

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA
A COMPETITIVIDADE DAS EMPRESAS**

CURITIBA, 1998.

JULIANA BREHN D'AVILA

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA
A COMPETITIVIDADE DAS EMPRESAS.**

Trabalho apresentado no curso de
Pós Graduação em Contabilidade e
Finanças, para obtenção do título
de Especialista , sob orientação do
Prof. Dr. Wilson Spinosa.

CURITIBA, 1998.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. INFORMAÇÕES DE CUSTOS	01
1.1. Importância	01
1.2. Esquema básico da Contabilidade de Custos	02
1.3. Reflexão sobre o atual cenário da Contabilidade de Custos	03
2. REVISÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E CONCEITOS BÁSICOS	06
2.1. Custos Diretos e Indiretos	06
2.2. Custos Fixos e Variáveis	06
3. ELEMENTOS DE CUSTOS	10
3.1. Matéria Prima	10
3.2. Mão de Obra Direta	10
3.3. Mão de Obra Indireta	10
3.4. Custos Indiretos de Fabricação	10
3.5. Critérios de Rateio	11
3.6. Taxa de Absorção	11
4. SISTEMA DE CUSTEIOS TRADICIONAIS	12
4.1. Comparação entre os Métodos de Custeio Direto e Variável	14
5. CONTABILIDADE GERENCIAL	15
6. INFORMAÇÃO DE CUSTO E A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	17
7. SISTEMA DE CUSTEIO ABC	20
7.1. Histórico	20
7.2. Necessidades que levaram ao desenvolvimento	21
7.3. Conceitos	22
7.4. Elementos Básicos	23
7.5. Premissas	25
7.6. Objetivos	26
7.7. Aplicações	28
7.8. Metodologia	30
7.9. Técnicas de Operacionalização	33
8. COMPARAÇÃO DO ABC COM OS MÉTODOS TRADICIONAIS	35

9. AS VERDADEIRAS CAUSAS DOS PROBLEMAS	37
CONCLUSÃO	39
BIBLIOGRAFIA	

RESUMO

Este trabalho contém uma revisão dos diversos sistemas e métodos de Custeio existentes.

Apresenta uma coletânea dos conceitos, aplicações e elementos envolvidos os quais foram coletados da atual bibliografia existente.

Analisa as necessidades de modificações e melhorias dos métodos chamados de tradicionais devido à implementação de novas metodologias como o Custeio por Atividade.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi desenvolvido para possibilitar uma reflexão sobre as informações de custos nas empresas.

Muito se tem ouvido sobre metodologias inovadoras que permitiram melhorar significativamente a qualidade das informações gerenciais nas empresas, metodologias estas, que levariam a uma visão muito mais realista das operações da empresa como um todo e, conseqüentemente levariam ao alcance de resultados que a tornariam mais competitiva.

Este trabalho é uma proposta de revisão do que vem sendo feito em termos de custos nas empresas, revisão de velhos conceitos, classificações etc.. e também uma pesquisa teórica sobre o método de Custeio ABC que vem sendo muito comentado como sendo o mais adequado à atual realidade das empresas.

Nossa proposta é de pesquisa teórica e organização de informações sobre custos que nos permitam uma conclusão a respeito do obsoletismo ou não dos atuais métodos de custeio.

1. INFORMAÇÕES DE CUSTOS

1.2. Importância

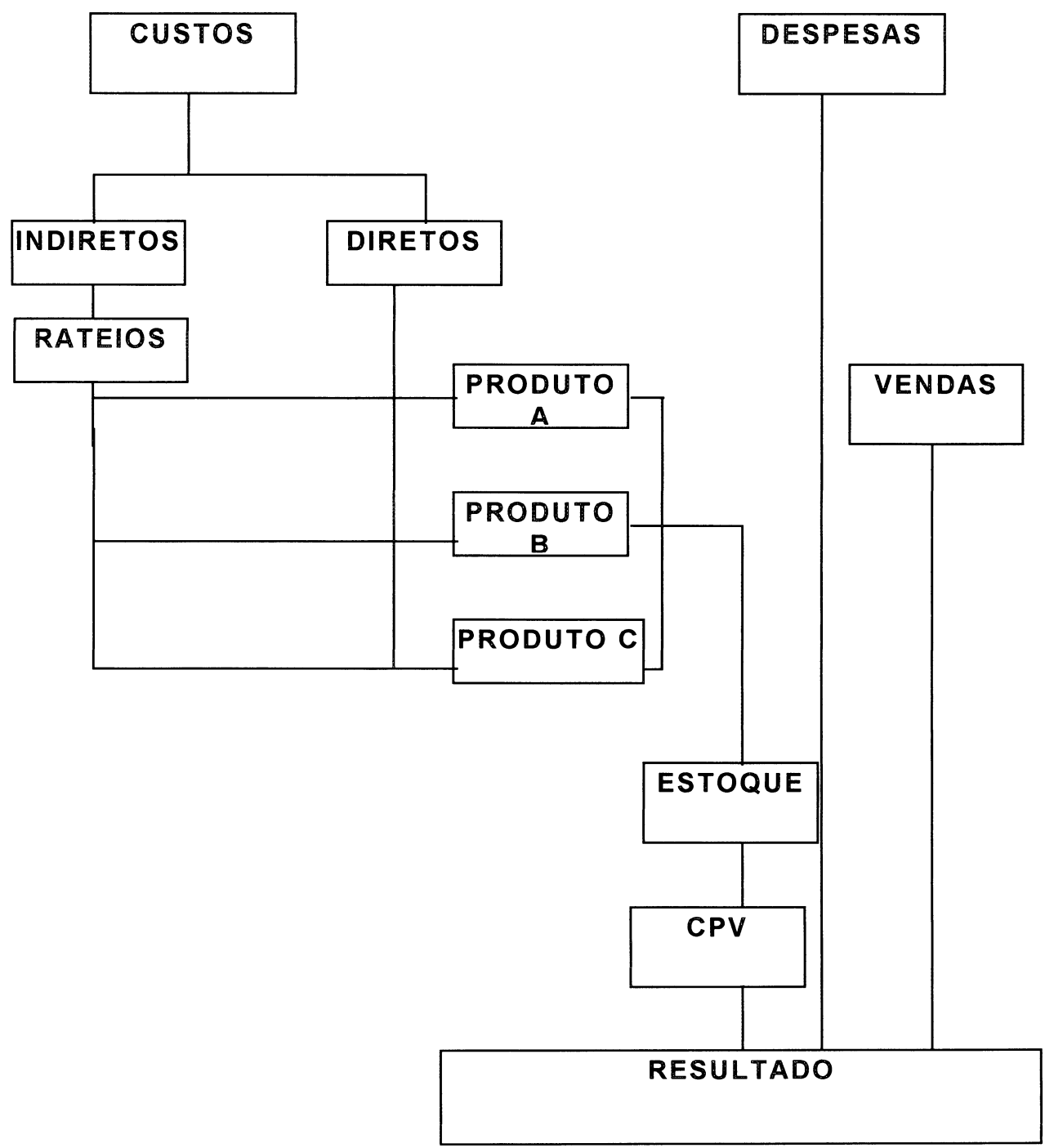
Há tempos, o custo deixou de ser uma simples ferramenta de avaliação de estoques para tornar-se um dos mais importantes instrumentos de auxílio no alcance de maior competitividade nas organizações. Isto torna-se evidente quando observamos e comparamos a existência, nas empresas, do custo contábil (ou custo fiscal) e do custo gerencial. Dentre as diferenças existentes entre eles, observa-se aquela referente ao aspecto temporal, ou seja, enquanto o custo contábil apresenta, hoje, as informações referentes aos custos de ontem, o custo gerencial busca oferecer , hoje, informações capazes de gerir o amanhã da organização , ainda que para isto seja necessário utilizar-se de informações relativas a fatos já ocorridos.

