



**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO ELEMENTO DE SUPORTE DA  
COMPETITIVIDADE: A UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTO ABC  
(ACTIVITY BASED COSTING/CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE) NA  
REGIÃO DE RIBEIRÃO PRETO**

**Mazier, Augusto Aparecido \***

**Paes de Barros Câmara, Renata \*\***

Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Econômicas de Franca-FACEF

\*\* Centro Universitário Moura Lacerda – Ribeirão Preto

R. Visconde de Inhaúma, 1.070 – Apto. 120 – CEP: 14010-100

Ribeirão Preto/São Paulo - Brasil

E-mail : [paes@convex.com.br](mailto:paes@convex.com.br)

**Resumo**

Este trabalho procura mostrar o uso do Sistema de Custo ABC, na Região de Ribeirão Preto, o qual permite às organizações a adoção de uma política de preços flexíveis sem, necessariamente, correrem o risco do não atingimento de seus objetivos de cobertura de Custos Fixos e a não remuneração do capital dentro dos conceitos do método de Custeio Baseado em Atividades. Para tanto, foi realizada uma pesquisa com o objetivo de fornecer um panorama da utilização deste Sistema de Custo na região supra citada. Esta pesquisa tem o objetivo de avaliar o nível de conhecimento, aplicabilidade e adoção do sistema de Custo ABC pelas empresas da região.

**Palavras chave :** Custeio, Sistema de Custo ABC, Pesquisa.



**VII Congreso del  
Instituto Internacional  
de Costos**



**UNIVERSIDAD DE LEÓN**



**II Congreso de la  
Asociación Española de  
Contabilidad Directiva**

## **Introdução**

O custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (Activity Based Costing), é uma metodologia que procura reduzir, sensivelmente, as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Pode ser aplicado aos custos diretos, principalmente, à mão-de-obra direta.

As aplicações desta metodologia estendem-se desde o balanceamento das linhas de produção em fábricas, até as organizações bancárias, pois as despesas indiretas que lá ocorrem nos seus diversos produtos (contas correntes, poupanças, apólices de seguro), à semelhança das fábricas, igualmente podem ser distribuídas segundo atividades.

Cooper e Kaplan<sup>1</sup> (1992) afirmaram que empresas que ofereciam linhas completas de produtos estavam tomando importantes decisões de aperfeiçoamento dos produtos e da utilização da tecnologia de processo, baseando-se em informações distorcidas provenientes do sistema tradicional de custos. Essas distorções originavam-se da alocação dos custos indiretos nos produtos, através da utilização da mão-de-obra direta como base do rateio, a qual passou a representar uma pequena parcela dos custos totais.

Graças a esses estudiosos, está se espalhando pelas empresas, o sistema de custeio baseado nas atividades que consomem recursos. Enquanto que a sistemática convencional rateia as despesas indiretas na mesma proporção das horas de mão-de-obra direta efetivamente gastas, o sistema ABC o faz segundo alguns fatores, denominados direcionadores de custos, que distribuem, de forma mais adequada, essas despesas, acumuladas previamente em centros de atividades que consomem recursos.

Este trabalho tem como objetivo mostrar que a crescente complexidade da administração de custos determinou a investigação e o desenvolvimento de novos métodos de trabalho, entre eles, o ABC (Activity Based Costing). Com a finalidade de se tratar com mais cuidado a metodologia do ABC, buscamos articular a teoria sobre a temática em discussão, com uma pesquisa de campo que esclareça os questionamentos constituídos nesta proposta de trabalho.

---

(<sup>1</sup>) COOPER e KAPLAN. *Activity – Based Systems measuring there cost of resource usage*, 1992, p. 1-13.

### **Custeio Baseado em Atividade**

O Custeio baseado em atividades (Activity - Based Costing - ABC) surgiu, nos Estados Unidos, há alguns anos, e foi desenvolvido pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper<sup>2</sup> da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e das despesas indiretas fixas (overhead) aos produtos.

O sistema ABC de custeio baseado em atividades é uma forma de se medir e melhorar as atividades que compõem os processos de negócios, como também permite que se calcule, com precisão, os custos dos produtos.

Nos tempos atuais, contudo, a extensa variedade de produtos, com volumes e complexidades variadas, já é um fato irrefutável, que, aliás, tende a crescer quando se prevê que as necessidades dos clientes fazem com que as empresas caminhem para a produção personalizada ou, pelo menos, para uma vasta gama de itens direcionados para um grande número de pequenos nichos de mercado.

