

Por que fazer o rateio dos custos (e despesas) indiretos? É uma obrigação ou é inevitável?

George Sebastião Guerra Leone

Rodrigo José Guerra Leone

Este artigo tem por objetivo discutir a validade e, principalmente, a inevitabilidade e a obrigatoriedade do emprego da alocação dos custos (e despesas) indiretos aos objetos de custeio, sobretudo de produtos e serviços. A alocação de custos faz parte do conhecido critério de custos por absorção. O trabalho tem, também, a finalidade de apresentar os motivos pelos quais todos preferem usar o critério dos custos por absorção apesar de estarem cientes e conscientes de suas desvantagens. O trabalho está apoiado no que foi apresentado em um painel do Congresso Brasileiro de Custos, realizado em 2004, na cidade de Porto Seguro, ao sul da Bahia. O objetivo é tentar apresentar uma resposta convincente para essa questão, seja ela afirmativa ou negativa.

Vamos considerar a afirmação que fazem Charles T. Horngren et al. numa de suas obras (2000:330): "A alocação de custo é um problema inevitável em quase todas as organizações e em quase todos os aspectos da contabilidade." A dúvida é a seguinte: A alocação é realmente um procedimento inevitável? Cumpre notar que a palavra 'alocação' tem o mesmo significado das palavras 'apropriação' e 'atribuição'.

Vejamos a afirmação a seguir: "A atribuição de custos é um dos processos-chave do sistema de contabilidade de custos. Melhorar o processo de atribuição de custos tem sido um dos principais desenvolvimentos na área de gestão de custos nos anos recentes" (HANSEN & MOWEN, 2001:61).

Diversas vezes, em nossas aulas, alertamos os estudantes para o fato de que o rateio (que é o instrumento básico para se fazer a atribuição, a alocação e a apropriação e que acaba sendo o pilar principal do critério do custo por absorção) é o 'tendão de Aquiles' da Contabilidade de Custos, ou seja, é o seu ponto mais fraco. O deus Aquiles era invulnerável, à exceção dos seus dois calcanhares. Foi num deles que o seu inimigo acertou uma flechada envenenada e mortal.

Trabalhamos, recentemente, numa indústria de porte médio que fabricava apenas 20 produtos diferentes. A contabilidade, de comum acordo com a administração, efetuava os rateios das despesas e dos custos gerais e compartilhados para todos os produtos. A administração, fazendo uma espécie de *benchmarking*, verificou que as duas únicas empresas concorrentes, do mesmo porte, tinham preços mais competitivos em alguns produtos, sobretudo os mais rentáveis. O nosso primeiro procedimento foi determinar as margens de contribuição de cada um dos produtos. É claro que deixamos de lado os rateios. Ficou evidente que os rateios mascaravam os custos dos produtos e, portanto, os seus preços e respectivas rentabilidades.

Depois dessa simples constatação, começamos a analisar as atividades operacionais e os custos e despesas comuns relacionados em face de sua relevância. Os resultados dessas análises, postas a serviço da determinação de novos custos e, conseqüentemente, de novos preços, foram de grande valor. A empresa conseguiu dissipar o nevoeiro em que se encontrava apenas com relação aos procedimentos de determinação dos custos. Em seguida, outros procedimentos foram realizados pela adminis-



tração para sustentar as medidas iniciais e até simplistas que sugerimos.

Quanto à afirmação de Hansen e Mowen (2001: 61), deveríamos fazer algumas considerações sobre a expressão 'gestão de custos'. No prefácio da obra em questão, exatamente na primeira linha do texto, está dito o seguinte: "Nos últimos vinte anos, mudanças no ambiente de negócios têm afetado, profundamente, a contabilidade de custos e a gestão de custos". Salientamos que o livro foi reeditado em 2000.

Fica uma dúvida que deve ser esclarecida. Por que separar a 'contabilidade de custos' da 'gestão de custos'? São atividades diferentes, administradas por pessoas diferentes em setores diferentes? Tudo leva a crer que, para esses dois autores americanos, são, mesmo, atividades diferentes. Dá a impressão de que a 'contabilidade de custos' prepara as informações de custos e confecciona os relatórios gerenciais, e a 'gestão de custos' passa a ser uma responsabilidade dos gerentes dos diversos níveis (não importando se são contadores ou não) que usam os custos para planejamento, controle e tomada de decisões, tarefas que, ao que parece, não cabem ao contador de custos.

Outra passagem que nos chama a atenção na afirmação analisada é aquela

em que Hansen e Mowen se referem aos 'anos recentes'. Se o prefácio foi exclusivamente preparado para a 3ª edição, de 2000, a expressão 'anos recentes' pode estar sugerindo que sejam os dez anos da década de noventa. Não dispomos, porém, de respostas conclusivas. Temos o intuito, apenas, de demonstrar o nosso interesse em fazer considerações sobre o tema, porque a discussão pode nos levar a revelar alguns pontos importantes relacionados à questão básica constante do título do presente trabalho.

