



# A Ausência da Taxionomia na Contabilidade de Custos: Uma Proposta de Estudo

## 1. INTRODUÇÃO

Os componentes de um sistema de comunicação são: emissor, receptor, meio, mensagem e código. Para que a mensagem transmitida pelo emissor possa ser compreendida pelo receptor é importante que os dois tenham perfeito conhecimento do código utilizado. ANTHONY (1980, p. 20) nos mostra que

*A informação que é comunicada consiste em dados contábeis e não contábeis, gerados dentro da organização e dados sobre o que está acontecendo em ambiente externo à organização. Esta informação mantém gerentes informados e ajuda assegurar que o trabalho feito pelos distintos centros de responsabilidade está coordenado.*

A literatura de custo, por sua vez, apresenta vários termos e temas como, custeio baseado em atividades (ABC), custeio por contribuição, custeio funcional, dentre outros, como se denotassem o mesmo sentido. Outras vezes, um mesmo conceito é apresentado por termos diferentes. O uso não-padronizado da terminologia e temas, muitas das vezes acaba confundido o leitor ou estudante.

Dentro da literatura sobre a contabilidade de custos, nota-se a grande preocupação em se definir corretamente alguns termos como: gasto, custo, despesa, investimento, perda. Entretanto, ao discorrer sobre as diversas facetas de um sistema de informação de custos, percebe-se a perda do rigor científico e da padronização da terminologia.

MARTINS (1998, p. 41) afirma que "Custeio significa método de apropriação de custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Direto, Custeio Padrão, ABC, etc."

LEONE (2000a, p. 190), custeio por absorção e custeio direto ou variável são critérios de custeio, e o ABC é um dos critérios de análise de custos.

Assim, para o primeiro autor os termos fazem parte da mesma classe, já para Leone existe uma clara separação entre as classes.

□ José Carlos Sardinha  
 □□ Artur Olavo Ferreira  
 □□□ Heber Luiz de Souza

□ Coordenador de Área da FGV Management. Doutor e Mestre em Ciência em Administração de Empresas pela University of Southern Califórnia.  
 □□ Mestrando em Ciências Contábeis na UERJ  
 □□□ Mestrando em Ciências Contábeis na UERJ

Em outro ponto da literatura de custos podemos destacar: MARTINS (1998, p. 157) afirma que "Existem dois fatores que determinam o tipo de custeio, se por Ordem ou por Processo (Contínuo)" (grifo nosso).

LEONE (2000a, p. 190) considera como possibilidades de sistemas de acumulação de custos por Ordem de Produção, por Processo ou pela Responsabilidade.

IUDÍCIBUS (1998, p. 114) aponta que "As técnicas de custeio 'por processo' são utilizadas quando existe, (...) ao contrário do que ocorre com produção sob encomenda." (grifo nosso).

Em LEONE (2000b, p. 147) encontramos que "Para a finalidade de determinar o custo, a Contabilidade utiliza dois sistemas básicos de custeamento de produtos ou serviços: o custeamento por ordem de produção e o custeamento por processo." (grifo nosso).

Como podemos perceber, os autores encontram-se tratando do mesmo fato prático<sup>1</sup>, não obstante, utilizam-se de terminologias, bem como classificações distintas.

Tal constatação sugere a necessidade um quadro de referência que permita aos estudiosos alcançarem uma univocidade de linguagem, de tal forma que a cada definição, conceito método, etc. corresponda um único elemento. O objetivo deste artigo é, além de enfatizar tal necessidade, mostrar que a construção de tal quadro de referência implica a utilização do processo taxionômico.

<sup>1</sup> No nosso entender, a acumulação de custos ao objeto de custo.

## 2. A TAXIONOMIA

O termo taxionomia - do grego táxis: "ordenação"; nómos: "regra ou lei"; ía: "qualidade ou propriedade", significando, portanto, sistemática ou ciência da classificação - surgiu no séc. XIX. Introduziu-o na ciência o botânico A. P. de CANDOLLE (1819), que lhe dedicou a primeira parte de sua *Théorie élémentaire de la botanique*. Na atualidade a taxionomia deixou de ser um sistema de classificação especialmente de animais e plantas, levando em conta suas relações naturais, para ser aplicado também a outras disciplinas.