Por outro lado, no passado, a parcela de mão-de-obra diretamente associada ao produto representava valor apreciável, mormente nas produções com alta intensidade manual. Isso mudou, e hoje vemos máquinas automáticas, processos informatizados, novas técnicas de produção e controle (como *just-in-time*, CIM, etc) substituírem a mão-de-obra direta por despesas indiretas, tais como a manutenção/depreciação desses equipamentos/sistemas.

Aqui surgem os problemas. Quando as despesas indiretas eram pequenas, os rateios que a sistemática tradicional recomendava, embora falhos, não traziam grandes transtornos aos custos finais dos produtos. No atual cenário, a apreciação dessa sistemática tradicional pode conduzir a sérias distorções nos custos, a ponto de alguns produtos ficarem "subcusteados" sem que a empresa o perceba.

---

<sup>(2)</sup>KAPLAN e COOPER. *How Cost Accountings Distorts Product Cost Management Accountings*, April 1998.

Contudo, graças aos professores Kaplan e Cooper<sup>3</sup>, surgiram e estão se espalhando pelas empresas, sistemas de custeio baseados nas atividades que consomem recursos.

O A.B.C. é uma técnica de custeio em que os custos e despesas indiretas são apropriados a várias unidades de produtos, através de algumas bases que são relacionadas, necessariamente aos volumes dos fatores de produção. O custeamento corrente considera como custos e despesas os materiais diretos e a mão-de-obra direta. Baseia-se na premissa de que são as atividades e não os produtos que provêm o consumo de recursos. Estas atividades, conforme são requeridas, é que formam os custos dos produtos. O A.B.C., em troca, reconhece, como diretos, os custos e as despesas antes tratados como indiretos, não mais em relação aos produtos fabricados, mas às muitas atividades necessárias para fabricá-los. O A.B.C. consegue captar os custos das atividades que compõem os processos entre as diversas alternativas do incremento da produtividade, podendo ainda focalizar as de menor custo

O sistema ABC apura os recursos usados nos processos de operação da empresa para produzir produtos e fornecer serviços. A diferença entre os recursos disponíveis e os recursos usados nos fornece a capacidade não utilizada, ou seja, o excesso de capacidade da empresa. Cooper e Kaplan<sup>4</sup> (1997) defenderam a proposta de que deveria se utilizar a capacidade prática de uma atividade como o denominador, ao invés da quantidade real processada. Esse procedimento é utilizado com o objetivo de não haver flutuações no cálculo do custo unitário da atividade em função da variação da quantidade real processada. Com este procedimento o custo de suprir uma atividade não se altera no curto prazo, mas sim o custo do uso da atividade que é medida pelo sistema de custos ABC. A diferença é calculada como o custo da não utilização da atividade, ou seja, o excesso de capacidade da atividade.

Os conceitos e a metodologia de Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicam-se também às empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufaturas quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC, em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia e

---

<sup>(3)</sup> KAPLAN e COOPER, op., cit., p. 4

<sup>(4)</sup> COOPER e KAPLAN, op., cit., p. 3.

outras), hospital, escolas, etc. Enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos. O ABC também se ajusta muito bem às indústrias que utilizam sistemas de manufatura celular. O ABC pode ser implementado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo; pode, também ser utilizado apenas periodicamente.

Brimson <sup>5</sup> afirma que : "**Custeio baseado em atividades está fundamentado num processo de acumulação e rastreamento de custos e dos dados de performance das atividades de uma dada empresa. Fornece um *feedback* dos resultados reais, confrontando-os com os custos planejados.**"

No Brasil, os estudos e as pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, e abriram as portas às empresas e outras instituições de ensino e pesquisa para, através de convênios, estabelecer programas de treinamentos de executivos e instrutores.

Esse método de custeio permite, mensurar, controlar e comunicar os custos de maneira acurada. Por incorporar, na sua estrutura de princípios, toda uma filosofia analítica do comportamento dos recursos/custos dos fatores que causa o consumo nas atividades e que direta ou indiretamente cria algum valor para os objetos empresariais, tal método oferece, uma série de outras formações úteis, ou seja, oportunidades para a melhoria contínua do desempenho.