Os estudos relativos à atribuição de custos (despesas) comuns, gerais e indiretos são antigos. É do nosso conhecimento que, no longínquo ano de 1923, veio à lume, nos Estados Unidos, o estudo de J. Maurice Clark que já se preocupava com o controle do *overhead*, que define o conjunto das despesas indiretas de fabricação. Em 1936, Jonathan Harris publicou um artigo 'revolucionário' que anunciou uma nova modalidade de determinação dos custos dos objetos de custeio. A partir da década de 50 do século passado, os contadores, administradores e outros estudiosos começaram a discutir, com maior intensidade, os procedimentos contábeis, incluindo aqueles relacionados à alocação de custos. Basta consultar a produção científica

da época. O famoso caso dos saquinhos de amendoim fez história. Parece-nos que o caso é daquela época, pois no final da década de 50 já tínhamos tomado conhecimento dele. No livro 'Custos-Planejamento, Implantação e Controle', de autoria de George S. Guerra Leone, em sua 3.ª edição, de 2000, capítulo 9, editado pelo Atlas (cuja 1ª edição foi lançada em 1982), já consta o famoso caso. Esse fato curioso, até mesmo engraçado, apresenta um problema de apropriação de custos que se enquadra no problema particular do custeio por absorção, do qual falaremos mais adiante. Vimos, com satisfação, que o caso está apresentado, também, na obra moderna de Michael Maher (2001).

Tipos de alocação

Voltemos à frase de autoria de Horngren e seus colegas, apresentada no início deste trabalho. Esses autores, quando dizem que a alocação dos custos é inevitável, só podiam estar usando a palavra 'alocação' com sentido bastante amplo, considerando as alocações direta e indireta. Analisemos essa extensão da idéia de Horngren.

Se a alocação for direta, isto é, quando o custo (por que não acrescentar a

palavra 'despesa', também?) for de fácil identificação com o objeto, cujo custeio alguém está querendo determinar, o trabalho contábil estará se referindo às despesas diretas e aos custos diretos.

Neste momento, devemos nos lembrar da obra do Prof. Eliseu Martins (2000), exatamente onde o autor apresenta o critério ABC (*Activity-Based Costing*) e define a palavra 'rastreamento'. Para Hansen e Mowen (2001), a rastreabilidade é a capacidade de se atribuir um custo diretamente ao objeto de custos, de forma economicamente viável por um relacionamento causal". Um pouco mais adiante os citados autores enfatizam que "seria ideal se todos os custos pudessem ser debitados para os objetos de custos, usando o rastreamento direto" (2001:61).

Se, por outro lado, a alocação for indireta, tal idéia se referirá ao fato de que as despesas e os custos são de difícil identificação com o objeto do custeio, ou seja, será necessário usar artifícios para se fazer a apropriação. Esses artifícios, para adiantar a explicação, são os famosos 'rateios'.

Se a afirmação de Horngren e seus colegas não representarem essa idéia ou essa expansão, a afirmação não tem sentido, a nesso ver. Vamos tentar explicar esse aparente 'imbróglio'.

Horngren e seus colegas, entretanto, parecem situar a afirmação em contexto apropriado. Para nós, eles estenderam a idéia para horizontes muito amplos. Dai puderam afirmar que a alocação é inevitável. Faz sentido falar em inevitabilidade quando alguém trabalha apropriando custos (e despesas) diretos. Porque, se são diretos, é inevitável que sejam alocados. Se não fossem assim alocados, não teríamos o custeio, em primeiríssimo lugar. Tratando somente da tarefa de alocação de custos diretos, tudo fica mais fácil, além de ser uma necessidade evidente.

No entanto, em relação aos custos (e despesas) indiretos, a contabilidade, em conjunto com a administração da entidade, poderá deixar de lado o trabalho

extra de usar rateios, exatamente porque esses procedimentos são artificiais e normalmente não demonstram a realidade que pretendem representar. Dentro dessa idéia, as alocações são evitáveis. No caso dos custos (e despesas) serem considerados como indiretos, a inevitabilidade só acontece quando se deseja atender às imposições legais e baseadas em necessidades externas como, também, a certas decisões gerenciais. Consideremos a afirmação: "Atribuir custos para objetos de custos com precisão, é crucial." (HANSEN & MOWEN, 2001:61).

Para se fazer algumas análises de custos (e de despesas) que fornecerão informações gerenciais para a tomada de decisões que afetam o horizonte de curto prazo, o contador de custos geralmente se afasta dos procedimentos de rateio dos custos indiretos.

Então, por que as alocações são feitas?

Cumprir informar, mais uma vez, que a questão única deste ensaio envolve apenas as alocações das despesas e dos custos comuns, gerais e indiretos. Já anunciamos esse ponto neste trabalho. Mas achamos que vale a pena voltarmos a ele, porque se trata de ponto crucial para o entendimento do problema de alocação.

Alocação, para nós, é apenas a ação de aplicar despesas e custos gerais, comuns e indiretos aos objetos de custeio com base em suposições que estão indicando que o objeto faz uso do recurso comum, geral e indireto, e que, por essa razão, deve ser onerado por esse uso ou consumo. Embora possam existir outras razões, na verdade o que está na base da alocação é mesmo a idéia de que o objeto que está sendo custeado fez uso do recurso comum. E que a relação causal é de difícil mensuração.

Desse arrazoado decorre a idéia, muito especial, de que não há alocação em relação a despesas e custos que são facilmente identificados com os objetos que usam os recursos. É muito difícil

imaginar que possam existir 'alocações' nos casos das despesas e custos diretos, exatamente porque eles, por natureza, já estão identificados, sem esforço algum, aos objetos do custeio. Apenas um simplório exemplo: se um setor fabril emite uma requisição de materiais para uso na produção do produto A, o uso desse recurso vai se transformar naturalmente em despesa ou custo de material direto, não havendo nada parecido com os procedimentos de alocação (e rateios, enfim!). O recurso já está identificado, ao nascer, ao seu portador, ao seu consumidor ou usuário, pela sua própria natureza.