Entretanto, não é somente diferenciando-se o custo contábil do custo gerencial que iremos perceber o novo papel do custo. Igualmente importante é a necessidade de se conhecerem os diversos métodos / princípios de apuração de custo a fim de aplicá-los, de forma adequada , ao tipo de informação a que se pretende obter.

Uma outra questão, diz respeito à formação do preço de venda de um produto. Tanto a prática das empresas como a literatura em geral revelam que não existe uma regra geral para a fixação do preço de venda de um produto. Dessa forma , a formação do preço é definida a partir da particularidade e especificidade do produto ou empresa.

Todavia, para se proceder ao estudo do custo contábil e custo gerencial, dos métodos / princípios de custeio e do processo de formação do preço de venda, é essencial conhecer , antes, o ambiente onde a empresa está inserida, bem como os elementos que compõem o seu processo decisório e, somente então, relacionar a informação de custo e sua importância a cada um desses estudos.

1.2. Esquema básico da Contabilidade de Custos



FONTE : CONTABILIDADE DE CUSTOS, Eliseu Martins.

1.3. Reflexão sobre o atual cenário da Contabilidade de Custos nas Empresas.

Existe uma corrente de pensamento sobre a atual Contabilidade de Custos que enfatiza os aspectos descritos abaixo.

O ambiente internacional em seus diversos aspectos vem se modificando e se tornando mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por processos de mudanças profundas. Os sistemas de custos das empresas, em função das novas tecnologias de manufatura e novas variáveis ambientais, são inadequados, produzem informações distorcidas. Essas informações de custos distorcidas resultam de escolhas contábeis efetuadas décadas atrás, quando a maioria das indústrias fabricava uma gama pequena de produtos.

Naquela época os custos de mão de obra direta e materiais, os mais importantes fatores de produção, podiam ser facilmente alocados às unidades individuais de produtos. As distorções provocadas pela alocação de *overhead* da fábrica e da corporação através de taxas orçadas sobre o custo de mão de obra direta, eram imateriais.

Por outro lado, as despesas de coletar e processar dados não justificavam a adoção de critérios mais sofisticados de alocação dos custos indiretos aos produtos.

Atualmente, as linhas de produtos e canais de distribuição de produtos proliferaram e o custo de mão de obra direta passou a representar uma pequena fração dos custos totais, enquanto as despesas de suporte das operações, da fábrica, de marketing, de distribuição e engenharia e de outras atividades indiretas explodiram.

A maioria das empresas continuou a alocar os crescentes custos indiretos através do decrescente custo de mão de obra direta.

Esses procedimentos simplistas não mais se justificam atualmente em função de seu baixo custo propiciado pela tecnologia de informação.

A intensificação da competição global e novas tecnologias de produção tem tornado a informação sobre custo do produto crucial para o sucesso competitivo.

As diversas mudanças que estão se processando a nível do ambiente externo e a nível do ambiente interno das empresas, simplesmente aceleram a percepção da realidade de que a contabilidade, na forma como tem sido implementada, não atende com relação às necessidades informativas da gestão empresarial.

Considerando a premissa do lucro como a melhor medida da eficácia da empresa, o desempenho de todas as atividades e unidades organizacionais devem ser igualmente mensurados e reportados sob o mesmo conceito.

Considerando a abordagem da teoria da comunicação da Contabilidade, que orienta o reconhecimento dos tipos de informações necessárias para cada tipo principal de usuário, são os usuários internos ou gestores operacionais uma classe fundamental de usuários a ser atendida com informações específicas para seus modelos decisórios.

As maiores inadequações da Contabilidade de Custos, na forma como vem sendo utilizada nas empresas, são :

- a) Não atende às necessidades operativas dos gestores operacionais (gestor de compras, manutenção, produção, vendas, estoques, finanças etc..) no que diz respeito à gestão econômica de suas atividades.
- b) Não reconhece as necessidades informativas específicas para cada uma das etapas analíticas do processo administrativo desenvolvido pelos gestores operacionais (estabelecimento de objetivos, avaliação de alternativas, execução das operações e medição dos resultados).
- c) Não efetua a mensuração do resultado econômico das diversas atividades empresariais analíticas. A preocupação fundamental é com a mensuração do lucro global da empresa e com a mensuração de resultados dos produtos e serviços finais.
- d) Não efetua a avaliação de desempenho dos gestores e das áreas organizacionais com base em resultados econômicos.

- e) Utiliza conceitos de mensuração dogmáticos, que não são lógicos e racionais para os gestores, que não refletem de forma adequada a realidade física/ operacional, e que não mensuram de forma correta os resultados analíticos das atividades e o lucro global da companhia.
- f) Esta voltada fundamentalmente para mensurar e reportar os eventos já realizados. Assim, o sistema de custos nas empresas é desassociado do sistema de orçamentos (que mensura e reporta os eventos futuros), gerando incompatibilidades conceituais (utilização de conceitos conflitantes) e incompatibilidades a nível do processamento de dados (utilização de procedimentos diferentes) derivando dessas incompatibilidades, falhas e distorções na análise dos desvios entre objetivos estabelecidos e resultados obtidos.

2. REVISÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E CONCEITOS BÁSICOS DE CUSTOS.

2.1.Custos Diretos e Indiretos

Alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os custos diretos com relação aos produtos.

Outros realmente não oferecem condição de uma medição objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária como o aluguel , a supervisão, as chefias etc... São os custos indiretos com relação aos produtos.

A título ilustrativo analisaremos abaixo algumas situações de classificação dos custos em diretos e indiretos.

MATERIAL	CLASSIFICAÇÃO
Matéria Prima	Podem ser apropriadas diretamente ao produto, geralmente é possível identificar quanto cada produto consumiu.
Embalagens	Também podem ser apropriadas diretamente aos produtos.
Mão de Obra	É possível associar parte dela diretamente ao produto, quando há uma medição de quanto cada operário trabalhou em cada produto e quanto custa cada operário para a empresa. Quando parte dela referir-se aos chefes de equipe de produção esta parcela necessita de critérios de rateio para sua apropriação.
Salários da Supervisão	Muito mais difícil ainda de se alocar por meio de uma verificação direta e objetiva do que a mão de obra dos chefes de equipes de produção, já que esta supervisão é a geral da fábrica.
Depreciação das máquinas	A empresa deprecia linearmente em valores iguais por período, e não por produto.
Energia Elétrica	Quando as máquinas possuírem um medidor próprio poderá ser alocada diretamente aos produtos, caso haja controle de quanto cada produto consome.
Aluguel do Prédio	Impossível de se medir diretamente quanto consome cada produto.

2.2. Custos Fixos e Variáveis

Além do seu agrupamento em Diretos e Indiretos, os Custos podem ser classificados de outras formas diferentes.

Uma outra classificação usual (e mais importante que todas as demais) é a que leva em consideração a relação entre os Custos e o volume de atividades numa unidade de tempo. Divide basicamente os custos em fixos e variáveis.

Por exemplo, o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada maior o seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo, o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis.

Por outro lado, o aluguel da fábrica num determinado mês é um determinado valor, independente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um custo Fixo.