#### **Esquematização da metodologia de custeio ABC**

<b>Recursos</b>	Direcionadores de recursos	Atividades de valor	Direcionadores de Atividades	Objetivos de custeio
-----------------	----------------------------	---------------------	------------------------------	----------------------

**Fonte** :*Revista Brasileira de Custos*, 1999, p.76.

#### **Importância e limitações do Custeio por Atividades**

O ABC (Activity Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir, sensivelmente, as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é

recomendável que o seja, mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados "sistemas tradicionais". A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias, os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos comparativamente aos custos diretos, onde a mão-de-obra direta é o que mais vem decrescendo.

Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta, principalmente em alguns setores industriais.

Daí, a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF (custos indiretos de fabricação) aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado, podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão de dois fatores criados: proporção de custos indiretos no total e diversificação das linhas de produtos.

A utilização do ABC facilita a determinação dos custos relevantes. E estará em condições de apresentar resultados mais precisos sempre que:

- a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção; e
- a organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e cliente.

Um dos benefícios obtidos com o "ABC" é permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos "subcusteados" ou "supercusteados", permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca, em última análise, otimizar a rentabilidade do negócio. Permite ainda que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos do *overhead*. No sistema tradicional, a ênfase à redução de custos se concentra tão somente nos custos diretos, os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando sua análise. No

---

(<sup>5</sup>) DOMENICO, Geno B, Lima Paulo Corrêa. *Índices de custo baseado em atividades em um ambiente de reengenharia*. In: Encontro nacional de Engenharia de Produção: São Carlos, 1995.p. 71-76 1995.

ABC, contudo, sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz, pois, condições que permitem análise destes custos indiretos.

As estimativas realizadas, tomando o ABC factível, consagra-o como poderosa ferramenta de decisão gerencial.

O ABC, em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável à prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e da manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Numa fábrica, pode-se detectar mais de cem atividades que contribuem para o *over-head*. Caso se pense numa apuração exata de todas essas atividades, o ABC, seria impraticável.

Segundo Cooper e Kaplan<sup>6</sup>, as companhias que instalam o ABC usam três métodos para estimar os custos que ocorrem na execução das atividades. O método mais simples agrega os gastos que ocorrem na execução das atividades. Em todos os recursos destinados àquela atividade particular, tais como *setup* de máquinas ou emissão de ordens de compra e divide esse dispêndio total pelo número de vezes que a atividade foi realizada (número de *setups*, número de ordem de compras). Esse cálculo produz uma unidade de custo para a atividade (custo *setup*, ou por ordem de compras) que é então alocado aos produtos, baseado no número de vezes que a atividade for realizada para esses produtos específicos. Essa aproximação é a mais simples e a implementação menos dispendiosa, requerendo apenas a medida do número de vezes que uma atividade foi realizada. Tal estimativa assume que cada ocorrência de atividade consome a mesma quantidade de recursos (ou seja, todos os *setups* e ordens de compras, requerem a mesma quantidade de recursos).

A alocação direta, usualmente, requer um sistema de ordens de produção no qual materiais, recursos de computação e tempo de empregados podem ser medidos cada vez que a atividade é realizada. Esse tempo de informação é mais dispendioso de se coletar, porém é mais preciso, especialmente em situações em que grandes quantidades de recursos são necessárias para a atividade e produtos diferem consideravelmente nas demandas que colocam naquela atividade.

A utilização do ABC pode também oferecer subsídio para que se atenda às exigências legais com o mínimo de arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos.

Como limitações do custeamento baseado em atividades, temos a crítica de Kingeott (*Apud De Rocchi*)<sup>7</sup> que considera a referida técnica totalmente desacreditada, e que teria sido superestimada e inventada para fornecer consultoria e dispendiosos seminários e programas de treinamento.

Para ele, o problema central do ABC é que este sistema foi desenvolvido para proporcionar uma nova sobrevida ao custeio por absorção que também apresenta grandes limitações quanto à orientação dos processos decisórios, pois a atribuição dos custos indiretos é sempre arbitrária, consome tempo e a informação de outros é inverídica para utilização na tomada de decisões.