A taxionomia relaciona-se, principalmente, com o diagnóstico e a constatação da realidade mediante a observação dos objetos e fenômenos, preocupando-se menos com a explicação teórica. Ocupa-se, pois, mais com a descrição do que com a explicação. Um exemplo clássico é sem dúvida a progressão definicional taxionômica de M. Weber, que parte da definição de relação social para desembocar em definições de termos mais complexos, tais como os de organização, Estado, etc. Segundo ZETTERHERG (1968, p. 29)

*O desenvolvimento de definições de tipo descritivo é o que se chama taxionomia. Seu objetivo é obter um esquema ordenado para a classificação e a descrição de qualquer fenômeno. Pode-se, assim, afirmar que a taxionomia é um método ou sistemática de classificação.*

Do ponto de vista da lógica, a taxionomia refere-se ao modo como deverão ser dispostos os objetos ou fatos. Em sentido estrito, é aquela parte da ciência que proporciona as leis de classificação dos objetos naturais. Deste modo, pode-se dizer que a taxionomia ocorre em todas as ciências, já que sempre se fazem necessários a classificação e o agrupamento dos conhecimentos segundo certos princípios. A taxionomia nas ciências experimentais corresponde ao primeiro momento de sua elaboração; naquelas que têm por objeto a formação de tipos, a investigação taxionômica é o momento essencial.

A elaboração de um esquema taxionômico para determinada disciplina demanda a compreensão mais detalhada do processo de classificação, necessário a elaboração de tal esquema. Os parágrafos seguintes tratam, de modo resumido, desse processo de classificação.

### 2.1 Processo de classificação

VIEGAS(1999, p. 101) invoca o método de Descartes<sup>2</sup>, para estudar um objeto, investigar um assunto ou redigir um trabalho, alertando que em epistemologia esse processo é feito pela classificação.

O autor conceitua classificação como "... separação de seres, objetos, conceitos ou números em subconjuntos em que todos os elementos possuam uma ou várias características comuns." Acrescenta que para os lógicos é "ordenar os seres segundo suas semelhanças e diferenças em certo número de grupos metodicamente dispostos".

Para RUNES, apud VIEGAS(1999, p. 101), a classificação é o "processo de agrupar objetos em classes com base na descoberta de propriedades comuns; processo de agrupar espécies

em gêneros e esses em outros mais amplos e assim sucessivamente até o *summum genus*".

Segundo CUVILLIER (1961, p. 23), a cada subconjunto resultante da classificação dá-se o nome da classe, o que para COPI (1978, p. 128) é "uma coleção de entidades que têm alguma propriedade comum". A conjugação desses grupos metodicamente dispostos permite criar uma tipologia da classificação.

As classes podem ser hierarquizadas ou não hierarquizadas, e os critérios de determinação dos conjuntos podem ser únicos e múltiplos. Conjugando essas duas dicotomias, obtém-se a tipologia da classificação, conforme abaixo indicado:

Quadro 1 - Tipologia da classificação por Critérios e Classes

Critérios	Classes	
	Não Hierarquizadas	Hierarquizadas
Único	Divisão	Ordenação
Múltiplo	Tipologia	Classificação sistemática

Fonte: VIEGAS (1999, p. 102)

De acordo com um critério único, a classificação pode ser feita por divisão (não-hierarquizada), ou por ordenação (hierarquizada). Segundo a divisão temos que o todo é o somatório das partes, sendo que as partes (classes) são disjuntas, ou seja, não há interseção entre as mesmas. A Química oferece um exemplo desse tipo de classificação em relação aos compostos inorgânicos, que, conforme suas características, pertencem a uma das classes: ácidos, bases, sais ou óxidos.

Ainda sob um critério único, entretanto de forma hierarquizada, tem-se a forma de classificação por ordenação, que utiliza-se da regra da enumeração: "Fazer recenseamentos tão frequentes e tão completos que se fique certo nada ter omitido." (VIEGAS, 1999, p. 104). Na ordenação está intrínseca uma relação hierárquica entre os membros de cada classe, podendo ser citado como exemplo a tabela periódica de elementos, que classifica-os de acordo com seu número atômico.

No caso de critérios múltiplos, a classificação pode se dar por tipologia (não-hierarquizada) ou, hierarquizadamente, por classificação sistemática. No caso da tipologia emprega-se mais de um critério para dividir o todo em classes não hierarquizadas. Como exemplo, podemos citar a classificação utilizada pela matemática para os quadriláteros, que, baseando-se nos critérios da igualdade dos lados e dos tipos de ângulos, permite a identificação de paralelogramos, retângulos, quadrados e losangos.

No caso da classificação sistemática, existe uma relação de classes mais específicas estarem contidas em classes mais genéricas. Como exemplo, pode-se citar, entre outros, o agrupamento das contas contábeis em Ativo e Passivo e suas contas analíticas. Especificando o Ativo, ter o Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente. Detalhando-se um pouco mais o Circulante encontra-se a conta Disponível, Clientes, Estoques, etc.