É de grande importância notar que a classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Não se trata, como no caso da classificação de Diretos e Indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida. Por exemplo, a matéria prima é um custo variável, já que, por mês, o seu valor total consumido depende da quantidade de bens fabricados. Entretanto, por unidade elaborada a quantidade de matéria prima é provavelmente a mesma; mas isso não lhe tira a característica de variável; pelo contrário, reforça-a.

A divisão entre fixos e variáveis, também tem outra característica importante: considerado a relação entre período e volume de atividade, não se está comparando um período com outro. Esse fato é de extrema importância na prática para não se confundir Custo Fixo com custo recorrente (repetitivo).

Por exemplo, se a empresa adota um sistema de depreciação com base em quotas decrescentes e com isso atribui para cada ano um valor diferente desse custo, continua tendo na depreciação um Custo Fixo, mesmo que a cada período ele seja de montante diferente.

Também se o aluguel é reajustado mensalmente em função de qualquer índice e nunca é igual em dois períodos subseqüentes, não deixa de ser um custo fixo, já que em cada período o seu valor é definido e independe do volume produzido.

Outros exemplos dessa natureza : Mão de Obra Indireta - normalmente, é um gasto que, apesar de poder variar de período para período, é um Custo Fixo, pois, por mês, tem o seu montante definido não em função do volume de produção; Conta dos telefones da fábrica - pode ser seu valor diferente em cada mês, mas não é um Custo Variável, pois seu montante não está variando em função do volume de produtos feitos.

3. ELEMENTOS DE CUSTOS

3.1. Matéria Prima

Compreende os materiais utilizados diretamente no processo de fabricação e que também fazem parte do produto. Seu valor é composto por todos os gastos incorridos na colocação desse ativo em condições de uso. Estes gastos compreendem desde o valor pago pelo material até os impostos não recuperáveis, fretes, seguro, embalagem, descontos e abatimentos

3.2. Mão de Obra Direta.

Refere-se aos salários mais encargos, alimentação, vale transporte, assistência médica, seguro de vida e benefícios da Mão de Obra Direta.

3.3. Mão de Obra Indireta

Compreende todos os itens citados anteriormente para a Mão de Obra direta só que, agora, para a Mão de Obra não envolvida diretamente no processo de produção.

3.4. Custos Indiretos de Fabricação

Elemento coletivo representado por todos os gastos indiretos necessários à produção de bens e serviços. É um elemento cujo valor tem se apresentado de forma crescente em decorrência do uso de tecnologias mais avançadas de produção.

Por sua natureza indireta e também pela complexidade dos processos produtivos dificultando medições exatas de CIF em cada unidade de produto acabado, normalmente é alocado aos produtos através de critérios de rateios.

3.5. Critérios de Rateio

São métodos de distribuição do montante de custos indiretos de fabricação ou de itens específicos dele, a produtos que dele se beneficiam, com base numa medida que melhor defina a relação de causa e efeito entre o custo e o produto.

3.6. Taxa de Absorção

É utilizada para equalizar o custo no tempo. Muitos itens de CIF possuem ocorrência eventual ou esporádica no intervalo de tempo considerado para fins de custeio. Outros podem ocorrer sazonalmente .

Ela é bidimensional , pois depende de um montante de custo e de uma base de rateio pré-determinada.

$$\text{TAXA DE ABSORÇÃO} = \frac{\text{Montante de CIF}}{\text{Base de Rateio Pré - determinada}}$$

4. SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAIS

Sistema de Custeio é um conjunto de procedimentos que visa acumular os custos de produção de bens ou serviços para controlar custos e fornecer informações gerenciais.

São, basicamente, maneiras de se atribuir custos aos produtos. A literatura costuma classificar estes sistemas em duas categorias: princípios e métodos. Os princípios são utilizados para o tratamento dos custos fixos e os métodos, por sua vez, preocupam-se com a identificação e alocação dos custos indiretos.

Em suas primeiras aplicações, tais sistemas eram responsáveis pelo controle dos gastos empresariais, onde sua forma de rateio aos produtos se baseavam principalmente na mão de obra direta.

Diante deste cenário, existem, nos dias de hoje, basicamente, três princípios de custeio denominados de custeio direto ou variável, custeio integral e custeio por absorção.

Existem também, diversos métodos de custeio, dentre os quais destacam-se: o RKW (dito tradicional), e o custo padrão.

O princípio de custeio direto considera como custo do produto apenas os custos variáveis, ou seja, os que variam de acordo com a quantidade produzida ou vendida, onde os custos fixos são lançados como despesas do período.

Através deste custeio é possível calcular a margem de contribuição do produto, que representa a soma gerada pelas vendas capazes de cobrir os custos fixos e gerar o lucro. Além disso, o custo fixo entrando direto na demonstração de resultado permite uma melhor apresentação do impacto destes custos nos lucros. Permite, ainda, a utilização da análise **custo-volume-lucro**. Deste modo, se as informações fornecidas pelo custeio preencherem as necessidades de informação da empresa, ela pode optar por este princípio.

Como todos os métodos, ele apresenta limitações, onde a maior dificuldade é a separação dos custos em fixos e variáveis.

Custeio Integral é o indicado caso a empresa esteja interessada apenas no custo final do produto, já que o mesmo considera como custo do produto os custos fixos e variáveis, desprezando certos custos como administrativos e de vendas. Desta forma, além de não ser totalmente adequada a sua utilização para fins de fixação de preço de venda baseado no custo, não oferece um maior detalhamento dos custos, visto que, como já dissemos, engloba os fixos e variáveis.

Custeio por Absorção permite que se conheça além do custo final do produto, as possíveis perdas no processo produtivo, onde os custos fixos também são computados como custos dos produtos.

O método RKW caracteriza-se por identificar os custos dos produtos através dos custos da empresa, os quais são denominados centros de custos. Em seguida, aloca os custos aos produtos por base de rateio, geralmente a mão de obra direta..

Faz-se importante destacar que o rateio efetuado com a mão de obra direta pode limitar a utilização do método, visto que, em empresas automatizadas a mão de obra direta não é tão representativa. A fim de tentar amenizar este problema criou-se novas formas de rateio, como por exemplo, em horas-máquinas ou área ocupada, sendo que estas bases podem ser utilizadas individualmente para todos os rateios necessários ou uma para cada rateio. Ainda assim o problema continuou.

Uma outra limitação pode ser o fato de não considerar o custo de complexidade do produto, ou seja, produtos diferentes podem possuir custos diferentes, mesmo tendo alguma coisa em comum, como tempo de produção, quantidade de matéria-prima, etc..

É um método mais apropriado para empresas multi produtoras, visto que os custos podem ser identificados pelos setores que os causaram.

O método de Custeio Padrão baseia-se na avaliação dos custos incorridos num determinado período em relação a um custo padrão pré-fixado e permite o controle dos custos pela análise das variações, as quais devem ser corrigidas com rapidez. A empresa pode optar por esse método para ter um padrão de comparação nas suas operações, entretanto, ela não dispensa o uso de qualquer um dos outros métodos de custeio.