Este posicionamento pode ser verídico se for adotado um critério único para rateio de todos os custos indiretos, se o contador analisar o processo produtivo com a finalidade de identificar quem consome os recursos e de que forma relacioná-los ao produto final, mediante o uso de critérios específicos para rateio destes custos, os resultados não serão precisos, porque haverá um pouco de subjetividade nas escolhas dos critérios, mas isto não significa dizer que os outros serão inverídicos. As distorções serão significativas se for adotado um único critério de rateio, ou se for adotado critério que não respeite a relação existente entre os custos e os provadores finais.

Catelli<sup>8</sup> concorda que o problema deste custeio é considerar o rateio dos custos e despesas fixas. Argumenta que o rateio destes elementos, não mais pelo custo de mão-de-obra direta, e sim mediante a utilização dos direcionadores de custos, não torna o custo do produto correto pelos seguintes aspectos:

- Grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividade, é de natureza fixa;
- Tendo em vista que o emprego de tecnologias modernas de produção tem aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados;

---

<sup>(6)</sup> COOPER, KAPLAN. Op. cit. p. 05.

<sup>(7)</sup> DE ROCCHI, *Sistema de Custeamento de Atividade (ABC Costing) versus Mapa de locação de custos*. Revista, Conselho Contábil, RS, 1998.

<sup>(8)</sup> CATELLI, Armando e Guerreiro Reinaldo, *Uma análise crítica do sistema ABC*, 1995. p.17-21.



- Sempre que se apura o custo fixo unitário e vendas dessa natureza comportamental do elemento de custo ABC, gera informações distorcidas;
- Um sistema adequado deve levar em consideração o verdadeiro comportamento dos custos em relação às oscilações dos volumes de atividades, agregando o custo do produto e o custo da estrutura de responsabilidade, e não efetuando nenhum tipo de rateio de custo fixo dos produtos.

E ainda afirma que é tão subjetivo e inadequado, sob a ótica da tomada de decisões, o cálculo do lucro por unidade de produto, como é o cálculo do custo total por unidade de produto, principalmente quando estes conceitos são utilizados sob a perspectiva de objetivo da empresa. O que é relevante para as decisões econômicas é a análise da margem de contribuição obtida pela validação, pelo mercado, dos volumes de produtos fabricados.

Entretanto, o posicionamento de Church (*Apud* De Rocchi)<sup>9</sup> é contrário ao de Catelli<sup>30</sup>, pois ele diz que as fontes reais dos custos são os processos subjacentes, e que estes deveriam servir como base para a imputação aos produtos individualizados, para permitir sua redução e controle, evitando, assim, o desperdício, principalmente porque a tendência é que a maioria dos produtos que são comercializados tenham os seus preços de venda estipulados pelo mercado e, para as empresas continuarem mantendo sua margem de lucratividade, terão que administrar rigorosamente os custos operacionais, inclusive os de estrutura, pois se existem, é porque são necessários para a produção.

As críticas feitas por Catelli<sup>10</sup> e Kingeoti<sup>11</sup> não dizem respeito expressamente ao custeio baseado por atividades, mas para qualquer sistema que utilize, como premissa, o rateio dos custos fixos aos produtos.

A melhor sistematização dos procedimentos de análise desenvolvidos no ABC permite que este método de custeio seja uma ferramenta altamente desejável, pois se revela, em geral, superior aos demais procedimentos no planejamento, no orçamento e no custeamento das operações pré-produção, embora apresente deficiência manifestada no custeamento contínuo, no dizer de Santos, escreve que o mérito principal do ABC está em sua fase de implantação, quando são analisadas as atividades que agregam valor ao produto,

---

<sup>(9)</sup> DE ROCCHI, op. cit. p. 09.

<sup>(10)</sup> CATELLI, op. ct. p. 09.

e aquela que, não agregando valor, deveria ser organizada ou eliminada. Funciona como um instrumento para avaliação das linhas de produto e gerenciamento das atividades.

Entretanto, é importante salientar que cada tipo de custeamento prestará informações condizentes com a sua base filosófica, mas, nem por isso, deixará de ter utilidade ou terá menos valor.

Loechler (*Apud* por De Rocchi)<sup>12</sup>, aponta as limitações do custeamento por atividades, mas afirma que as empresas necessitam tanto do custeio padrão, como do custeio por atividades, e propõe uma estratégia de ataque tríplice para a determinação e análise dos custos.