Conceitos e definições

Um outro aspecto importante para ser verificado, neste momento, é a delimitação clara do que sejam a alocação, a apropriação e a atribuição. Alocar, apropriar ou atribuir (notem que estamos afirmando que são sinônimos) são ações que se referem aos procedimentos de identificação indireta dos custos (e das despesas) aos objetos que se quer custear. É muito comum, na prática, empregar esses termos para definir os casos de identificação indireta. A alocação indireta é realizada sempre por meio de rateios dos custos (e despesas) aos objetos, cujos custos totais estão sendo determinados.

Vamos conceituar e definir alguns termos básicos. O que é um objeto para a Contabilidade de Custos? Poderíamos apresentar a definição que usamos em nossos livros, mas, já que estamos com a obra de Horngren aberta diante de nós, vamos nos valer de sua definição, que é clara e simples: "é qualquer coisa para a qual se deseja mensurar isoladamente o custo". (2000:330).

Um objeto, para as necessidades da Contabilidade de Custos, é o que queremos que seja, dependendo de nossas necessidades.

"Sistemas de contabilidade gerencial são estruturados para medir e atribuir custos para objetos de custo. Alguns exemplos servem de esclarecimento do

Os clientes (ou usuários) das informações de custos são os gerentes, os diretores e os executivos que têm responsabilidades, objetiva e contábil, por algum setor da organização.

que seja um objeto do custeio. (HANSEN & MOWEN, 2001:62).

Normalmente, os autores e praticantes empregam os seguintes objetos: a empresa, um departamento (operacional ou administrativo), um produto ou uma linha de produtos, um processo, uma atividade, uma encomenda, um serviço (interno ou externo), uma promoção, um programa, uma alternativa, um estudo especial e tantos outros.

Todos sabem que a Contabilidade de Custos faz parte da Contabilidade Gerencial e, portanto, do sistema de informações gerenciais. As informações gerenciais, como a própria expressão quer dar a entender, são destinadas aos gerentes dos diversos níveis administrativos das entidades. Os clientes (ou usuários) das informações de custos são os gerentes, os diretores e os executivos que têm responsabilidades, objetiva e contábil, por algum setor da organização. A responsabilidade objetiva é aquela definida pela missão que se deve desempenhar, registrada no planejamento geral, ou seja, fazer o que lhe foi dado fazer. Por exemplo: o setor de pintura de uma montadora de veículos deve pintar tantos carros quantos estiverem anotados como objetivos diários, mensais ou anuais. A responsabilidade contábil do gerente do setor de pinturas se traduz pelo controle que ele tem que fazer dos recursos que a entidade pôs a sua disposição e necessários para atingir a responsabilidade objetiva. A existência nas entidades dessas duas responsabilidades simultâneas é percepção tão evidente quanto útil.

Para que os gerentes cumpram essas duas responsabilidades, é necessário que recebam informações inteligíveis e oportunas de várias fontes, uma delas sendo a Contabilidade de Custos.

Daí todos se preocuparem com os conceitos básicos que devem ficar claros na mente dos administradores e gerentes. Eles devem se familiarizar bastante com tudo o que os contadores de custos estão fazendo. Somente assim entenderão os relatórios gerenciais de custos.

Todos os desembolsos e todas as obrigações assumidas pelos empresários, em termos monetários, chamam-se 'gastos'. Esses gastos são tratados como 'despesas', imediatamente ou depois que passam por algum tipo de ativo. As despesas, quando alocadas a algum objeto, tomam-se 'custos' desse objeto. Os custos de um objeto podem se tornar custos de outro objeto, segundo a cadeia de valor e, assim por diante, até que sejam comparados com as respectivas receitas, sendo, nesse momento, como estipula a atual e aceita orientação contábil, transformados, de novo, em 'despesas'. Esse fluxo evidente, apresentado pela Contabilidade, está anotado em quase todos os manuais e livros que tratam da Contabilidade de Custos e da Teoria da Contabilidade.

Na tarefa de alocação, surge a necessidade de se distinguir se os custos e as despesas são atribuídos direta ou indiretamente aos objetos do custeio. Como consequência, aparecem as despesas e os custos diretos e indiretos. Cumpre informar que tal caminho, desde os gastos até as despesas finais, passando por despesas intermediárias e custos, embora amplamente aceito, está sempre sujeito a grandes controvérsias. Alguns estudiosos da matéria apresentam caminhos ligeiramente diferentes, conforme se pode verificar nos trabalhos consultados, relacionados na bibliografia exposta ao final deste ensaio. Por exemplo: "Todos os custos de produção, além de materiais diretos e mão-de-obra direta, são reunidos em uma categoria chamada de custos indiretos de fabricação (CIF).

Em uma empresa de manufatura, os CIF são conhecidos como despesas indiretas de fabricação (DIF), gastos gerais de fabricação (GGF) ou gastos gerais de manufatura (GGM)." (HANSEN & MOWEN, 2001:62).

"Esses custos (CIF) são chamados às vezes de despesas indiretas de fábrica ou encargos indiretos de fabricação". (REEVE et alii, 2001:7).

