

**Custos para a competitividade global: absorção,  
variável ou abc?**

## **ABC - (ACTIVITY-BASED COSTING) : UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA A GESTÃO DA QUALIDADE E PRODUTIVIDADE EM REGIMES DE ECONOMIA DE MERCADO.**

**Prof. Ivandi Silva Teixeira, Msc.**

Departamento de Pós Graduação em Engenharia de produção e Sistemas  
Programa de Doutorado  
Universidade Federal de Santa Catarina EPS-Brasil  
Cx. Postal 5067.CEP:88.040-970-Florianópolis SC/Faxfone:(048)2346375.

### **RESUMO**

*A gestão de empresas no mercado competitivo tem se constituído na principal preocupação de empresários e empreendedores. Contudo, apesar dos modismos de gestão vigentes, não se observam em larga escala, mecanismos capazes de garantir a eficiência e a eficácia operacional-produtiva, uma vez que as ferramentas usuais de gestão, encontram-se depreciadas, defasadas em relação às inovações tecnológicas de produção-produtos facilmente percebidas no cotidiano das empresas industriais.*

*O presente estudo, sugere a implantação de um sistema de custeio capaz de auferir sustentação técnico-científica ao processo de tomada de decisão na área de produção de empresas industriais. Este sistema se conforma no ABC:Activity-Based Costing (Custeio Baseado em Atividade), que deverá atuar como ferramenta indispensável ao processo decisório de empresas que operam em mercados competitivos, em situações de livre concorrência, onde a gestão com qualidade e responsabilidade profissional dos sistemas operacionais da atividade produtiva, se constituam na sua condição primária.*

### **INTRODUÇÃO**

O Custeio por atividade se constitui em um conjunto atual de técnicas de custeio da Produção, desenvolvidas nos últimos anos, em resposta às deficiências e equívocos apresentados nos métodos tradicionais, ainda comumente utilizados pelas empresas industriais em nosso País.

Com o desenvolvimento, nos Países ditos do 1º mundo, de novas técnicas e teorias relativas à administração de empresas-empreendimentos, tais como JIT/TQC/KANBAN-em suas variações e implicações; a Gestão Participativa; a Reengenharia; p/ex., e considerando a competitividade internacional em sua fase de expansão. A Gestão empresarial passou a se sensibilizar com o ambiente que sofreu uma alteração radical, rompendo involuntariamente com paradigmas até então cristalizados na condição de métodos eficazes de gerência.

Nesse novo ambiente, as deficiências dos sistemas operacionais tradicionais foram detectadas e expostas, criando oportunidades para o desenvolvimento do processo de pesquisas operacionais à procurar ferramentas alternativas para a adequação e o fortalecimento do processo produtivo, em seu contexto mais abrangente.

O custeio por atividade-ABC (Activity-Based Costing), surge então, na condição de procedimentos eficazes e capazes de oportunizar a maximização da qualidade da informação interna, privilegiando usuários, sobre o processo de produção, ao que concerne os elementos que compõem a estrutura de custos de empresas que buscam melhorar qualitativamente o seu processo de produção que poderá se apresentar em conformidade com a série ISO 9000/9003-Sistemas de Qualidade, indicando os pontos de manuseio,

segundo ROTHERY (1993), como “possibilidades” de ocorrência de danos ao produto, os quais a Norma identifica e exige que sejam controlados, de acordo com o sistema de gerenciamento da qualidade.

Desta forma, torna-se oportuno o desenvolvimento de trabalhos que tenham como propostas, o estudo e a formulação de conceitos, dentro dos padrões usuais da metodologia de investigação científica, sobre a gestão da produção, no que se refere aos sistemas de apuração, mensuração e controle dos custos das empresas industriais, considerando-se os novos conceitos globais de gestão, e a realidade do cenário empresarial brasileiro.