Sob este enfoque, o custeio baseado em atividades se revela necessário para planejamento, orçamento e operações pré-produção. Mas, o custeio contínuo dos produtos, quando da fabricação e da comercialização, deverá ser feito pelo custo padrão, pois o acompanhamento necessário ao custeio continuado de produtos, por meio do custeio baseado em atividade, seria oneroso e teria utilidade muito limitada. Em qualquer caso, entretanto, o custeio contínuo deverá informar, ainda, as margens de contribuição oferecidas pelos diferentes produtos.

O objeto dos sistemas de custeio se limitam à própria empresa, considerando que os preços dos insumos foram otimizados nas negociações de compra.

Com relação ao custeamento baseado em atividades, De Rocchi<sup>65</sup> afirma que existem três linhas de conduta:

as propagandistas deste custeamento, defendendo que o novo enfoque é a única abordagem compatível com o atual entorno competitivo e as novas técnicas de gestão empresarial;

os defensores incondicionais dos sistemas tradicionais de custeamento (absorção integral que entendem inexistir qualquer avanço ou vantagem nas novas técnicas);

os moderados que reconhecem méritos nos novos enfoques que estão surgindo, mas entendem que é necessário não perder de vista o amplo e vazio campo de conhecimento já existente.

---

(<sup>11</sup>) KINGEOTT, *Contabilidade baseada em oportunidade melhor que o custeamento ABC? Londres Management Accounting*. out. 1991. p. 22-26.

(<sup>12</sup>) DE ROCCHI, op. cit. p.09.

O ABC usa uma escala hierárquica de atividade aos produtos, para nelas alocar os custos aos produtos, com os direcionadores específicos de cada escala. A escala hierárquica pode ser vista do seguinte modo:

atividade de nível unidade (usado para o custeio direto);

atividade de sustentação do produto (envolvendo engenharia de processo e especificações de produtos, ordens de mudanças de engenharia e aumento de produtos);

atividade de lote (envolvendo arranjos de linha de produção, movimentos de material, ordens de compra e horas de inspeção);

atividade de sustentação de instalações (envolvendo administração da planta, manutenção da construção, segurança, ajardinamento).

Além disso; o ABC traz em si a filosofia da Gestão Estratégica de Custos (Cost Management System ou CMS).

Com o ABC, os gestores passam a ter:

Maior facilidade de identificar os custos relevantes para um rol maior de decisões e, por causa disso, podem tomar melhores decisões a respeito de:

fixação de preços; administração das relações com clientes; mix de produtos; projeto de produtos; melhoria de processos; aquisição de tecnologia.

Melhores critérios para administrar as atividades que comandam os custos diretos e indiretos.

#### Sistema de Gerenciamento de Custos (Coast Mangement Systems) CMS

Os conceitos-chave do CMS incorporam a idéia de que os custos são incorridos em função da execução de atividades dentro das empresas, sendo estas as verdadeiras responsáveis pelo consumo dos recursos disponíveis em contraposição a uma idéia anterior que atribuía dos produtos a razão do consumo dos recursos.

O CMS propõe que se aperfeiçoe a forma como são alocados os custos. O aperfeiçoamento na apropriação dos custos visa a determinação da relação casual entre o consumo de recursos e a eliminação das atividades, bem como, na determinação de como as atividades vão sendo consumidas pelos diversos produtos.

Quanto melhor as apropriações dos custos aos produtos, melhores seriam as informações para fixação de preços, análise de lucratividade e reduções de custos.

O CMS foi definido por seus idealizadores como sendo um sistema gerencial de planejamento e controle de custos, com os seguintes objetivos.

Identificar os custos dos recursos consumidos na execução das atividades significativas (prática e modelos de contabilização);

Determinar a eficiência da eficácia das atividades executadas (medição de desempenho);

Identificar e avaliar novas atividades que possam melhorar o desempenho futuro da empresa (administração de investimentos);

Realizar os três objetivos anteriores em um ambiente caracterizado por mudança tecnológica (práticas de manufatura).

O CMS incorpora conceitos importantes que o diferenciam dos tradicionais sistemas de controle de custos com a evidenciação dos custos que não acionam valor, melhor tratamento dos custos em empresas onde o nível de automação é alto e, ainda, a viabilização do processo de melhoria contínua na eliminação dos desperdícios.