4.1.Comparação entre os Métodos de Custeio Direto e Variável

CUSTEIO DIRETO	CUSTEIO POR ABSORÇÃO
Os custos indiretos fixos não são incluídos nos estoques e nos custos dos produtos vendidos.	Os custos indiretos fixos são incluídos nos estoques e nos custos dos produtos vendidos.
O resultado bruto é a margem de contribuição bruta (Receita de vendas menos os custos variáveis dos produtos vendidos)	O resultado bruto é o lucro bruto (Receita de Vendas menos o custo dos Produtos vendidos)
O resultado líquido é a margem de contribuição líquida (margem de contribuição bruta menos as despesas variáveis).O lucro líquido é a margem de contribuição líquida menos os custos e despesas fixas.	O resultado líquido é o lucro líquido antes do Imposto de Renda (lucro bruto menos despesas comerciais, administrativas e financeiras).
Vincula o resultado (lucro) com as vendas.	Vincula o resultado (lucro) à produção.
Permite uma visão clara do lucro de acordo com as vendas.	Não permite uma visão clara do lucro apenas de acordo com as vendas.
Interpretação de custos fixos como custos periódicos (função do tempo) ou seja, não variam de acordo com o volume da atividade.	Interpretação de custos fixos como custos do produto (função da produção), ou seja, variam de acordo com o volume da atividade.
Somente os custos variáveis de fabricação são contabilizados no custo dos produtos fabricados.	Os custos fixos são contabilizados no custo dos produtos.

5. CONTABILIDADE GERENCIAL

Os sistemas de custo surgiram inicialmente, como forma de avaliar os estoques e apurar os resultados das empresas industriais, pois estas tornaram-se bem mais complexas em relação às empresas mercantis.

Assim, foram surgindo normas e procedimentos de apuração de custos, os quais foram adotados pelas industriais, de forma geral, sendo neste contexto que o Estado, utilizando-se destas normas e procedimentos instituiu, através de lei, o imposto sobre a renda das empresas que, como sabemos, existe até hoje.

Estes procedimentos legais de apuração de custos é o que podemos chamar de custo *contábil*, uma vez que não se pode mudar as formas e o critério de apuração dos custos. É preciso que se obedeça as regras definidas pelo fisco, ressaltando ainda que as informações destinadas a esse fim são apresentadas somente após sua ocorrência, ou seja, no final do exercício.

Como as organizações não são estáticas, as mesmas tornaram-se maiores e com um grau de complexidade bastante elevado e, ainda, o cenário onde estas estavam inseridas tornou-se competitivo, necessitando, assim, cada vez mais de informações, apresentadas em tempo hábil, para apoiá-las nas tomadas de decisões e, desse modo, as informações prestadas somente no final do exercício nem sempre são capazes de suprir estas necessidades.

Foi a partir destas necessidades de informações que as empresas descobriram no custo uma nova ferramenta de controle e gerência, deixando de ser um simples instrumento de avaliação de estoques e apuração de resultados para desempenhar um papel de grande importância no processo decisório, amparando os tomadores de decisão com informações capazes de direcionar o caminho que a empresa deve tomar, por exemplo, fabricar ou comprar um produto.

MARTINS, ELISEU¹ “É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de Custos não data de mais algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação dos estoques e não para fornecimento de dados à administração

Podemos dizer que o custo contábil é apurado para atender às exigências do governo (fiscalização) enquanto o custo gerencial, executado de forma extra-contábil, destiná-se ao atendimento das necessidades da administração no que tange o apoio à decisão. “

1.MARTINS, ELISEU. CONTABILIDADE DE CUSTOS.4.ed.rev.SÃO PAULO ATLAS, 1990.

6. INFORMAÇÃO DE CUSTO E A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

É generalizada a idéia de que uma das finalidades da Contabilidade de Custos é o fornecimento do preço de venda. Com fundamento nessa crença nasceu inclusive uma forma de alocação de custos e despesas (muitíssimo) conhecida no nosso meio brasileiro como RKW "*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*". Trata-se de uma , como já descrevemos anteriormente neste trabalho, disseminada no começo do século na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso CIP- Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Claro é que as técnicas desse rateio são absolutamente semelhantes às dos já vistos neste trabalho.

Com este rateio , chega-se ao valor "produzir e vender" (incluindo administrar e financiar) que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Bastaria adicionar agora o lucro desejado para se ter o preço final de venda. Aliás, muitas vezes existe a fixação do lucro como um valor global e é procedido seu rateio aos produtos em função de alguma base de alocação (custo, custo mais despesas etc..).

Se essa fórmula puder ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, dificilmente terá sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. Afinal de contas, dentro do que se conhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são decorrência dos mecanismos e forças de oferta e da procura. O mercado é grande responsável pela fixação dos preços , e não os custos de obtenção dos produtos. É muito mais provável que uma empresa analise os seus custos e suas despesas para saber se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ela determinar os preços em função daqueles custos ou despesas.

É dentro desse fator de influência que é o mercado, surge a Margem de Contribuição, que vai de fato auxiliar nas tomadas de decisões.

A fixação do preço de venda não cabe exclusivamente ao setor de custos, com todo o arsenal de informações de que dispõe do ponto de vista interno, bem como não cabe totalmente ao setor de Marketing, com toda a gama de dados do mercado e suas previsões. Se os dirigentes ouvirem só custos talvez venham a cortar produtos que, mesmo pouco ou nada rentáveis, talvez produzam boa imagem para a firma e sejam responsáveis pelo faturamento de inúmeros outros itens.

Por outro lado, se depender só da área de Marketing, talvez venham decidir por só trabalhar com os produtos de fácil colocação e boa margem de comissão aos vendedores mas que talvez não dêem lucro algum.

Apesar da abertura da economia, de um mercado totalmente competitivo, dos avanços tecnológicos e de novas técnicas de gestão, sempre que falamos em preço de venda, logo associamo-no ao custo do produto, como se este fosse o único fator a ser considerado na formação de preços, como se a contabilidade de custos fosse a responsável exclusiva pela determinação do preço de venda. Talvez o grande número de fórmulas e métodos de alocação de custos e despesas tenham contribuído para a generalização dessa idéia.

Esse raciocínio foi bastante usado em economia de decisão centralizada, ou seja, em economia planificada pois, numa economia de mercado, a formação do preço decorre dos mecanismos e forças da oferta e da procura, de maneira que o mercado é o grande responsável pela determinação dos preços, e não os custos de fabricação ou de obtenção dos produtos.

Uma política de preços correta e eficaz é o resultado da coordenação entre custos, preços, lucro, concorrência e demanda efetuada pelos gestores.

Administrador verdadeiro vai pesar bem as duas informações e usar de bom senso, sua experiência e sua sensibilidade para tomar a decisão final.

Mostremos num exemplo como poderia o conceito de Margem de Contribuição ser de grande valia num processo como esse.

Uma empresa, antes de lançar um novo produto, faz pelo departamento de Pesquisa de Mercado do seu setor de Marketing, um levantamento em que prevê: se o produto for colocado a \$1000 por unidade, provavelmente serão vendidas 1000 unidades por mês; se colocar a \$900 conseguirão vender 1200 unidades por mês.

Qual a melhor alternativa ?

Se a empresa desejar fazer o cálculo com base no rateio de custos e despesas, talvez fique agora um pouco embaraçada, já que precisará primeiro ter o volume para depois fixar o preço; coincidirá este com o do mercado ?

O melhor é voltarmos ao conceito de Margem de Contribuição; sendo os Custos e Despesas fixos os mesmos para as duas alternativas (1000 ou 1200 unidades), interessará das duas a que der maior Margem de Contribuição Total. Suponhamos que a soma de custos e despesas variáveis do produto seja \$700/ unidade.

<p>Hipótese a) 1000 a \$1000 / unidade Margem de Contribuição = \$1000 - \$700 = \$300/unidade 1000 unidades x \$300 = \$300.000 de Margem de Contribuição Total</p>

<p>Hipótese b) 1200 unidades a \$900 a unidade Margem de Contribuição = \$900 - \$700 = \$200 a unidade 1200 unidades x \$200 = \$240.000 de Margem de Contribuição Total</p>

A hipótese correta é, portanto, a primeira, com preço maior e quantidade menor. Bastaria verificar se a Margem de Contribuição Total é suficiente para cobrir os encargos fixos e ainda fornecer um lucro mínimo desejado.