### **O CUSTEIO POR ATIVIDADE EM UMA ABORDAGEM SISTÊMICA**

Atualmente, se produz cada vez mais em acentuados níveis quantitativos, em ambientes de empresariais cada vez mais complexos, observando-se um elevado grau de diversificação de produtos e fatores de produção, em relação às condições produtivas de décadas passadas. Apesar do mercado exigir esta alavancagem nos sistemas operativos, em função da carência percebida de oportunidades de expansão dentro dos mais diversos ramos de atividades operacionais, as empresas ainda operam, em sua grande maioria, dentro da conformação de suas estruturas organizacionais preconcebidas em épocas bastante anteriores, e que já não acompanham a marcha imposta pelo processo produtivo globalizado, da nossa realidade.

O mercado competitivo, quase sempre dita as regras de produção e comercialização, enquanto as empresas (com seus ambientes gerenciais defasados), ainda atuam na obscuridade operacional, contando com sistemas de informações gerenciais comprometidos pelo obsoleto conceitual-operativo, direcionados quase sempre para as “prioridades” dos determinismos fiscais, deixando em segundo plano os fatores de produção, que certamente se constituem na razão de ser de toda e qualquer organização que se proponha a operar com seus custos otimizados e qualidade de seus produtos.

O Sistema de Custeio conforme se apresenta neste estudo, tem como base conceitual o entendimento de que as atividades consomem recursos, e os produtos por sua vez, consomem atividades. Entendimento este, diferente em sua essência dos sistemas convencionais que assumem a percepção de que os custos são provocados pelo volume, seja pelo número de itens produzidos, horas de mão de obra, horas-máquinas, etc.

O Custeio por Atividade assume então, que as atividades geram os custos e que através do controle das atividades a empresa conseguirá gerenciar os custos de produção. Portanto, a partir do momento que se identificam as atividades e os seus “cost- drivers” (direcionadores de custos), torna-se possível identificar o comportamento dos custos, dentro de sua mais ampla classificação, como os indiretos em suas respectivas atividades e os custos, que em seu conteúdo acrescentam ou não valores ao produto.

Um outro ponto conceitual que chama a atenção sobre o Custeio por Atividade é que essa técnica de custeio se propõe a acompanhar, e não a alocar, a utilização de recursos aos produtos ou serviços. Dentro dessa conceituação, procura-se estabelecer uma relação direta entre os recursos e produtos ou serviços que também determina uma identificação de causa/efeito bastante transparente.

Portanto, o referido sistema, procura tratar todos os custos como se fossem custos diretos, até pelo entendimento de que todos os custos são indispensáveis à produção de um determinado item. Caso contrário, não se justificaria a existência de determinados custos, que somente onerariam os fatores de produção.

A organização de um novo ambiente empresarial não é desenvolvida por função ou especialização, mas sobretudo, de acordo com o fluxo natural das funções, atividades e tarefas desempenhadas pela empresa. Segundo PORTER (1992), o sistema ABC pode ser entendido na condição de elemento capaz de gerar informações de grande utilidade para o sustento das formulações de estratégias empresariais, no momento em que considera o perfeito equilíbrio entre o valor percebido pelos consumidores e o preço, o ponto fundamental de suas estratégias básicas: Liderança de Custo; Diferenciação; e, Foco.

Neste contexto pode ficar destacado de que não basta a empresa ser a líder em um determinado setor ou ramo de atividade, mas também, procurar entender e utilizar de forma racional desta vantagem em relação aos seus concorrentes, de forma tal que possa trabalhar esta diferenciação do seu produto no mercado. Esta análise quando observada por outro vértice, pode servir para fundamentar também a diferenciação de que se não obtiver custos ótimos, pode inclusive, vir a perder mercado para os seus concorrentes potenciais, em um futuro próximo.

A estratégia de foco que Porter divide em sua abordagem de custo e diferenciação, vem tão somente fortalecer a percepção de que o sistema ABC é realmente relevante para o contexto gerencial quando se propõe a orientar o processo decisório de uma organização quanto a sua estratégia empresarial, gerando de forma dinâmica e sistemática, as informações capazes de sustentar com propriedade, e com possibilidades de baixas distorções, a elaboração de indicadores voltados para a análise da atuação das empresas em seu mercado global.

Dentro do referido contexto, o sistema ABC pode ser utilizado como importante ferramenta gerencial capaz de propiciar o trabalho eficaz da relação de Liderança de Custo e a Diferenciação do produto, possibilitando desta forma, um incremento na vantagem competitiva para uma empresa em seu ramo de atividade.