Despesas e custos indiretos, gerais e comuns

Neste momento de nossa exposição, já começa a piscar uma luz vermelha, chamando a nossa atenção. Sentimos que seja necessário explicar, de modo breve, o que são, no nosso entendimento, despesas e custos indiretos, gerais e comuns. Já deixamos, mais ou menos evidente, a conceituação desses termos, quando falamos, acima, de alocação indireta.

Nada melhor do que um exemplo para mostrar o que acontece na Contabilidade de Custos, no tocante ao tema deste ensaio. É o que tentaremos apresentar.

Desculpe o leitor se o exemplo é até simples demais. Nada mais difícil do que achar o equilíbrio em tantas situações da vida. Se for demasiado simples, tornar-se-á ingênuo e bobo. Se for difícil, tornar-se-á complicado, indecifrável, portanto, inútil.

Exemplo simples agindo como ilustração

O Sr. Alcebiades mora com a família, no segundo andar de um prédio próprio. No primeiro andar, a sua esposa e quatro costureiras trabalham em uma confecção que produz, por encomenda, artigos femininos de luxo para lojas de marca. E no térreo, o Sr. Alcebiades administra uma oficina mecânica para ajustes de motores de carros importados. Essa oficina tem três mecânicos especializados. Tanto a confecção como a oficina

dispõem de equipamentos apropriados e de precisão. A manutenção é cara e feita por empresas especializadas.

Como se pode notar, o cenário é de fácil entendimento. No entanto, o cálculo e a contabilização dos custos são tarefas complicadas. Surgem os custos (e as despesas) indiretos, gerais e comuns. Vamos apresentar para o Sr. Alcebiades e sua esposa alguns desses custos (e despesas).

As despesas de manutenção das máquinas e dos equipamentos, as despesas de energia elétrica, as despesas de limpeza, as despesas de impostos, as despesas de água, de telefone, de gás e as despesas com o escritório especializado que cuida da contabilidade e da administração trabalhista e social das duas atividades-fim: a oficina e a confecção. Essas despesas, conforme se pode notar, são despesas gerais, comuns (portanto compartilhadas pelos objetos do custeio) e, naturalmente, consideradas como indiretas, porque serão alocadas aos objetos do custeio por meio dos artifícios denominados de rateios. O Sr. Alcebiades e sua esposa conhecem muito bem essas despesas. Elas são, geralmente, relevantes em termos monetários.

O contador deve explicar para o Sr. Alcebiades e para a esposa por que denomina esses 'gastos' como despesas e não como custos. Aqui neste ensaio já explicamos, para os nossos leitores, os motivos pelos quais adotamos essa conceituação.

Depois de toda a explicação, o Sr. Alcebiades e a esposa, Dona Doralice, uma vez que tomaram conhecimento das despesas comuns, compartilhadas, certamente estão desejando saber como farão para as dividirem entre os vários objetos do custeio. Para os dois empresários, os objetos do custeio são os seguintes: o segundo andar do prédio onde fica a residência da família, o primeiro andar, onde está localizada a confecção, e o térreo onde se encontra a oficina; os dois produtos encomendados e fabricados pela atividade dirigida por Dona Doralice (o costume Di-Or e a saia

Leididi) e as ordens de serviço de um Mercedes-Benz 420 e um Porsche vermelho.

Eles conhecem com certa precisão os custos diretos: os materiais, a mão-de-obra e um ou outro serviço, eventual ou permanente, prestado por terceiros. Esses são considerados como custos diretos.

Ao chegarem a esse ponto, os administradores se perguntam se é realmente necessário fazer a alocação das despesas comuns (gerais e indiretas). Quais as finalidades do rateio? O que acontecerá se não usarem esse artifício? Os resultados serão confiáveis? O resultado da equação custo x benefício será favorável? Temos que ajudá-los a tomar uma decisão nesse sentido.

O que dizem alguns especialistas?

A nosso ver, o rateio dos custos, na maior parte dos aspectos da Contabilidade de Custos, não é um problema inevitável. Os diversos estudiosos, quando se referem aos motivos que levam os contadores e os administradores a tomarem a decisão de proceder à atribuição de custos (e despesas) comuns, gerais, portanto indiretos, aos objetos de custeio, tratam de sublinhar que há, isto sim, uma obrigação, seja essa resultado da legislação tributária e comercial, das diversas regulamentações, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e das Normas Brasileiras de Contabilidade, como também dos conceitos apresentados pela Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A alocação, na sua maioria, é um problema inevitável apenas porque existe uma obrigatoriedade.

A Contabilidade de Custos, um ramo maior da Contabilidade dita gerencial, tem como 'divisa' ou 'afonsismo' o seguinte: "informações de custos diferentes para atender finalidades gerenciais diferentes". Ela dispõe de uma enorme

flexibilidade. Dai vem o poder informacional da Contabilidade de Custos. É o contraditório. Se deve existir uma flexibilização, não há motivo para dizer que há, também, uma inevitabilidade. São idéias um tanto quanto conflitantes.

O que podem ser as exigências (obrigações)? De acordo com o que apresentamos no parágrafo anterior, a Contabilidade de Custos deve atender à legislação tributária, à legislação societária, às regulamentações específicas, aos Princípios Fundamentais e às normas, essas no caso de: 1) preparação de demonstrações contábeis destinadas a interessados externos à entidade; 2) contabilização, diferimento e apropriação dos custos (e despesas) de ativos permanentes que vão trazer benefícios futuros; 3) preparação de relatórios contábeis pelas empresas concessionárias de serviços públicos diante de determinadas regulamentações especiais; 4) fornecedores de obras de grande porte contratadas com os diversos níveis e esferas governamentais e que contenham cláusulas de 'custos mais taxas' que incluem os custos (e as despesas) indiretos e mais uma parcela de lucro; 5) ser 'conveniente' para a entidade apropriar custos (e despesas) indiretos para os departamentos e setores com a finalidade de controlar as ações que podem estar influenciando esses itens de custos.