Sintetizam-se, no quadro abaixo, os exemplos de cada tipo de classificação.

<sup>2</sup> "Decompor cada uma das dificuldades em tantas partes quantas possíveis e necessárias para melhor compreendê-la"

**Quadro 2 – Exemplos de Tipologia da classificação por Critérios e Classes**

Critérios	Classes	
	Não Hierarquizadas	Hierarquizadas
Único	Compostos Inorgânicos (ácidos, bases, sais, óxidos)	Tabela Periódica (por número atômico)
Múltiplo	Paralelogramos (Retângulo, Quadrado, Losango)	Plano de Contas (Ativo, Circulante, Disponível)

Fonte: Elaboração Própria

Vale observar que a adoção deste ou daquele esquema alternativo de classificação não constitui algo que possa ser considerado verdadeiro ou falso. Os objetos podem ser descritos de diferentes maneiras, segundo os vários pontos de vista. O esquema de classificação adotado depende da finalidade ou interesse de quem classifica. Por exemplo, os livros seriam classificados diferentemente por um bibliotecário, um encadernador ou um bibliófilo. O bibliotecário classificá-los-ia de acordo com o seu conteúdo ou tema, o encadernador, segundo seu tipo de encadernação, e o bibliófilo de acordo com sua data de impressão, ou talvez sua relativa raridade. (COPI, 1978, p. 415).

### 2.2 Objetivo da classificação

O motivo teórico ou científico para classificar objetos é o desejo de aumentar o conhecimento que temos a respeito dos mesmos. O maior conhecimento das coisas significa uma compreensão mais profunda das suas propriedades, de suas semelhanças e diferenças e de suas relações mútuas.

Geralmente, a classificação reveste-se de maior importância nas fases iniciais ou menos desenvolvidas de uma ciência. Mas sua importância não irá necessariamente diminuir com o progresso dessa ciência. Por exemplo, o esquema de classificação padronizado dos elementos que compõem a Tabela de Mendeleeff ainda constitui um instrumento importante para o investigador, numa ciência relativamente avançada como é a Química.

Vale ressaltar, ainda, que qualquer decisão relativa a adoção de determinado esquema de classificação já é, por si mesma, uma hipótese que investigações subsequentes podem levar-nos a rejeitar. Se as investigações posteriores revelarem que outras características são mais importantes, isto é, que envolvem um maior número de leis causais e hipóteses explicativas, é razoável esperar-se que o esquema anterior de classificação seja abandonado em favor de um mais recente, baseado nas características mais importantes.

## 3. A TAXIONOMIA E A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Diferentemente do que acontece no senso comum, a linguagem do conhecimento científico utiliza enunciados e conceitos bem específicos e determinados. VIEGAS (1999, p. 87), ao tratar da univocidade da teoria científica, ressalta que

*A imprecisão terminológica, a inexatidão das definições, a utilização freqüente de termos analógicos e – por que não? – o descuido da expressão gramatical não*

*só enfraquecem a teoria como dão azo a interpretações errôneas, fontes de discussões estéreis e improfícuas, que prejudicam e atrasam a construção da ciência.*

Apesar da preocupação com a uniformidade no entendimento dos conceitos ligados à Contabilidade de Custos ser compartilhada por diversos autores, nacionais e estrangeiros, entre eles: Hendriksen, Horngren, Iudícibus, Leone e Martins, não existe uma padronização na apresentação do material didático, como será comentado nas seções abaixo.

### 3.1 A falta de uniformidade

Quanto à uniformidade dos termos utilizados temos:

HENDRIKSEN (1999, p. 289) ressalta que “a classificação é necessária para o estudo e a comunicação de informações relevantes em todas as ciências físicas e sociais. A contabilidade não constitui exceção.” Como exemplo, na área de Contabilidade Financeira, cita que os recursos e compromissos de uma entidade devem ter uma classificação adequada de forma permitir a apresentação de informações contábeis que possam ser compreendidas pelos usuários de demonstrações financeiras em processos decisórios.