Essa visão mais abrangente, vem trazer mudanças significativas no que diz respeito à maneira como deverá ser acumulado todo e qualquer elemento de custo. Com a ausência da Departamentalização na Produção para servir como delimitador das áreas funcionais da empresa, os sistemas de mensuração e controles passam então a utilizar o conceito de organização focalizada para definir os seus "cost-pools" e centros de atividades.

As bases de alocação "cost drivers" também serão focalizados, identificando-se nitidamente com as atividades globais desempenhadas concomitantemente pela empresa e consequentemente com os seus objetivos gerais e metas estabelecidas.

Para as empresas industriais que se utilizam, p/ex. dos sistemas KANBAN: MPR-MPRII (Material Requirements Planning and Manufacturing Resource Planning), para gerenciar a programação operacional de todos os seus recursos, segundo MOURA (1992). É de fundamental importância que se encontrem sustentadas em um sistema eficaz de contabilização e controle de custos/gastos, capaz de não distorcer informações sobre as principais bases de dispêndios utilizados sistematicamente ou não, em seu cotidiano produtivo.

É importante ressaltar que a implementação do sistema ABC carece de uma visão abrangente de gestão holística, na qual a empresa seja vista e compreendida em seu todo operacional, havendo a necessidade maior de se trabalhar aos moldes da gestão participativa, onde todas as pessoas que operam direta ou indiretamente junto ao processo produtivo, sejam envolvidas neste sistema de gerenciamento de custos. Haja vista a

importância de se priorizar a identificação-elaboração conceitual das bases concretas para a segmentação dos direcionadores de custos, principalmente em linhas diversificadas da produção.

Este fato deve ser notório em se tratando de empresas que atuam em regimes de economia de mercado, elaborando simultaneamente os seus diversos produtos compostos em sua maioria por vários itens padronizados e outros específicos a cada produto, nos quais se observem diferentes medidas de peso e tamanho, em variados volumes de produção com duração de processamento quase sempre variável.

Estruturalmente, o Sistema de Custeio por Atividade não difere do Sistema de Custeio por Absorção. Os dois Sistemas distribuem os custos aos produtos em duas etapas. Os recursos utilizados, representados por elementos de custos (categorias de recursos) precisam ser distribuídos entre os diversos centros de custos ou “cost pools”, e subseqüente aos produtos.

A diferença que se destaca entre os dois Sistemas, contudo, pode ser notada pela maneira como os custos são identificados. O Sistema tradicional (Absorção), identifica os custos por elemento de custo; enquanto o Custeio por Atividade, identifica a utilização dos recursos por atividade desenvolvida, e o número de bases de rateio.

Por se tratar de um sistema constituído por duas etapas, alguns autores como INNES et MITCHELL (1990), afirmam que o sistema de Custeio por Atividade nada mais é do que uma sofisticação do sistema de Custeio por Absorção. Afirmativas neste sentido podem ser entendidas como verdadeiras, sempre que se implementa o sistema de Custeio por Atividade em uma estrutura organizacional funcional típica àquelas nas quais se encontram na grande maioria das empresas brasileiras.

Em tais situações, a organização das empresas pode dificultar a identificação das atividades e os respectivos “cost drivers”, até porque as atividades podem ser incompatíveis com a forma de organização, como p/ex. a acumulação de custos em centros de custos por departamentos, ou ainda, determinados centros de custos que agregam custos de natureza heterogênea, de difícil identificação e individualização.

Nestas circunstâncias, a gerência deverá encontrar “soluções”, recorrendo às bases de rateio para identificar a utilização de recursos, seja o sistema desenvolvido por volume de produção, ou por atividade, independentemente.

Em ambientes organizacionais mais atualizados, com a dinâmica de gestão voltada para a qualidade e produtividade, surge um novo paradigma vislumbrando que é possível uma empresa obter a produtividade e qualidade ao mesmo tempo, e assim expurgar os conceitos ortodoxos inseridos pelos precursores da Administração Científica, como Taylor em sua superada visão gerencial, segundo COOGAN (1994), na qual seria impossível obter-se de forma concomitante qualidade com produtividade. Em seu entendimento, estes fatores estariam constituídos na condição de mutuamente exclusivos.