Nakagawa<sup>13</sup> define o CMS, sendo : “Um sistema que se propõe auxiliar os gestores de todas as áreas funcionais a melhorarem as formas de se apropriarem custos às atividades e destas para os produtos. Muitos custos relevantes que poderiam ser atribuídos diretamente aos produtos processos ou projetos são “resultados” no Valor comum dos custos indiretos de fabricação (CIF), os quais são, então, alocados com base em relações arbitrárias ou inadequadas, que acabam distorcendo os custos dos produtos.”

Na década de 70, o sistema ABC foi codificado pelo professor Robin Cooper<sup>14</sup>, da Harvard Business School. Desde então, surgiram crescentes aperfeiçoamentos e desenvolvimento de novas tecnologias, culminadas na tecnologia do sistema de Gestão Estratégicas de Custos.

O CMS é um sistema que utiliza vários métodos com a preocupação particular em direcionar estratégias adequadas ao desenvolvimento das organizações.

---

<sup>(13)</sup> NAKAGAWA, Masayuki. *Custeio Baseado em Atividade*, São Paulo, Atlas, 1994.

<sup>(14)</sup> COOPER, Robin. *Custo e Desempenho*, São Paulo : Futuro, 1998.

Segundo Shank<sup>15</sup>, o CMS é : “Uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes explícitos e formais.”

Assim, pode-se notar, como preocupação fundamental do sistema, as estratégias para dotar a empresa de competitividade em relação ao mercado.

O desenvolvimento destas estratégias é concebido através da utilização de um raciocínio instrumental que fornece o entendimento da base de custos da empresa o qual é chamado de ABM –Activity Based Management, que compõe com o ABC - Custeio baseado em atividade, que permite uma apropriação mais acurada dos custos indiretos na empresa.

Portanto, o CMS é um sistema concebido a partir da necessidade do uso gerencial da informação de custos dirigida a

informações de custos para desenvolvimento de estratégias superiores;

comunicação de estratégias para toda a organização;

implementação das estratégias, desenvolvimento, controle e monitoramento das estratégias além de suas implantações;

facilitar o desenvolvimento de estratégias empresariais.

O contador de custos precisa acompanhar todos os gastos da empresa, precisa conhecer e acompanhar todas as atividades, analisá-las quanto à sua utilidade e valor; acompanhar as efetivas conseqüências das novas tecnologias feitas ou dos novos investimentos realizados, além de verificar o desempenho de novos produtos e outras tarefas mais tradicionais. Precisam conhecer quais são os planos estratégicos da empresa para participar do processo de acompanhamento e se os fatos estão realmente fazendo com que a empresa se encaminhe para os objetivos previamente definidos.

Numa visão muito mais abrangente, a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores, e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de

---

(<sup>15</sup>) SHANK, John K, GOVINDARAJAN, Vyay. *Strategi cost management: the tool for competitive advantage* the free press, 1993.

procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Este assunto é muito relevante e merece considerações muito mais profundas. Temos consciência de que estes pontos, como colocados, são muito teóricos em sua grande maioria. Todavia, a visão na Gestão de Estratégia de Custos tem um papel muito mais amplo do que na visão tradicional.

Já há algum tempo, os chamados “sistemas tradicionais de custeio” vinham perdendo relevância por não atender, em muitos casos, adequadamente às necessidades informativas dos gestores nesse novo ambiente de negócios.

As principais deficiências nesses sistemas tradicionais são as seguintes:

- Distorções no custeio dos produtos provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;
- Não mensuração dos custos da não qualidade, provocada por falhas internas e externas, tais como trabalho e outras;
- Não agregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo; e
- Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Assim, esses sistemas deixam de fornecer, aos tomadores de decisão, importantes informações que possibilitem melhores desempenhos no processo de melhoria contínua.

Apesar dos refinamentos que o modelo tem sofrido nesses últimos anos, as controvérsias continuam. Jonhson<sup>16</sup> afirma que não há necessidade de implantar o sistema por ser sofisticado, enquanto Kaplan<sup>17</sup> defende a implantação e uma terceira corrente com Alles e Datar<sup>18</sup> Merchant e Shields<sup>19</sup> e Mishra<sup>20</sup> apontam exemplos em que os sistemas de custos que fornecem informações distorcidas, podem trazer benefícios para empresas.

---

(<sup>16</sup>) JONHSON, H Tomas. *It's time to stop overselling activity-based concepts*.management accounting, sept, 1992.