Aqui cabe uma conceituação, sob a forma de reflexão, infelizmente ligeira. Os custos e as despesas são reflexos de ações dos indivíduos. Se são reflexos de operações, planejamentos e decisões, o rateio desses custos e despesas deve servir para que os responsáveis façam o controle de suas ações no sentido de diminuir os custos, mesmo que sejam provenientes de atribuições; algumas organizações 'acreditam' que, se a Contabilidade de Custos proceder ao rateio de custos para unidades descentralizadas, provavelmente as gerências dessas unidades tudo farão para obter lucros que cubram esses rateios.

Notem que enfatizamos os termos 'conveniente' e 'acreditam' para subli-



nhar o fato de que, em tais situações, não há obrigatoriedade. Como, também, em alguns dos casos citados, na verdade, embora possa parecer, não há uma 'inevitabilidade'. Tudo vai depender de julgamento e de acordo entre as partes.

Existem casos em que parece ser inevitável a alocação de custos. São os casos da alocação de custos nos processos, geralmente labris, em que existem coprodutos e subprodutos. Trata-se, porém, de custos relacionados ao consumo de recursos diretos. A inevitabilidade é consequência da falta de outro meio que possa ser empregado para a determinação dos custos dos objetos de custeio nesse tipo de operação peculiar. O que o administrador pode questionar é se vale a pena determinar os custos da produção conjunta desse modo, ou seja, utilizando rateios carregados de procedimentos artificiais.

Horngren et alii (2000:330) oferecem ensinamentos úteis nessa questão. Entre esses ensinamentos, eles mostram os objetivos da alocação de custos.

Um dos motivos mais contundentes é o montante atual dos custos (e das despesas) comuns, gerais e indiretos. A proporção desses custos em face dos custos diretos é cada vez maior à medida que a tecnologia de produção e de admi-

nistração aumenta. Antes de surgirem cenários com essas características, a proporção do montante dos custos considerados como indiretos, numa indústria, era em média de 1/3 do custo total de produção. Hoje esses custos ocupam uma proporção de quase 70% do custo total de produção. Desse modo, pode-se falar até em inevitabilidade da sua alocação.

Essas proporções são o resultado de nossa sensibilidade diante não só de nossa experiência como também do muito que temos lido a respeito do assunto. Nas obras de George S. Guerra Leone (2000), geralmente os comentários sobre as proporções tradicionais apresentam-nos como sendo de 1/3 do total do custo de produção.

Para Horngren et alii (2000:330), os motivos que levam os administradores e os contadores a admitirem o emprego de rateios são os seguintes: 1) fornecer informações para certas decisões econômicas; 2) motivar administradores e empregados; 3) justificar custos ou calcular reembolsos; e 4) mensurar o lucro para atendimento das exigências legais dos relatórios destinados ao público externo. Os citados autores ainda mostram os "critérios para orientação das decisões de alocação de custos" que são, na verdade, os fundamentos teóricos das

alocações. São os seguintes: 1) causa e efeito (para nós, aparentam estar de acordo com o que o Prof. Olívio Koliver, em suas aulas e sêminas, ensina: o 'princípio da causalção'); 2) vantagens obtidas (no caso em que podem ser identificadas as vantagens recebidas pelo emprego de consumos gerais e indiretos); 3) imparcialidade ou equidade (no caso de contratos com o governo); e 4) capacidade de absorção (aqueles objetos que terão uma capacidade maior para absorver os custos recebidos por meio de alocações indiretas).

Alocação de custos indiretos - exemplo simples

Por definição, custos comuns a dois ou mais objetos provavelmente serão rateados aos objetos de forma mais ou menos arbitrária.

Vejamus uma história muito simples, mas que realmente aconteceu. Certa feita, o Prof. Xenofontes da Silva, da Universidade do Brasil, foi convidado pelo seu amigo Prof. Ferdinando Smith, na época diretor da Faculdade de Economia em Leopoldinópolis, para fazer uma palestra sobre algum ponto controverso da Economia. Foi num sábado, pela manhã. Após a palestra o diretor convidou o palestrante e amigo para almoçar numa grande churrasqueira no centro da pequena cidade. É bom lembrar que o Prof. Ferdinando pesava uns 140kg. Esse dado é importante para o entendimento da história, pois o diretor comia igual a um abade 'bem-nutrido', personagem frequente nas obras de ficção. O professor convidado, que pesava uns 70 kg, comia 'bem', mas moderadamente. A conta da refeição chegou, assustadora: 132 unidades monetárias. Não podemos precisar a moeda da época, talvez cruzeiros novos, cruzeiros velhos ou cruzados novos ou velhos. Não importa. O que importa é que foi uma 'nota preta', como diziam os mais jovens. O diretor da faculdade, com a maior 'cara-de-pau', resolveu: "Vamos dividir a conta por dois".