Foram necessárias várias décadas para se perceber, em função das necessidades organizacionais na pluralidade de seus recursos, e avanço tecnológico, a viabilidade deste fato, hoje consumado, que na sua condição de pondo fundamental, propicia a redução de custos (terminologia que carece de uma revisão conceitual), ou seja, propicia a redução de tempo - “Lead-Time”, retrabalho, erros, perdas e desperdícios.

A fábrica, então, é organizada de acordo com o fluxo natural do processo produtivo, onde cada atividade é levada ao termo lógico. Não há incompatibilidade entre as atividades e os “cost pools” nem entre esses e os “cost drivers”. O sistema acompanha cada atividade, tornando-se mais fácil e ágil o processo de identificação de atividades e os seus direcionadores de custos.

Nesta abordagem, pode ser percebido que a relação causa-efeito entre os custos indiretos e o produto final se torna tão estreita em alguns casos que se pode até considerá-los na condição de custos diretos. LEE (1987) tem defendido o argumento de que seja necessário provavelmente, uma reflexão sobre a necessidade de redefinir os custos indiretos quando o Custeio por Atividade está sendo utilizado.

Com as indústrias cada vez mais se modernizando, tornando-se cada vez mais competitiva em um mercado que experimenta ainda uma “pseudo” globalização, há necessidade de se focalizar o fenômeno interessante do conceito da indústria dentro da indústria. Um conceito muito importante para que se alcance a flexibilidade dos processos produtivos e do desenvolvimento de sistemas contábeis confiáveis e igualmente flexíveis.

É provável que um dos sentimentos, dentro da conceituação do CMS-Cost Management System ( que fundamenta a importância do sistema ABC), que tem levado autores a conclusão de que o sistema de custeio por atividade não passa de uma sofisticação do sistema de custeio por absorção, tem sido a preocupação constante em se fazer manter a ortodoxa estrutura da contabilidade por responsabilidade, ou a carência de oportunidades para um maior aprofundamento sobre o assunto.

Nesta abrangência, NAKAGAWA (1994 p.68-70) apresenta interessante figura ilustrativa que destaca a contento de forma bastante clara esta preocupação. Os “Cost Pools” são agrupados para atender uma organização formal - funcional, com suas áreas de responsabilidade muito bem delimitadas. Nesta leitura, se destaca o foco centralizado da visão gerencial para o melhor custeio e “pricing” de produtos, onde possibilitariam as empresas à determinação de estratégias melhor adequadas de *mix* e marketing de produtos, que se constitui na visão externa do sistema ABC.

Com a visão abrangente dos centros de custos, os gestores passaram a despertar para as expectativas de oportunidades para, mediante informações localizadas, otimizar os processos operacionais, mediante o aperfeiçoamento das atividades específicas do setor produtivo, configurando a visão interna do referido sistema.

Contudo, a visão dos centros de custos de forma isolada, passou a comprometer a visão dinâmica da gestão do setor produtivo, uma vez que praticamente inexistia, neste modelo, condições de expurgar de um grupo de atividades aquelas de maior relevância e materialidade, sempre que se quisesse auferir-lhe atributos e avaliação de desempenho.

Esta abordagem, potencializa a utilidade destes centros de custos, muito embora prescindindo de informações diretas sobre as atividades inerentes a estes, uma vez se apresentam de forma agrupada. Daí, a necessidade maior de se estabelecer uma relação de maior aproximação com os fatores de produção.

Com o propósito de maximizar a utilidade do sistema, de forma a propiciar maior flexibilidade para o processo de tomada de decisão nas empresas que atuam em mercados distintos, apresenta-se a configuração do sistema de custeio por atividade, em sua versão mais dinâmica (fig. 2), voltada para as exigências do mercado globalizado, potencializando a sua utilidade fundamentalmente sob duas óticas abrangentes: horizontal, relacionada à visão

de aperfeiçoamento do processo, no que concerne aos eventos (*cost drivers*); e vertical, relacionada à visão econômica e de custeio, relacionada ao *pricing*, *mix* de produtos, ergonomia de produtos, *outsourcing*, etc.,.

