Bjornenak, T. (1997). *Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway*. Management Accounting Research, v. 8, p. 3-17.
- Daowadueng, P., Hoozée, S., Jorissen, A., & Maussen, S. *Do costing system design choices mediate the link between strategic orientation and cost information usage for decision making and control?* Management Accounting Research (Article in Press). ScienceDirect.
- Eldenburg, L. G., & Wolcott, S. K. (2007). *Gestão de custos*. Rio de Janeiro: LTC
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. McGraw-Hill Bookman, AMGH Editora Ltda. Porto Alegre.
- Gosselin, M. (2007). *Handbook of Management Accounting*. A review of activity based costing: technique, implementation, and consequences. Elsevier.
- Guerreiro, R. (1989). Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica. (*Tese de Doutorado*). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
- Iudicibus, S. de. (1993). *Teoria da contabilidade*. (3a Ed.). São Paulo, Atlas.
- Johnson, H., Thomas, K., & Robert S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press. Boston.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos*. (11a ed.). São Paulo, Atlas.
- Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (2003). *Organizational strategy, structure and process*. Stanford: Stanford Business Classics.
- Porter Jr., M. (2004). *Estratégia competitiva – técnicas para análise de indústrias e concorrentes*. 2ª Edição. Rio de Janeiro, Elsevier.

Ricardino Filho, Á. A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária*. São Paulo, Saraiva.

Rocha, W. & Borinelli, M. L. (Organizadores) *Estratégia, Competividade e Gestão de Custos*.

Scarpin, J. E. Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos. (*Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controladoria*) Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, Londrina.

Scarpin, J. E., & Rocha, W. *Target costing: uma abordagem conceitual e histórica*. VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife-PE, Brasil, 2 a 4 de agosto de 2000.

ⁱ Não estamos falando aqui do custo de oportunidade enquanto sacrifício econômico no sentido de benefícios de que se abre mão em um curso de ação em busca do benefício de sua alternativa.

ⁱⁱ "Cost is business sacrifice, measured in monetary terms, incurred or potentially to be incurred to achieve a specific objective."

ⁱⁱⁱ Certamente a contabilidade da marinha britânica baixava aqueles ativos em termos monetários.

^{iv} Observe-se que todos os custos variáveis que não de produção, como comissões sobre vendas, royalties etc., são sempre debitados diretamente ao resultado do período em que são incorridos, independentemente do método de custeio.

^v Martins (2018, p. 277) admite o uso do ABC em conjunto com o Custeio Variável, para fins gerenciais.

^{vi} Agradeço ao Professor Fábio Frezatti pela gentileza de enviar-me esse paper.

^{vii} A propósito, nem mesmo essas margens guardam, necessariamente, relação com métodos de custeio; elas podem ser calculadas independentemente do método de custeamento dos produtos. Uma coisa é o método de atribuição de custos (acumulação); outra diferente é a análise das respectivas margens.

^{viii} Ver Ricardino Filho.

^{ix} Ver Martins & Rocha (2015).