É claro que o visitante não aceitou o 'rateio'. Discussão pra cá, discussão pra lá (num alto nível acadêmico) chegaram os dois comensais a um resultado: "o rateio seria feito com base no peso de cada um". Assim foi feito. O Prof. Xenofontes pagou 44 unidades e o Prof. Ferdinando pagou 88 unidades. Os dois ficaram satisfeitos com a matemática. Perguntamos: foi acertada a escolha de tal base de rateio? Em princípio, sim. Mas, se levarmos em conta que o Prof. Xenofontes comeu 'coisa fina e cara', bebeu um vinho francês importado e se serviu de uma boa sobremesa, nos parece que a divisão não foi justa para o Prof. Ferdinando, apesar de matematicamente certa. Uma solução melhor poderia ser alcançada, embora ainda não se chegasse a um resultado exato. Mas levaria tempo e muito trabalho. Por exemplo: quantos copos de vinho um e outro tomaram? Seria preciso que alguém estivesse acompanhando todo o desenrolar do almoço, para ir computando todos os detalhes dos vários consumos. Pior, os dois comensais deveriam acreditar nesses cálculos e estar de acordo com eles. É assim mesmo que os contadores, em conjunto com os administradores, fazem nas entidades quando desejam detalhar toda essa proporcionalidade para alocar custos comuns, gerais e indiretos (despesas, também). Só há um pormenor de que não podemos nos esquecer: nas entidades, as operações são muito mais complicadas do que um simples almoço de dois amigos e devem conter dezenas de variáveis, dezenas de unidades de medida e um sistema de pontuação, acompanhamento e controle funcionando bem e muito bem-administrado.

A alocação e o critério do custo por absorção

Falemos sobre o mistério: por que os adeptos e divulgadores do custeio ABC afirmam freqüentemente que "é melhor usar o custeio ABC em lugar do custeio por absorção"? Afirmações como essa

escapam solenemente de nosso entendimento. Só há uma explicação plausível, a nosso ver.

Todos nós sabemos que os contadores de custos sempre desejaram alcançar alguma coisa, até certo ponto, inatingível. Nós, desde que começamos a trabalhar em custos, sempre procuramos tornar diretos todos os usos e consumos de recursos, isto é, fazer com que todos os recursos pudessem ser diretamente aplicáveis aos seus portadores. É 'a sopa no mel', como se diz na gíria. Se isso acontecesse, teríamos resolvido a maior parte dos problemas da Contabilidade de Custos.

Os divulgadores do ABC, nesse aspecto, julgam que o critério, desenterrado provavelmente, proposto por Robert S. Kaplan e Robin Cooper, já realizou esse sonho acalentado há dezenas de anos pelos contadores.

Embora o critério idealizado seja um inteligente procedimento, quando usa a identificação dos recursos para as atividades e a identificação das atividades para os produtos (ou qualquer dos objetos do custeio), mesmo assim se usa a alocação indireta.

Tirante o recurso 'material direto' e, em alguns casos, o recurso 'mão-de-obra direta', tornar direto o consumo de outros recursos só se alcança com muito trabalho.

Vejamos o caso simples da mão-de-obra denominada direta. Os operários, durante o dia, podem trabalhar apenas na fabricação de um único tipo de produto. Nesse caso, de muito agrado pelos contadores de custos, os custos de mão-de-obra do dia serão diretos. Mas nem sempre é essa a organização do setor. Durante o dia, os operários podem trabalhar em diferentes produtos ou serviços. Como registrar essa movimentação para que os custos de mão-de-obra sejam considerados diretos, sem rateios ou estimativas? A diretibilidade pode ser alcançada, mas somente com o emprego de recursos muito caros. A equação custo x benefício pode chegar a um resultado insatisfatório.

O oposto ao critério do custeio por absorção

Em 1930, o estudioso norte-americano Jonathan N. Harris, já citado, publicou um artigo apresentando as vantagens do custeamento direto ou variável. Esse critério de custeamento está baseado no fato de que os custos dos objetos de custeio devem ser determinados somente com a aplicação dos custos diretos ao objeto e que também fossem variáveis em relação a alguma variável que tivesse forte influência nas modificações dos totais desses custos. Seria uma forma mais limpa de demonstrar os custos para auxiliar a gerência nas funções de planejamento e de tomada de muitas decisões de curto prazo. Tal critério foi amplamente discutido e analisado durante quase 50 anos. Os custos fixos e indiretos não seriam absorvidos pelos custos dos objetos que estavam sendo custeados. Ainda hoje, o critério do custeio direto ou variável ainda está presente nas mais influentes obras de Contabilidade Gerencial e de Custos, apesar de não ser aceito pelos principais clientes da Contabilidade, como o governo e os administradores, bem como pelos próprios contadores. Tal critério só é admitido para as finalidades gerenciais internas. Um critério que faz surgir um poderoso indicador que é a 'contribuição marginal' é sempre utilizado internamente. Nós somos adeptos do critério do custeio direto ou variável. O custeio direto ou variável, que, podemos dizer, literalmente, ser o 'antônimo' do critério do custeio por absorção, que adota o procedimento básico de incluir nos custos dos objetos, por meio de rateios, as despesas e os custos indiretos e fixos.