(<sup>17</sup>) KAPLAN. op. cit. p.05.

(<sup>18</sup>) ALLES e DATAR, *the means versus perspective a framework for the analysis of costing systems*, 1993. p. 51.

Para Johnson<sup>21</sup>, o sistema de Custos ABC tinha ido longe demais na expectativa e na imagem que vinha recebendo das empresas de consultorias especializadas no assunto e nas empresas interessadas na sua utilização, como uma panacéia, isto é, um remédio para todos os males. O autor recomenda que os conceitos do Sistema de Custos ABC devam ser redirecionados ou mesmo parados por completo de serem utilizados.

Kaplan<sup>22</sup> defendeu a utilização do sistema de custos ABC, respondendo às críticas contra o modelo. Refere-se ao fato de que o sistema de custos ABC fornece informações sobre o passado e a administração necessita informações sobre o futuro para tomar decisões; O autor respondeu que o passado é importante, pois o padrão se repete e outros sistemas, tais como TQM – administração da qualidade total, utilizam também informações do passado para influenciar o futuro. Além de que o sistema de custo ABC pode utilizar informações baseadas nos custos de reposição, custos orçamentários ou custos meta, dessa forma, a empresa tem nas mãos uma poderosa ferramenta para fazer previsões futuras;

Aos críticos que reclamam que o sistema de custos ABC é deficiente para programas de melhoria de processos, porque não realça as dimensões de qualidade e de tempo de processo, Kaplan<sup>23</sup> respondeu, concordando que realmente o sistema de Custos ABC não forneceu medidas diretas de qualidade e tempo de processos, mas, por outro lado, os sistemas que fornecem essas medidas não indicam os custos dos recursos utilizados nos processos. Dessa forma, os diversos sistemas se complementam sendo todas essas informações úteis para os administradores;

Finalmente, os críticos reclamam que o sistema de custos ABC leva as empresas a cobrar de seus clientes preços altos para os produtos específicos, a induzir a mudança de produtos especializados para produtos, padronizados, além de forçar o cliente a comprar grandes quantidades.

---

(<sup>19</sup>) MERCHANT, Kenneth e SHIELD, Michael. *when and why to measure cost lest accurately to improve decision making accounting*. Horizons, june, 1993.

(<sup>20</sup>) MISHRA, Birendra. *A theory of cost-system choice*. Tradicional vs Activity – Based -Costing. University of Texas ar austin Working paper, Jan, 1996.

(<sup>21</sup>) JONSON, op., cit., p. 17.

(<sup>22</sup>) KAPLAN. *In defense of activity based cost Management accounting*, nov. 1992.

(<sup>23</sup>) KAPLAN. *ibid*.

Kaplan<sup>24</sup> respondeu a essas críticas, afirmando que a crença inquestionável de atender a todas as necessidades dos clientes e satisfazer a todos é errada e que o sistema de Custos ABC pode ajudar os administradores a decidirem quando as necessidades dos clientes devem ser atendidas;

Alles e Datar<sup>25</sup> propõem uma estrutura baseada no princípio de que o sistema de custos de uma empresa é somente um meio de realizar o objetivo principal da empresa, que é maximizar o lucro ou resultado.

Merchant e Shields<sup>26</sup> , afirmam que algumas empresas deliberadas e inteligentemente acrescentam um viés sistemático nos custos dos seus produtos e serviços, a fim de induzir a um resultado desejável, embora nem sempre conheçam a magnitude do viés introduzido. Ex: as empresas que acrescentam um sobre custo aos produtos ou serviços, a fim de garantirem uma margem mínima de lucro quando da negociação do pessoal de vendas com os clientes.

Afirmam também que algumas empresas permitem e mesmo acrescentam erros com desconhecido viés no seu sistema de custos.

O exemplo desse comportamento é encontrado em empresas que preferem sacrificar a acurácia do seu sistema de custos em favor de uma mais clara sinalização para os funcionários da empresa, nos fatores críticos onde eles devem concentrar a sua atenção.

#### Metodologia da Pesquisa Aplicada

Esta pesquisa tem a finalidade de fornecer um panorama da utilização do sistema de custo ABC, revelando o atual nível de interesse, conhecimento e estado de desenvolvimento do sistema de custos ABC, em empresas da Região de Ribeirão Preto.