Nesta leitura pode ser destacado o entendimento da flexibilidade que o sistema de custeio por atividade-ABC apresenta, no momento em que pode ser adaptado às empresas que operam em atividades distintas. Conforme a abordagem na fig.1, observa-se a sua inclinação em função das características operacionais, a satisfazer necessidades de informação nas empresas manufatureiras, nas quais os centros de custos são bastante destacados. Já o modelo abordado na fig.2, propicia o entendimento, considerando a sua abordagem mais abrangente, de proporcionar larga aplicação em empresas de natureza operacional mais diversificada, tais como: instituições financeiras, empresas prestadoras de serviços gerais, instituições educacionais, órgãos governamentais, e outras.

Com esta percepção abrangente, deve ficar explícito que estrutura organizacional de empresas comprometidas com a Qualidade Total, propicia a hierarquização dos custos. Por exemplo, a empresa pode apresentar custos comuns à toda a fábrica; à linhas de produção; e somente à células, indistintamente. No entanto, para fins de alocação aos produtos, os sistemas de Custeio por Atividade permitem a flexibilização, desde que haja um direcionador de custo capaz de propiciar o relacionamento do custo ao produto, ou a qualquer nível "inferior". Não há necessidade de qualquer natureza em seguir passo-a-passo uma hierarquia pré estabelecida. Etapas podem ser subtraídas em sintonia com o processo produtivo em si.

Em ambientes organizacionais atualizados, com a gestão voltada para o processo produtivo, comercialização e mercados, em situações de livre concorrência, os sistemas de Custeio por Atividade apresentam pontos positivos destacados para auxiliar a gerência da qualidade, conforme se enumera:

- Um acompanhamento direto dos custos de produção;
- Evidencia ganhos reais com a economia de escala;
- Estabelece um ligação entre custeio de produto; mensuração de desempenho; e, gestão de investimento;
- Possibilita melhor "ranking" de produtos, identificando precisamente a rentabilidade dos diferentes produtos;
- Permite um controle mais rigoroso de custos indiretos e a possibilidade da otimização;
- Possui flexibilidade capaz de propiciar o custeio de produtos por clientes em potencial, segmento de mercado, linha de produção e canal de distribuição. Podendo igualmente ser implantado em empresas de serviços;
- Fornece informações não financeiras sobre o volume de atividade que pode ser utilizado para medir o desempenho e eficiência da empresa;
- Identifica as atividades não relacionadas com volume e desperdício;
- Indica como os custos não relacionados com o volume se comportam, e portanto, como podem ser controlados; e
- Proporciona informações mais precisas para a preparação de orçamentos flexíveis e de análise de variância, entre outros.

É importante ainda se fazer salientar, sobre a relevância do Sistema de Custeio Variável ou Direto, em respeito à sua ótica própria de fazer contribuições importantes para o processo decisório. Pode ser entendido como um elemento (quando já implantado, e funcionando com baixo nível de distorções e risco), de base confiável para a segmentação da filosofia operacional do custeio por atividade, e sua consequente implantação.

Segundo TEIXEIRA (1993), o grande destaque atribuído à adoção do Custeio Variável, em empresas industriais de transformação, deve-se ao fato de estas Empresas já sentirem a necessidade maior de otimizar o seu processo decisório, no momento em que experimentam a gestão descentralizada de suas atividades, elaborando sistemas produtivos capazes de sustentar e evidenciar as operações em si, através de registros contábeis mais confiáveis, evitando sobremaneira a obscuridade ocasionada pela departamentalização da produção utilizada em grande escala, pela das empresas nacionais, que centraliza e aliena a ótica gerencial, priorizando sobremaneira a ótica fiscal-determinística, impedindo, na maioria das vezes, o afloramento e o desenvolvimento da Gestão Participativa, indispensável ao êxito das empresas brasileiras, na atual conjuntura.