O custo é reflexo

Uma das evidências da natureza dos custos (e das despesas) está no fato de que eles são reflexos de ações, operações e decisões dos níveis gerenciais. Os custos e as despesas se comportam de

É claro que o visitante não aceitou o 'rateio'. Discussão pra cá, discussão pra lá (num alto nível acadêmico) chegaram os dois comensais a um resultado: "o rateio seria feito com base no peso de cada um". Assim foi feito. O Prof. Xenofontes pagou 44 unidades e o Prof. Ferdinando pagou 88 unidades. Os dois ficaram satisfeitos com a matemática. Perguntamos: foi acertada a escolha de tal base de rateio? Em princípio, sim. Mas, se levarmos em conta que o Prof. Xenofontes comeu 'coisa fina e cara', bebeu um vinho francês importado e se serviu de uma boa sobremesa, nos parece que a divisão não foi justa para o Prof. Ferdinando, apesar de matematicamente certa. Uma solução melhor poderia ser alcançada, embora ainda não se chegasse a um resultado exato. Mas levaria tempo e muito trabalho. Por exemplo: quantos copos de vinho um e outro tomaram? Seria preciso que alguém estivesse acompanhando todo o desenrolar do almoço, para ir computando todos os detalhes dos vários consumos. Pior, os dois comensais deveriam acreditar nesses cálculos e estar de acordo com eles. É assim mesmo que os contadores, em conjunto com os administradores, fazem nas entidades quando desejam detalhar toda essa proporcionalidade para alocar custos comuns, gerais e indiretos (despesas, também). Só há um pormenor de que não podemos nos esquecer: nas entidades, as operações são muito mais complicadas do que um simples almoço de dois amigos e devem conter dezenas de variáveis, dezenas de unidades de medida e um sistema de pontuação, acompanhamento e controle funcionando bem e muito bem-administrado.

A alocação e o critério do custo por absorção

Falemos sobre o mistério: por que os adeptos e divulgadores do custeio ABC afirmam freqüentemente que "é melhor usar o custeio ABC em lugar do custeio por absorção"? Afirmações como essa

escapam solenemente de nosso entendimento. Só há uma explicação plausível, a nosso ver.

Todos nós sabemos que os contadores de custos sempre desejaram alcançar alguma coisa, até certo ponto, inatingível. Nós, desde que começamos a trabalhar em custos, sempre procuramos tornar diretos todos os usos e consumos de recursos, isto é, fazer com que todos os recursos pudessem ser diretamente aplicáveis aos seus portadores. É 'a sopa no mel', como se diz na gíria. Se isso acontecesse, teríamos resolvido a maior parte dos problemas da Contabilidade de Custos.

Os divulgadores do ABC, nesse aspecto, julgam que o critério, desenterrado provavelmente, proposto por Robert S. Kaplan e Robin Cooper, já realizou esse sonho acalentado há dezenas de anos pelos contadores.

Embora o critério idealizado seja um inteligente procedimento, quando usa a identificação dos recursos para as atividades e a identificação das atividades para os produtos (ou qualquer dos objetos do custeio), mesmo assim se usa a alocação indireta.

Tirante o recurso 'material direto' e, em alguns casos, o recurso 'mão-de-obra direta', tornar direto o consumo de outros recursos só se alcança com muito trabalho.

Vejamos o caso simples da mão-de-obra denominada direta. Os operários, durante o dia, podem trabalhar apenas na fabricação de um único tipo de produto. Nesse caso, de muito agrado pelos contadores de custos, os custos de mão-de-obra do dia serão diretos. Mas nem sempre é essa a organização do setor. Durante o dia, os operários podem trabalhar em diferentes produtos ou serviços. Como registrar essa movimentação para que os custos de mão-de-obra sejam considerados diretos, sem rateios ou estimações? A diretibilidade pode ser alcançada, mas somente com o emprego de recursos muito caros. A equação custo x benefício pode chegar a um resultado insatisfatório.

O oposto ao critério do custeio por absorção

Em 1930, o estudioso norte-americano Jonathan N. Harris, já citado, publicou um artigo apresentando as vantagens do custeamento direto ou variável. Esse critério de custeamento está baseado no fato de que os custos dos objetos de custeio devem ser determinados somente com a aplicação dos custos diretos ao objeto e que também fossem variáveis em relação a alguma variável que tivesse forte influência nas modificações dos totais desses custos. Seria uma forma mais limpa de demonstrar os custos para auxiliar a gerência nas funções de planejamento e de tomada de muitas decisões de curto prazo. Tal critério foi amplamente discutido e analisado durante quase 50 anos. Os custos fixos e indiretos não seriam absorvidos pelos custos dos objetos que estavam sendo custeados. Ainda hoje, o critério do custeio direto ou variável ainda está presente nas mais influentes obras de Contabilidade Gerencial e de Custos, apesar de não ser aceito pelos principais clientes da Contabilidade, como o governo e os administradores, bem como pelos próprios contadores. Tal critério só é admitido para as finalidades gerenciais internas. Um critério que faz surgir um poderoso indicador que é a 'contribuição marginal' é sempre utilizado internamente. Nós somos adeptos do critério do custeio direto ou variável. O custeio direto ou variável, que, podemos dizer, literalmente, ser o 'antônimo' do critério do custeio por absorção, que adota o procedimento básico de incluir nos custos dos objetos, por meio de rateios, as despesas e os custos indiretos e fixos.