7. SISTEMA DE CUSTEIO ABC

7.1 .Histórico

O sistema de custeio baseado em atividades ultimamente tem-se se convertido em um elemento de ligação entre o custeio de produtos, mensuração de desempenhos e justificação de investimentos; entretanto, este não é um sistema que foi desenvolvido somente agora, em consequência da pressão advinda da introdução de novas tecnologias e maior concorrência. Na verdade, o sistema de custeio baseado em atividades tem passado através dos tempos por fases de evolução, e vem amadurecendo significativamente através dos anos.

NAKAGAWA, MASSAYUKI² ". O seu início no Brasil, por volta dos últimos anos da década de 60, algumas empresas já vinham usando o conceito de que as atividades que consomem recursos e não os produtos, porém, até então, ainda não se usava a expressão sistema de custeio baseado em atividades. Na ocasião, a aplicação do conceito trouxe grande contribuição em termos de mudanças criativas na gestão das operações e estratégias de marketing."

CHING, HONG³.⁷ Muitas técnicas de gestão empresarial surgiram nas últimas duas décadas, como gerência por objetivo, orçamento base-zero, teoria das restrições, círculos de qualidade, organização matricial. Algumas destas técnicas trouxeram contribuições significativas para a administração das empresas, outras constituíram-se em modismos que não se sustentaram, outras não foram utilizadas apropriadamente, porém nenhuma delas conseguiu responder às necessidades de desempenho competitivo das organizações."

Na última década, apareceram (para aplicação nas empresas, pois há muito existiam na teoria) a filosofia da qualidade total e as técnicas a ela associadas, com conceitos e princípios nunca antes formulados, todos visando atender ao cliente. Mais recentemente, destaca-se o **ABC Activity based costing** ou **Custeio Baseado em Atividades**.

2.NAKAGAWA, MASSAYUKI. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.CONCEITOS, SISTEMAS. SÃO PAULO: ATLAS,1997, P.60.

3.CHING,HONG YUH.GESTÃO BASEADA EM CUSTEIO POR ATIVIDADES ABM - ACTIVITY BASED MANAGEMENT SÃO PAULO: ATLAS 1995,P.15.

contábeis eficazes o problema reside mais no nível da estruturação lógica de conceito da teoria contábil, de forma integrada com lógica do processo de administração, do que no “descobrimento” de novos conceitos.

7.2. ABC - Necessidades que o originaram e levaram ao seu desenvolvimento.

Os novos conceitos e estilos de vida, hábitos, lazer etc..., provocaram mudanças tecnológicas, principalmente, nas áreas de informática e de comunicações, de forma a mudar o perfil da demanda e oferta de bens e serviços em nível global; por outro lado as tradicionais estratégias de negócios fundamentadas nos princípios de economia de escala, se defrontaram com a necessidade de enfrentar seus concorrentes com métodos mais ágeis, eficientes e modernos como itens indispensáveis para concorrer num mercado cada vez mais competitivo e inovador.

À medida que as empresas se vêm envolvidas em ambientes mais complexos e competitivos, os sistemas tradicionais de custeio têm-se mostrado impotentes para gerar informações requeridas pelos administradores.

Além de custos mais apurados e precisos dos produtos ou serviços, eles sentem a necessidade, também, de gerir de maneira mais eficiente e eficaz as atividades mais significativas de suas áreas funcionais. Como exemplo de necessidade que gerou a utilização de técnicas como o ABC está o tratamento dos custos fixos.

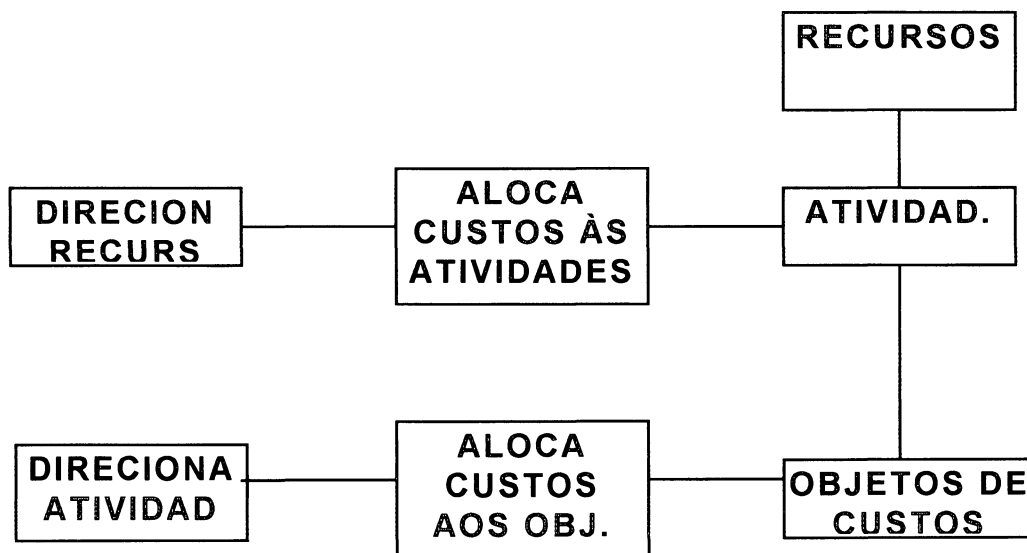
A visão tradicional é de que os custos de produção podem ser classificados em custos variáveis, segundo o nível de produção e custos fixos. Esta classificação depende do horizonte de tempo assumido, porque mais custos fixos se tornam variáveis a longo prazo.

No ABC muitos mais custos são classificados como variáveis. Isto é, são variáveis em relação a alguma atividade e pode-se relacionar aos produtos que exigem a atividade.

7.3. ABC - Conceitos

O Custeio Baseado em Atividades é um método de cálculo de custo das atividades, produtos e clientes. Com o ABC é possível, rastrear os gastos de um negócio ou departamento para alocá-los às atividades realizadas e verificar como estas estão relacionadas com a geração de receitas e o consumo dos recursos.

Seu princípio básico é a utilização de recursos pelas atividades e a demanda de atividades criada pelos produtos. Assim, as atividades consomem recursos e estas são realizadas em função dos produtos, como mostra a figura abaixo.



Lógica do Custeio Baseado em Atividades.

7.4. ABC - Elementos Básicos

Como elementos básicos e que compõe a lógica do ABC temos:

RECURSOS é o gasto realizado com a entrada física de elementos requeridos para efetuar uma atividade. Ex.: pessoas e máquinas, ou seja, gastos com salários e depreciação de máquinas. Os recursos são considerados a fonte dos custos.

ATIVIDADES é um processo que combina de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de um produto, ou seja, é o processamento de uma transação. As transações são materializadas através de documentos procurando reproduzir o mais fielmente possível os eventos e as atividades a que se referem. Já o evento é uma consequência ou resultado de uma ação externa a uma atividade, isto é, os eventos dão início a uma atividade.

Exemplo de Atividade.



OBJETO DE CUSTO, os objetos de custos podem ser produtos, serviços, projetos ou clientes. São os geradores de eventos.