O Custeio Variável pode ser priorizado para fins gerenciais, pelo fato de permitir que os custos fixos sejam deduzidos da receita da empresa no período em que ocorrer, conforme o regime de competência do exercício, sem aguardar para tal, o momento próprio da realização da receita, dentro das peculiaridades que o caso permitir, em respeito à transferência, proporcionalidade, ou outros referenciais de reconhecimento/realização da receita, para o devido reconhecimento da receita do período.

Com este entendimento, pode ficar clara a percepção de que o Custeio por Absorção não deixa transparecer a realidade dos custos incorridos no período, porque os custos fixos, são ativados, de forma agregada ao produto acabado e não vendido (em estoque), e somente confrontados com a receita obtida no final do ciclo operacional, no qual seja ocorrida a venda do produto.

É evidente contudo, que o Sistema de Custeio por Atividade ainda pode apresentar alguns problemas ou dificuldades de natureza operacional, que mediante o desenvolvimento de programas de estudos específicos, podem certamente ser solucionados, e desta forma contribuir para o seu aprimoramento, principalmente ao que diz respeito às condições peculiares das indústrias brasileiras.

Comparando conceitos, avaliando as diferentes técnicas de custeio, identificando pontos diferenciais e recorrentes entre estas, levantou-se oportunamente alguns pontos vulneráveis do sistema ABC, que poderão atuar propriamente na condição de referencial para os estudos futuros que poderão inclusive, identificá-los mediante o desenvolvimento de metodologia própria e específica junto à empresas industriais, tais como:

#### **a- Acumulação de Custos**

Os Custos que são comuns à fábrica, como por exemplo: Aluguel, Seguro, Depreciação do Prédio, Energia Elétrica, Iluminação, etc., talvez ainda prescindam de alocação aos "cost pool" através de bases arbitrárias, de cunho aleatório, capaz de distorcer a realidade sobre a verdadeira composição do custo de um produto, em particular, segundo a realidade da Gestão;

#### **b- Seleção de "Cost Drivers"**

Há dúvidas quanto a praticabilidade de se conseguir desenvolver "cost pools" perfeitamente homogêneos. Daí, a necessidade de se identificar os "cost drivers" que explica e fundamenta plenamente o comportamento dos custos, que inclusive, pode vir a ser questionado;

#### **c- Disponibilidade de "Cost Drivers"**



Para a obtenção de um “cost driver” de utilidade para a empresa, um custo deve ser identificado em função de uma atividade que é mensurável quantitativamente. Isso certamente não é possível para todos os custos. Por exemplo, talvez seja um pouco complicado se identificar um “cost driver” útil para a propaganda da empresa comparada com a do produto; custos administrativos da empresa como um todo; as despesas gerais como as de auditoria externa, finanças, ponto de comércio, etc.

#### **d- Custos Comuns**

Os custos comuns à diversos produtos podem representar um problema quanto à identificação de um “cost driver” que permite uma adequada alocação aos produtos. Por exemplo, os custos com a manutenção de unidades fabris utilizadas pelos produtos, ou uma ordem de compra que contém itens utilizados por diversos produtos.

Desta forma, pode ser entendido como objeto principal deste estudo, a possibilidade de poder contribuir para o desenvolvimento de trabalhos que possam auferir uma direção para a melhoria da qualidade da informação para fins de Gerenciamento da Produção.

Daí a preocupação de mostrar porque é necessário que se busquem o desenvolvimento de um sistema de custeio baseado nos novos conceitos acadêmicos sobre a Gestão da Qualidade, que não se constituem tão somente na mudanças de “layout”, como simplificam alguns estudiosos através de “novos conceitos de gestão” (puro modismo!), mas também na revolução da Estrutura Organizacional, em busca da participação no mercado global, no momento em que o Trinômio de O&M: Mudanças Administrativas; Gestão; e, Cultura, já não conseguem mais satisfazer o meio empresarial na atualidade, através de uma estrutura reducionista, ainda tão presente em nossa cultura organizacional.

Surge desta forma a necessidade de uma nova contextualização, para o mundo empresarial, segundo a visualizada pela Escola de Altos Estudos da França e Fundação Don Cabral, no Brasil, que estabelecem e introduzem o conceito do Tetraedro das Políticas ou da Administração Estratégica das Organizações, que apresenta a seguinte sugestão para a estrutura organizacional: A Estratégia; O Processo Decisório; A Estrutura; e a Identidade da Organização.