HORNGREN (1986, p. 49) diz que

*Vários termos têm sentidos bem específicos em Contabilidade. (...) Toda empresa desenvolve sua própria extensa e distinta linguagem contábil. Daí porque se evita confusão e se poupa tempo sempre que se descobre o sentido exato de qualquer jargão estranho que encontre pela frente.*

O autor cita como exemplo que o termo custo das mercadorias vendidas é inapropriado, pois na verdade é um custo expirado, ou seja, uma despesa, “... tão despesa quanto a comissão de vendedores.” Todavia, o autor utiliza o termo Custos Indiretos de Fabricação, enquanto que o LEONE utiliza o termo Despesas Indiretas de Fabricação (LEONE, 2000b, p. 25)

IUDÍCIBUS (1998, p. 114), ao discorrer sobre a utilização correta do termo custo, afirma que “... o sentido original da palavra custo, aplicada à contabilidade, refere-se claramente à fase em que os fatores de produção são retirados de estoque e adicionados ao processo produtivo”. Acrescenta que “No sentido gerencial, entretanto, ‘custo’ pode ter outra conotação, tais como a receita da alternativa desprezada (custo de oportunidade).” Essa definição do autor pode ser contraditória ao setor de serviços, quando emprega o método de Ordem de Serviço na determinação do custo do serviço.

LEONE (2000a, p. 46) destaca: o importante para o contador de custos é ter certeza que ele e os usuários das informações por ele prestada usem os mesmos termos com a mesma significação. Segundo o autor

*Os termos custos, despesas, gastos e perdas são empregados, com alguma freqüência, como se fossem sinônimos, sobretudo quanto aos três primeiros. (...) De qualquer modo, é bom que nós nos esforcemos para tratarmos nossa nomenclatura com mais apuro, até para que os usuários passem a ter melhor compreensão de nossos relatórios*

Apesar da preocupação demonstrada, o autor, quando define Custo de Transformação, usa indistintamente os termos despesa e custo, quando na composição daquele valor cresce o valor da Despesa Indireta de Fabricação. (LEONE, 2000b, p. 25)

HORNGREN (1986, p. 391), de modo análogo, explica que "... as despesas indiretas de fabricação fixas são calculadas em termos de unidades e são absorvidas como custo do produto", empregando indistintamente, como se constata, os termos despesa e custos.

MARTINS (1998, p. 24) ao abordar a questão da terminologia observa que "o que comumente se denomina de mero problema de terminologia talvez fosse melhor tratado como magno problema de terminologia". Por isso, dedica o 2º capítulo de seu livro para explanar sobre os termos e expressões de que fará uso nas definições e conceitos que serão empregados nos capítulos seguintes da obra "Sem que tenhamos nenhuma pretensão de resolver o impasse ou de conseguir generalizar a terminologia de Custos." Ou seja, existe o reconhecimento do problema e, para possibilitar o entendimento do conteúdo de sua obra, o autor elenca um conjunto de termos, definições e conceitos para uso no seu livro. Tal procedimento também é praticado por outros autores da área.

Outro fator a adicionar a confusão para leitor de custos é a exposição desse material numa forma não-padronizada.

### 3.2 Forma de apresentação dos sistemas de custeios na literatura de Contabilidade de Custos

Uma rápida análise dos sumários de alguns dos mais conhecidos livros da área mostrará que a ordem de apresentação e conteúdo dos temas apresentados são bem distintos. Ao se descrever, por exemplo, os sistemas de custeio Variável, por Absorção, ABC, Ordem de Serviço, por Processo, Produtos Conjuntos, etc., não se distinguem ou se classificam tais sistemas por categorias destinadas a agrupar sistemas com características comuns. A apresentação do método de custeio ABC serve como ilustração do fato mencionado.

MARTINS (1998), no capítulo 8, aborda o método ABC dentro do processo de alocação dos custos indiretos, comparando o processo de atribuição dos Custos Indiretos de Fabricação em três diferentes situações: (a) sem departamentalização, (b) com departamentalização e (c) com adoção do método ABC. No capítulo 24 o autor ressalta o uso, compatível e desejável, do ABC com o custeio variável.

LEONE (2000 a), no capítulo 7, considera o ABC como um critério de análise, enfatizando o aspecto gerencial do método.

HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000), capítulos 4 e 5, inserem a apresentação do ABC no capítulo que trata de sistemas de custeio (por Ordem e por Processo).

GARRISON e NORREN (2001), em seu capítulo 8, apresentam o ABC como um método de custeio do produto distinto do custeio por Absorção e do Custeio Variável, sendo abordado como ferramenta de auxílio à tomada de decisão.

Um aspecto comum nas obras sobre contabilidade de custos é a existência de um capítulo destinado a apresentação dos termos, conceitos e definições que, o autor em particular fará uso nos decorrer dos demais capítulos. Esses termos, conceitos e definições, observados nas diferentes abordagens acima destacadas, embora não impliquem conflitos, não representam nem permitem uma tentativa de esgotamento das diversas possibilidades de relacionamentos existentes entre o ABC e outros temas da área. O ponto em comum é constar em um dos capítulos iniciais - em geral o segundo capítulo - a terminologia a ser utilizada nas obras, o que corrobora a falta de uniformidade dos

termos referentes a contabilidade de custos.