DIRECIONADORES DE CUSTOS são fatores de custos que têm influência na execução das atividades, ou seja, determinam o consumo de recursos pelas atividades e destas pelos produtos. É uma transação que determina a quantidade de trabalho. É um evento causal que influencia o nível e o desempenho das atividades e o consumo resultante de recursos. Por exemplo, o percentual de dedicação das pessoas do departamento de suprimentos para compra de material é o direcionador de recursos para a atividade. Já o número de ordens de compras seria o direcionador de atividades para o produto.

Um conceito importante do ABC é a hierarquia das atividades de acordo com os tipos de direcionadores. As atividades são relacionadas à unidade, ao lote, ao produto e às instalações, como mostrado na tabela abaixo.

FATOR DE PROPORÇÃO	ATIVIDADE	DESCRIÇÃO
Unidade	Atividade de produção	São os custos provenientes de atividades cuja execução é proporcional à unidade produzida.
Lote	Set Up Movimentação de Materiais Embarques	São custos provenientes de atividades cuja execução é proporcional aos lotes produzidos. Estes custos ocorrem a partir da decisão de se produzir um lote de peças, não importando a quantidade produzida.
Produto	Pesquisa e Desenvolvimento Engenharia de Processos	São custos provenientes de atividades cuja execução está ligada à decisão de se ter um produto.
Instalações	Manutenção Predial Segurança patrimonial	São custos provenientes de atividades cuja execução está ligada à decisão em ter um negócio.

7.5. ABC - Premissas básica

O sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem / utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de “**costs drivers**” ou direcionadores de custos.

Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

MILLER & VOLLMAN⁴: O princípio do sistema ABC, é justamente que os reais consumidores de custos do processo produtivo residem nas ações ou atividades, pois elas são as verdadeiras responsáveis por levar a cabo determinado bem ou serviço dentro do processo do negócio.

Se cada etapa do processo produtivo é desencadeada, executada e finalizada em função de ações que consomem energia física, intelectual, elétrica, mecânica, ou outro tipo qualquer de energia, essa energia apesar de não ser visível aos olhos, se mal executada, torna-se um desperdício”.

4. MILLER & VOLLMAN, 1997, P.35.

7.6. ABC - Objetivos

As tradicionais estratégias de negócios se defrontam agora, com a necessidade de enfrentar seus concorrentes com métodos mais ágeis, eficientes e modernos como itens indispensáveis para concorrer num mercado cada vez mais competitivo e inovador.

O sistema ABC de gestão almeja a melhoria da competitividade e da lucratividade das empresas. Surgiu como uma proposta de custear bens e serviços, sob uma visão de alocação de custos, com o passar do tempo, verificou-se seu potencial para gerenciar as atividades que fazem parte do processo do negócio, pois a partir do custeio das mesmas, pode-se verificar quais atividades estão sendo mal executadas, e se são realmente indispensáveis a determinado processo.

PORTER⁵ "Uma empresa, para ganhar posição de destaque no mercado, necessita conhecer como se defender (criar barreiras) e atacar as cinco forças competitivas que atuam no ambiente competitivo global, descritos como:"

Entrantes Potenciais : trazem nova capacidade e desejo de ganhar parcela de mercado, freqüentemente com recursos substanciais e preços atrativos.

Concorrentes na indústria criam situações de disputa por posição, adotando táticas como concorrência nos preços, forte publicidade, aumento de garantias, etc..

Substitutos são os produtos alternativos que a concorrência coloca no mercado forçando os preços para baixo.

5. PORTER, M.E. VANTAGEM COMPETITIVA. THE FREE PRESS. NEW YORK, 1985.

Clientes competem com a indústria forçando uma queda de preços, reivindicando qualidade e tempos de respostas mais rápidos.

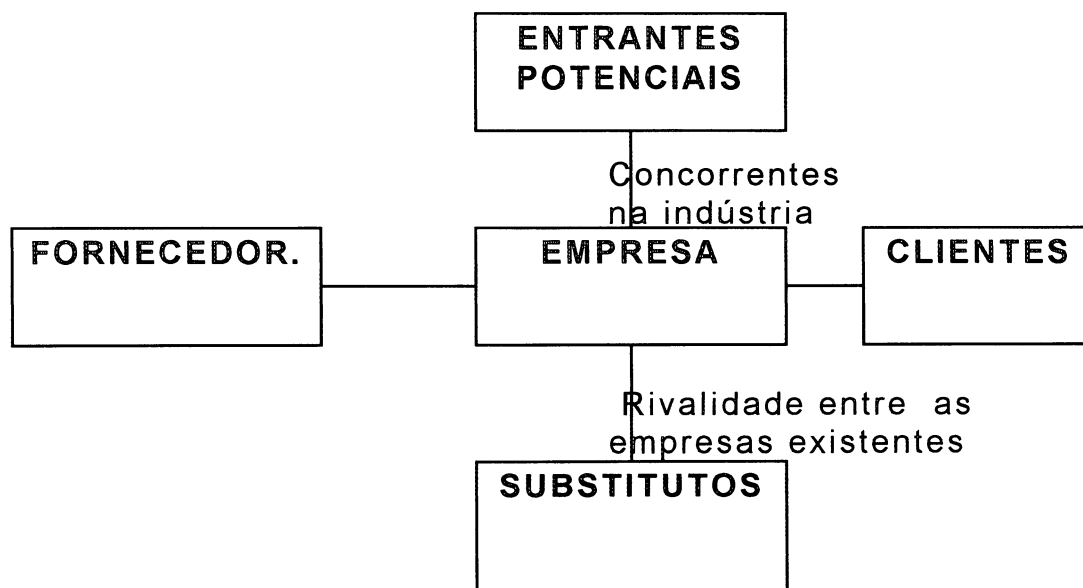
Fornecedores exercem poder de negociação sobre os participantes de uma indústria ameaçando elevar preços ou reduzir a qualidade dos bens e serviços fornecidos.

A adoção de uma estratégia para enfrentar estas cinco forças, mesmo que não seja uma liderança total em custos, deve preocupar-se em controlar os custos incorridos sobre produtos, durante todo seu processo de fabricação, sob pena de inviabilizar qualquer estratégia.

Os sistemas tradicionais de custeio, por sua vez, adequavam-se a uma situação anterior à realidade manufatureira moderna, pois baseavam seus cálculos de custos em volume de produção.

Devido a atual tendência de diversificação da produção, não necessariamente o tipo de produção com maior volume de produção é o mais barato de ser produzido, e sim dependerá de fatores extras tais como complexidade, mão de obra indireta a ele dispensada, entre outros.

Por esse motivo, os sistemas tradicionais de custeio vem sendo questionados, e o ABC ganha força por refletir com maior riqueza de detalhes como os custos são incrementados.