Através desta visão, a Empresa passa a elaborar questionamentos mais aprofundados tais como: qual o custo real das atividades e produtos fabricados pela empresa? Qual o nível de perdas e/ou desperdícios na produção, comercialização e mercados? Qual o custo ambiental do produto ou serviço prestado pela empresa? . Entre outros.

A este respeito, PALADINI [1995], chama a atenção para a abordagem *Taguchi* - dimensão social da qualidade, em seus múltiplos e variados aspectos, inclusive os quais se referem ao conjunto de danos e/ou prejuízos que um produto ou serviço pode causar à comunidade, com a qual guarde uma relação interativa. Devendo portanto, ser da responsabilidade da gestão da qualidade, desenvolver esforços no sentido de propiciar os mecanismos cabíveis e indispensáveis à mensuração econômica dos fatores de produção e suas respectivas consequências ao ambiente global no qual a empresa atua.

Dentro deste contexto deve ser evidenciada a interface percebida entre o modelo da qualidade centrado no processo produtivo e o outro modelo, fundamentado nas relações com o mercado, onde a relação otimizada dos custos empresariais para os diversos e variados tipos de clientes, passa a ser o elo imprescindível para a perfeita comunicação entre os seus diferentes segmentos em um sistema de economia de mercado.

Portanto, o momento em que o ambiente empresarial, no qual foram desenvolvidos os sistemas tradicionais, experimentam desde muito tempo transformações radicais, é oportuno e propício para que se trabalhe no sentido de se fazer a condução do processo de gerenciamento global da produção, objetivando-se buscar a adaptação dos sistemas gerenciais existentes com aqueles em fase de implantação ou desenvolvimento, com o propósito de não se isolar em seu mundo-tendência muito pouco ou nada interativo com a realidade empresarial vigente.

Mediante a análise dos pontos vulneráveis dos sistemas de custeio convencionais, torna-se evidente a necessidade maior de se fazer implementar o Sistema de Custeio por Atividade, pelo fato deste poder contribuir efetivamente, inclusive, com a maximização da qualidade da informação empresarial, imprescindível ao processo decisório.

Nesta síntese pode-se então concluir da necessidade maior de se investir esforços no sentido de se garantir melhorias na qualidade da informação, e porque não dizer da qualidade da Gestão, através da implementação do Sistema em questão, uma vez que:

- Os sistemas convencionais não mais atendem às exigências dos atuais ambientes empresariais. O Custeio por Absorção apresenta deficiências no que diz respeito ao rateio dos custos indiretos e na avaliação de custo unitário de produção quando haja flutuação no volume da produção;
- O Custeio Direto encontra em sua aplicação, equívocos idênticos aos percebidos no Custeio por Absorção quanto ao tratamento dos custos variáveis indireto e a alocação de custos fixos aos departamentos diversos. A relevância deste sistema começou a ser questionada na condição de técnicas de custeio, a partir de sua leitura isolada, onde o custo primário deixou de ser uma parcela significativa do custo do produto e os custos fixos deixaram de ser independentes destes;
- O Custeio baseado no Custo Padrão tem se mostrado um sistema frágil, pelo fato de estimular os gerentes e demais usuários da informação, a tomarem decisões que não se relacionam aos verdadeiros interesses da empresa, no que diz respeito à política de gestão empresarial.

Assim sendo, o Sistema de Custeio por Atividade vem se constituir em uma eficaz ferramenta de gestão, que se propõe a substituir com bastante vantagem, os sistemas tradicionais utilizados para produzir informações com finalidades gerenciais. sistemas estes que não permitem uma visão mais ampla e profunda a respeito do processo de produção, quanto aos seus insumos nas suas mais diversificadas categorias, propiciando uma visão distorcida e, gerando equívocos junto ao processo decisório, sobre os processos produtivos.