Foi feito um questionário com 24 perguntas objetivas, acompanhado de uma carta explicando os objetivos deste trabalho, entregue pessoalmente a 78 empresas, privadas e não financeiras, brasileiras ou multinacionais estrangeiras, operando na Região. A relação

---

(<sup>24</sup>) KAPLAN. *ibid.*

(<sup>25</sup>) ALLES, DATAR, 1993. *op. cit.* p.17.

(<sup>26</sup>) MERCHANT e SHIELDS, *op., cit., p. 17.*



dessas empresas foi obtida através da Associação Comercial e Industrial de Ribeirão Preto e de prefeitura de cidades vizinhas.

## CONCLUSÃO

O sistema de gerenciamento de custos (CMS) surgiu com a proposta de melhoria no tratamento dos custos das empresas envolvidas com sistemas de tecnologia avançados. Dentro dos conceitos propostos pelo CMS, está a contabilidade por atividade. Com ela, dissemina-se o conceito de que são as atividades as verdadeiras responsáveis pelo consumo de recurso e não os produtos como se pensava.

A evolução da contabilidade por atividade, definida no CMS, fez surgir o Custeio Baseado em Atividade (ABC), inicialmente voltado para solução de problema bastante específico, o da melhoria na forma de apropriação de custos ao produto e, por conseguinte, o da determinação da lucratividade real deste.

### Referências Bibliográficas:

ALLES, Michael, DATAR Shrikant, SARKAR Ratna. Control and quality in Work setting: model and empirical analysis. University of Texas at Austin and Harvard University, Working, paper, april. 1997.

ALLES, Michaels, DATAR Shrikant. The means versus ends perspective: a framework for the analysis of costing systems. University of Texas at Austin and Stanford University, Working, paper, now, 1993.

ARGYRIS, Chris, KAPLAN, Robert. Implementing new knowledge: the case of Activity – Based – Costing. Accounting, Horizons, Sept. 1994.

BNDES. Competitividade: aceitação e fatores determinantes. Rio de Janeiro, março. 1991.

CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo Lima. Uma análise crítica do sistema ABC – Activity Based Costing. Revista Brasileira de Contabilidade. Jan./Fev. 1995.

COOPER, Robin, KAPLAN Robert. Custos e Desempenho, São Paulo: Futura, 1998.

COOPER, Robin, KAPLAN, Robert. How cost accounting distorts. April. 1988.

DATAR, Shrikant, GUPTA Mahendra. Aggregation, specification and measurement errors in product costing the accounting. Review, oct. 1994.

DE ROCCHI, Sistema de Custeamento de Atividade (ABC Costing) versus Mapa de localização de custos Revista, Conselho Contábil RS. 1998.

Em entrevista com Sabili Neto HSM Management. mar/abril, 1999.

HAMEL, Gary, PRAHALAD, C K. Do you really have a global strategy?, Harvard Business Review. Julho/agosto, 1985.

JOHNSON, H. Thomas. It's time to step overselling Activity- Based concepts. Management accounting, sept, 1992.

JOHNSON, Thomas, KAPLAN, Robert. Kaplan Relevance lost – the rise and fall of. Management accounting, Harvard Business, Scholl Press, 1987.

KAPLAN, Robert, COOPER, Robin. How cost accounting distorts product cost. Management accounting, April, 1988.

KAPLAN, Robert. Tin defense of Activity Based Cost Management, Management Accounting, Nov. 1992.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 5.e. São Paulo: Atlas, 1996.

Measure Cost right make the right decisions Harvard de Business review, 1988.

Melhores e maiores Exame, agosto, 1996.

MERCHANT, Kenneth, SHIELD, Michael. When and why to measure cost lest accurately to improve decision making accounting. Horizons, June 1993.

MISHRA, Birendra. A theory of cost-system choice. Traditional vs. Activity – Based -Costing. University of Texas are Austin Working paper, Jan, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki Custeio Baseado em Atividade. São Paulo: Atlas, 1994.

One cost system isn't enough Harvard Business Review Jan/Fev. 1988.

SANTOS, Edilene, SANTANA. ABC mérito, limite superações contabilidade. Revista Belo Horizonte - MG, v.9 n.1, março, 1998.

SHANK, John K, GOVINDARAJAN, Vyay. Strategic cost management: the tool for competitive advantage the free press, 1993.