7.7. ABC - Aplicações

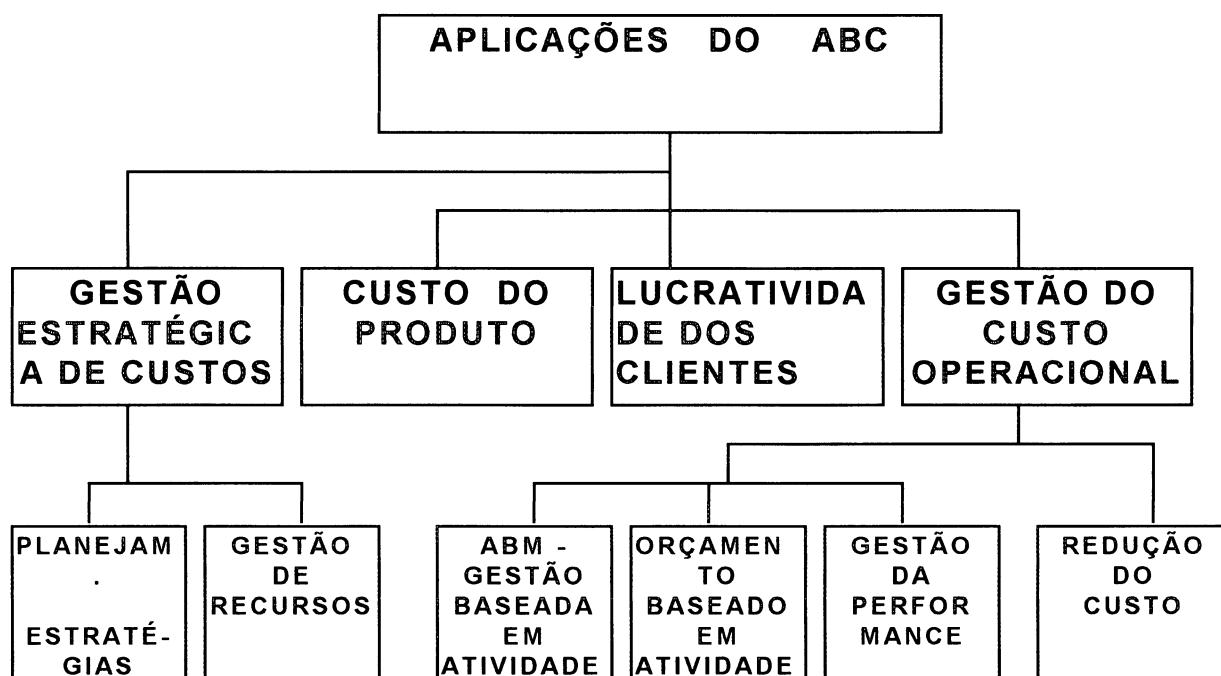
O sistema de custeio baseado em atividades é tão aplicável à organizações de serviços quanto a indústrias. Aplicá-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios como à determinação dos custos de produtos manufaturados. Tanto nas organizações de serviços como nas indústrias, o problema é tomar decisões gerenciais que possam tornar e manter lucrativas organizações complexas e diversificadas. Dispor de boas informações a respeito dos custos de processos, produtos, serviços, clientes e canais de distribuição são críticos para os gerentes que tomam essas decisões.

Na prática, a resposta não é tão universal. Por um lado, o custeio de processos baseado em atividades tem sido igualmente bem sucedido em ambientes industriais ou não.

Porém, no que diz respeito a levar os custos do nível de processo para o de serviços, clientes e outros objetos, mostrou que alguns negócios são mais sensíveis à técnica do que outros.

A questão chave é se existem ou não dados que possam ser usados para seguir o curso das atividades até esses outros objetos. Nos ambientes industriais, as equipes de projetos normalmente podem obter muitos dados para usar na alocação dos custos de atividades aos produtos. Na verdade, seu desafio é, muitas vezes, garantir que o nível de detalhamento em seu custeio de produtos não se torne excessivamente complexo.

Em ambientes não - indústrias, ou no custeio de objetos que não sejam produtos, a disponibilidade de dados varia amplamente de uma organização para outra.

FORMAS DE APLICAÇÃO DO ABC.

7.8. ABC - Metodologia

O sistema ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais consomem os recursos de uma empresa.

O objetivo da análise estratégica de custos do ABC é obter a relação de causa e efeito, como também a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades de relevância na empresa.

Primeiramente o sistema ABC atribuiu todos os custos aos principais processos da empresa, que são conhecidos como centro de atividades.

Para esses centros, são atribuídos custos aos produtos baseados no consumo dos recursos.

Os direcionadores do primeiro estágio são geralmente mais rigorosos e dependem das mensurações das atividades.

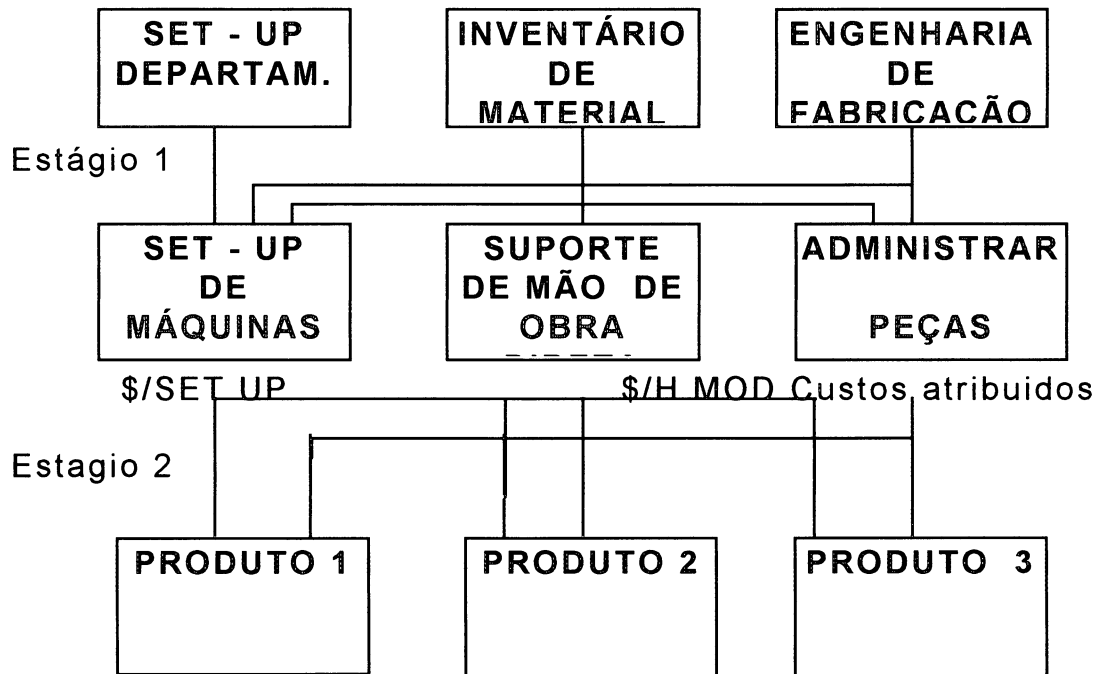
Depois, esses custos são transferidos aos produtos e são usados os direcionadores do segundo estágio.

Pelo ABC, quando se faz o rateio, percebe-se que alguns custos não são diretamente proporcionais às unidades produzidas, como alguns custos que incidem em cada lote de produção.

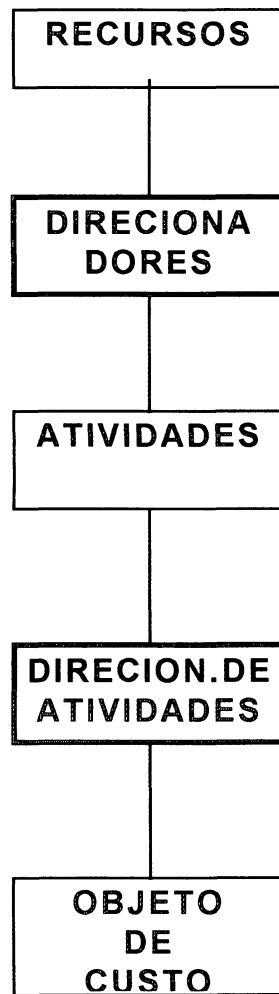
Outros recursos recaem diretamente na concepção de cada produto, e ainda outros recursos são somados no período em questão e se referem às despesas de operação da planta.