Por não haver uma classificação formal, a literatura permite que os leitores se confundam quanto à escolha de métodos de custeio, podendo pensar, por vez, que os sistemas são excluídos, quando podem não o ser. Por exemplo, se classificarmos os custos para valorar estoques, encontramos métodos como PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), UEPS (último a entrar, primeiro a sair), etc. Naturalmente, observando pelo ângulo da valoração de estoques, os métodos são excluídos. Contudo, esses podem interagir (ou ter intercessão) quanto à referência tempo, isto é, se as informações prestadas são "a priori" ou "a posteriori". Da mesma forma: se classificarmos os custos quanto sua ACUMULAÇÃO, podemos defini-los em Ordem de Serviço, Processo, etc. Esses métodos podem, também, integrar quanto ao CONTROLE, isto é, podem ser classificados como Padrão, Normal, Real, etc. A falta da taxionomia na Contabilidade de Custos leva a afirmativas com a de Lacerda e Player (2000, p. 12) ao defender o sistema de custeio ABC.

*"Os sistemas de contabilidade financeira e seus derivativos de custeio (como custeio padrão) estão seriamente desalinhados com as necessidades dos gerentes operacionais de hoje. Essa situação tende a piorar, à medida que os custos gerais e administrativos e de vendas respondem por uma parcela cada vez maior das despesas".*

O ABC é um método do critério de ALOCAÇÃO DE CUSTOS, enquanto o custeio padrão é de CONTROLE.

Ao leitor que se restrinja a um determinado critério de custeio pode ser que não cause grande confusão. Entretanto, o estudo estende às várias áreas de custos, requisito necessário para um maior entendimento da matéria, a diversidade da apresentação e a não preocupação em mostrar de forma explícita a classificação quanto a utilização dos vários métodos de custeio, associada a questão terminológica, traz uma grande dose de confusão.

## 4. CONCLUSÃO

Das considerações precedentes, percebe-se que um quadro de referência taxionômico de uma determinada disciplina científica constitui elemento básico em que estudos mais avançados sobre a mesma irão se apoiar. A contabilidade de custos enquanto disciplina científica demanda a existência de um quadro taxionômico.

O processo de classificação implica, pois, observar a realidade e destacar as características mais importantes do objeto de estudo de interesse à disciplina, uma vez que "o melhor esquema de classificação é, pois, aquele que se baseia nas características mais importantes dos objetos a classificar" (COPI, 1978, p. 415)

A preocupação com as diversas terminologias utilizadas em Contabilidade de Custos é externada por diversos autores da área. Embora seja ressaltada a importância da padronização e classificação, não se observa a discussão sobre a forma de atingi-las.

O adequado entendimento dos princípios sobre os quais a contabilidade de custos se baseia e dos métodos de que faz uso subordina-se a existência e a compreensão da taxionomia dos custos, isto é da classificação dos custos em função de vários critérios a serem invocados em decorrência do tipo de análise a ser conduzida. A taxionomia da contabilidade de custos constitui-se na necessária referência (ponto de partida) para estudos mais avançados dessa área da ciência contábil.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

- ANTHONY, Robert N. DEARDEN, John. Management Control Systems. 4 ed. Illinois: Richard D. Irwin, 1980.*
- CANDOLLE, A. P. de, Théorie élémentaire de la botanique. 2. ed. Paris, Deterville, 1819.*
- COPI, Irving, Introdução à lógica. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.*
- CUVILLIER, Armand. Pequeno vocabulário da língua filosófica. São Paulo: Editora Nacional, 1961.*
- GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. Contabilidade Gerencial. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.*
- HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.*
- HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1986.*
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.*
- IUDÍCIBUS, Sergio de. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1998.*
- LACERDA, Roberto e Steve PLAYER; Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM – Activity Based Management; São Paulo; Futura; 2000.*
- LEONE, George Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000a.*  
\_\_\_\_\_. Custos: um enfoque administrativo. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000b.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.*
- TEMPRANO, Antonio González. Dicionário de Ciências Sociais. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1987.*
- ZETTERHERG, H. Teoría y verificación en sociología. Buenos Aires, Nueva Visión, 1968. p. 29*

## **Anuncie aqui!**

Verifique os valores  
dos nossos anúncios.  
Divulgue seus serviços,  
produtos ou empresa.

**Ligue: (21) 2216-9504**