O custo é reflexo

Uma das evidências da natureza dos custos (e das despesas) está no fato de que eles são reflexos de ações, operações e decisões dos níveis gerenciais. Os custos e as despesas se comportam de

modo a observar sempre o resultado do que fazem os administradores. Os custos e as despesas não surgem do nada. É preciso que algum administrador tome uma decisão, realize alguma operação ou uma transação para que apareçam os custos e as despesas. Mais uma vez, surge a figura do dueto apresentada anteriormente, em destaque, neste ensaio. As ações e decisões gerenciais devem ser medidas por alguns critérios quantitativos. São medições que chamamos de 'fatores governantes' e muitos denominam atualmente 'direcionadores' de recursos e de atividades. O trabalho do contador de custos é descobrir, por meio de instrumentos estatísticos, quais são os fatores que causam reflexos nos custos de qualquer objeto que tenha sido parte de alguma operação, transação ou decisão tomada pelos administradores da entidade. Muitas obras de custos e de Contabilidade Gerencial incluem capítulos que estudam os comportamentos dos custos diante de fatores ou variáveis relacionados às atividades. No que se refere a essa investigação importante, entra o conhecimento básico que os contadores devem possuir acerca dos instrumentos matemáticos e estatísticos e dos meios da informática que sejam necessários para fazer suas aplicações a alguns dos mais relevantes problemas apresentados pelas operações e que podem ser solucionados pela Contabilidade de Custos. A grande maioria das obras sobre custos inclui capítulos em que se estudam as vantagens e as desvantagens do critério do custeio direto ou variável. E apresentam interessantes problemas práticos do emprego desse critério por parte de contadores e de administradores.

Conclusões

Já podemos concluir voltando ao objetivo proposto neste ensaio. A alocação (apropriação ou atribuição) dos custos indiretos (como, também, das despesas indiretas), é evitável, quando os contadores produzem e os administradores utilizam, em conjunto, informa-

ções de custos para finalidades específicas internas e gerenciais. A inevitabilidade só está presente em algumas imposições legais, nas próprias resoluções dos órgãos que regulam ou instruem os trabalhos dos contadores, em regulamentos específicos, como nos casos de determinação dos custos de trabalhos de grande envergadura que fazem parte dos contratos de empreitada, onde uma das cláusulas é 'custo + lucro', e em outras oportunidades. Aqui, sim, existe uma obrigatoriedade, mas não inevitabilidade.

É claro que consideramos que a alocação dos custos indiretos é a fundamentação do custeio por absorção. Não há como escapar dessa consideração. Portanto, podemos citar uma autoridade no assunto. Maher (2001:375) destaca as seguintes vantagens do custeio por absorção. a) "A vantagem mais óbvia do custeio por absorção é que ele atende às exigências do *Financial Accounting Standards Board (FASB)* e da legislação tributária". Quando ele se refere à legislação tributária, está considerando principalmente a lei do Imposto de Renda. Essa é a 'mais óbvia vantagem'. Existem outras, no entanto. Michael Maher revela que os proponentes do custeio por absorção "reconhecem a importância dos custos fixos de produção e defendem que todos os custos de produção representam custos do produto"; b) os adeptos do custeio por absorção (nunca se esqueçam de que esse critério advoga a alocação dos custos indiretos, sejam variáveis ou fixos, não importa) argumentam que o custeio variável (o outro critério) penaliza companhias que aumentam seus estoques, prevendo aumento de demanda por seus produtos"; c) uma outra vantagem do custeio por absorção é que sua implantação pode ser mais barata, porque ela não exige a separação dos custos de produção em fixos e variáveis. Nós estamos trazendo esses argumentos exatamente porque é um livro editado nos Estados Unidos em 1997, preparado por um professor norte-americano e que foi lido e relido por mais de setenta outros professores de várias uni-

versidades que apresentaram suas sugestões. Consideramos também essas argumentações e outras que citamos de outros autores, inclusive as feitas por Charles T. Horngren, cujas obras temos apreciado muito desde que um de nós esteve na USC, participando de um MBA, porque as conhecemos já na primeira edição, de 1965, de seu livro 'Uma introdução à Contabilidade Gerencial'. Mesmo assim, criamos a ideia de que, quando se trata de custos (e despesas) indiretos, a alocação não é inevitável. Citamos finalmente, Michael Maher (2001:376), porque estamos de acordo: "Como em muitas outras situações de escolha entre métodos contábeis alternativos, os custos e os benefícios de cada método é que ditam o melhor curso de ação, em situações específicas".



George Sebastião Guerra Leone – Fundação Visconde de Cairu e Unigranrio. Contador e administrador, Mestre em Administração de Empresas e Doutor em Contabilidade, pela UFRR.



Rodrigo José Guerra Leone, Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC-Rio). Matemático, Mestre em Matemática, Doutor em Sistemas e Otimização, pela COPE / UFRR.

REFERÊNCIAS

- CLAY, J.M. *Studies in the economics of overhead costs*. University of Chicago Press, 1921.
- HANSEN, DON R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*, 1. ed. São Paulo: Rowena-Thomson Learning, 2001.
- HARRIS, I. *What did we earn last month*. NACA Bulletin, 1934.
- HORNGREN, Charles T. et al. *Contabilidade de Custos*, 9. ed., Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *How cost accounting distorts product's cost*. *Management Accounting*, n.º 69, abr. 1988.
- LEONE, George S. Guerra; LEONE, Rodrigo J. Guerra. *Dicionário de Custos*. Editora Atlas, 2004.
- LEONE, George S. Guerra. *Custos - Planejamento, implantação e controle*, 1. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- MAHER, M. *Contabilidade de Custos: o mundo aberto e Administração*. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- MARTING, E. *Contabilidade de Custos*, 8. edição, São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- REBE, M.; WARREN, C. e FESS, P. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo - Rowena-Thomson Learning, 2001.