Desta forma, se justifica a necessidade de se trabalhar efetivamente os conceitos do sistema ABC de custeio, na forma peculiar de contribuição, procurando-se sempre adequar os mecanismos às peculiaridades inerentes à cultura e identidade organizacional de cada empresa, em seus setores específicos e particulares da Produção.

## **CONCLUSÃO**

O Sistema ABC-Activity-Based Costing, conforme discutido ao longo do estudo, vem a se constituir de uma efetiva mudança no contexto global das organizações, rompendo de forma drástica com os paradigmas dos sistemas tradicionais de gestão empresarial. Esse sistema demonstra inclusive, indicações muito nítidas de ser plenamente viável em qualquer ambiente empresarial, independentemente da atividade produtiva, desde que se utilizem dos orçamentos na condição de instrumentos gerenciais capazes de comunicarem aos gestores das áreas funcionais, as metas; os objetivos; e a política da empresa, mensurados não somente em termos financeiros, como ainda em termos econômicos e operacionais, através

da identificação dos aspectos qualitativos e quantitativos das atividades e transações operacionais.

É oportuno ressaltar ainda, a importância da contribuição que os estudos desenvolvidos por várias instituições sérias, em particular pela FIPECAFI-USP, têm auferido para o desenvolvimento de sistemas integrados de informações para a gestão econômica de empresas (GECON), no momento em que se procura nos meios acadêmicos-profissionais estabelecer uma relação de aproximação com as variadas linhas de pesquisas operacionais, que buscam o aprimoramento da Gestão Empresarial na atualidade, através de uma leitura articulada e bem estruturada, sem contudo assumir qualquer comprometimento de natureza purista.

## **BIBLIOGRAFIA**

- ANTHONY, Robert N. ET GLENN A. Welch. Fundamentals Of Management Accounting. Homewood, Illinois, Ed. Richard D. Irwin, 3<sup>a</sup> Ed. 1981.
- BERLINER. C. Et BRIMSON, J.A. Gerenciamento de Custos. São Paulo. Ed. J.A. Queiroz, 1992.
- COGAN, Samuel. Activity-Based Costing (ABC) A Poderosa Estratégia Empresarial. São Paulo, Ed. Pioneira, 1994.
- COOPER, Robin, Implementing An Activity-Based Cost System, Journal of cost Management, pp.32-42 (Spring 1990).
- CRC/SP. Curso Sobre Contabilidade de Custos - 5. São Paulo, Ed. Atlas, 1992.
- INNES, J. Et MITCHELL. Activity Based Costing. London, CIMA, 1990.
- JOHNSON, H.T. Et KAPLAN, R.S. Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1993.
- JURAN, J.M. A Qualidade Desde O Projeto. São Paulo, Ed. Pioneira, 1992.
- LEE, J.Y. Managerial Accounting. Changes for the 1990 s. Los Angeles, Addison-Wesley, 1987.
- MIRSHAWKA, Victor. A Implantação da Qualidade e da Produtividade pelo Método do Dr. Deming. São Paulo, McGraw-Hill, 1990.
- MOREIRA, Daniel A. Administração da Produção e Operações. São Paulo, Ed. Pioneira, 1993.
- MOURA, Reinaldo A. Kanban-Simplicidade do Controle da Produção. São Paulo, Instituto de Movimentação e Armazenagem de Materiais, IMAM, 1989.
- NAKAGAWA, M. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo, Ed. Atlas, 1991.
- \_\_\_\_\_. ABC CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE. São Paulo, Atlas, 1994.
- PALADINI, Edson Pacheco. Gestão da Qualidade no Processo. A Qualidade de Bens e Serviços. São Paulo. Ed. Atlas, 1995.
- PORTER, Michael E. Vantagem Competitiva. São Paulo, Ed. Campus, 6<sup>a</sup> Ed.. 1992.
- ROTHERY, Brian, ISO 9000. São Paulo, Ed. McGraw-Hill do Brasil, 1993

TEIXEIRA, Ivandi Silva. O Custeio Variável: Mecanismos para a Gestão da Produtividade  
in: ENCONTRO NORDESTINO DE CONTABILIDADE;1, 1993, Olinda-PE. Trabalhos  
Científicos. [S.1.:S.N.,1993,?]P.141-50.