Os direcionadores do segundo estágio mostram como os custos de um centro de atividades são consumidos por produtos.

Este sistema tenta atribuir para cada produto, a parcela de despesas indiretas consumidas por cada um, como também as despesas diretas que incidem em cada produto independente de como os recursos são acumulados, o ABC usa as bases de distribuição para refletir quanto desses recursos recaem sobre cada produto.



Uma outra forma de se explicar a metodologia ABC seria seguindo a figura abaixo :



Fluxo de Custos no ABC.

7.9. Técnicas de Operacionalização do ABC

SHARMANN ⁶“ Existem duas técnicas de decomposição de custos, a primeira é melhor descrita como decomposição de custos. É um método de dois estágios de direcionadores que envolve custos do livro razão , alocados primeiro para atividades e depois para produtos.

A segunda é a análise de processo do negócio **Business Process Analysis - BPA**. As ferramentas e técnicas para o estudo desses processos são coletivamente chamadas de BPA. Esta análise de processo do negócio é utilizada para guiar programas de redução de custos, redução de tempos de ciclos, de melhoria da qualidade ou outros esforços para melhorar o desempenho organizacional.”

O BPA basicamente identifica processos e os divide em atividades.

A implementação do ABC envolve a identificação das atividades e dos eventos que causam atividades - direcionadores de custos. A necessidade de identificar as atividades é baseada na premissa de que a atividade gera os custos. O processo de identificação das atividades e seus direcionadores de custos envolve uma discussão com gerentes e os operários da área. Este levantamento de dados é complexo, podendo ser muito demorado. Logo, a utilização do sistema ABC é recomendada quando existe os seguintes cenários

- .Alta competitividade no mercado;
- .Diversificação do *mix* de produtos, processos e clientes;
- .Custos indiretos altos que são de difícil alocação para os produtos;

A frequência da atualização das informações provenientes do modelo ABC depende diretamente do ritmo de mudanças da empresa, além do custo e da facilidade associada a esta atualização.

6. SHARMANN, PAUL A. THE ROLE OF MEASUREMENT IN ACTIVITY BASED MANAGEMENT. CMA MAGAZINE, SETEMBRO, 1993.

Também deve ser considerada a possibilidade de construir um sistema de informações gerenciais ou financeiros. Como as implantações de sistema de custeio ABC buscam informações gerenciais e não apenas mais um sistema de rateio dos custos, a obtenção de dados deve ser feita utilizando-se equipes multidisciplinares de modo a diminuir o peso dado as informações financeiras pelos indivíduos da área.

Deve-se ainda optar por um sistema de informação que represente o ocorrido, ou seja, os custos realizados, permitindo uma maior precisão, ou gerar informações de custos futuros, incorrendo em menor precisão, porém permitindo maiores possibilidades de intervenção da parte da gerência.

8. ABC - COMPARAÇÃO COM OS SISTEMAS TRADICIONAIS

NAKAGAWA⁷ "Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborar demonstrações contábeis e fiscais, e tem sido continuamente aperfeiçoados através do tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionados aos gerentes que buscam a eficiência e eficácia das operações de suas áreas funcionais as informações precisas e oportunas que eles necessitam para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de mudanças, tanto no âmbito interno como externo."

Os sistemas de custeio tradicionais dão ênfase a desempenhos com base em dados históricos, mas nos atuais ambientes empresariais verificam-se que os instrumentos para tomada de decisão mais dinâmicas é que estão tornando-se elementos críticos para a sobrevivência das empresas.

Observa-se que os sistemas tradicionais de custeio, enfatizam a necessidade de se conhecer o custo dos produtos ou serviços, para fins de inventário e de controle das atividades operacionais de uma empresa como um todo, ou de suas unidades descentralizadas (centros de custos). Além de preocupar-se com as decisões que dizem respeito ao abandono de técnicas utilizadas na produção de produtos ou serviços considerados ultrapassados e de introduzir novas técnicas, ou, ainda, com outras decisões, tais como adquirir produtos de terceiros, ao invés de produzi-los internamente etc..

KAPLAN⁸ " Os atuais sistemas de custeio datam, basicamente de há mais de um século e foram desenvolvidos com o objetivo de gerarem informações sobre oportunidades de melhoria de desempenho das empresas, em termos de resultados econômicos."

7.NAKAGAWA, MASSAYUKI. ABC-CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES. EDITORA ATLAS, SÃO PAULO, 1994.

8.KAPLAN, ROBERT S. ONE COST SYSTEM ISN'T ENOUGH. P.61, JANUARY, 1988.

O enfoque tradicional do cálculo dos custos analisam as empresas, dentro de uma visão anti-sistemática, ou seja, em partes fragmentadas em departamentos isolados, e em áreas funcionais divididas em seções, e cada seção desempenha a função de centro de custo. Os centros de custos, por sua vez, são encarregados das categorias de custos administráveis ou controláveis como salários, ordenados, depreciação, despesas de viagens, de representação, telefone, materiais diversos etc..

Outra característica do enfoque tradicional são os relatórios de acompanhamento de despesas : atual x orçado.

Isto é, quanto se gastou este mês, este trimestre, este ano contra o que foi orçado no mesmo período e, igualmente, no mesmo período do ano anterior. Estes relatórios apenas fornecem informações para a gerência ou diretoria, no que diz respeito ao controle das despesas do centro de custo, se estão abaixo ou no nível do valor orçado, porém esta análise não corresponde à realidade. Hoje as empresas necessitam de estratégias mais agressivas frente à concorrência.

9. AS VERDADEIRAS CAUSAS DOS PROBLEMAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.

As verdadeiras causas dos problemas da Contabilidade de Custos das empresas, são mais profundas do que o problema do rateio dos custos indiretos com base no custo da mão de obra, e de as empresas se defrontarem com novas variáveis ambientais e novas tecnologias de produção

É lógico que essas novas variáveis ambientais impactam os modelos decisórios dos gestores demandando novas informações. É lógico também que as novas tecnologias de produção dão uma nova dimensão à realidade operacional da empresa, a qual deve ser contemplada e refletida adequadamente no sistema de informações de custos.

Independentemente do grau de competitividade entre as empresas, do grau de avanço tecnológico adotado pelas empresas, e do quanto representa o custo de mão de obra atualmente em relação aos custos totais de produção, as verdadeiras causas da obsolescência da contabilidade de custos praticada nas empresas são as seguintes :

1. Contadores estão condicionados pelos princípios de contabilidade e pelas determinações da legislação fiscal e societária. À contabilidade de custos praticada nas empresas é reflexo em primeiro plano, do perfil dos contadores que estão condicionados a atender prioritariamente as necessidades informativas dos usuários externos. Assim, em função da influência das diretrizes das entidades ligadas à profissão contábil e das normas fiscais e societárias do país, os contadores passam a aceitar passivamente os conceitos, regras e procedimentos emanados dessas orientações. Todas as reflexões sobre a base conceitual que seria mais adequada para atender as necessidades informativas dos gestores é abandonada e os princípios dos contadores e legais passam a ser visto como verdades inquestionáveis, embora totalmente inúteis para o processo de gestão empresarial.

2. Os gestores não caracterizam adequadamente os seus modelos decisórios e as suas necessidades informativas. A contabilidade de custos, conforme praticada nas empresas, é reflexo da falta de clarificação por parte dos gerentes operacionais dos seus modelos decisórios. Os administradores de modo geral sabem quando uma informação não lhes é adequada, porém têm grandes dificuldades para explicitar os seus modelos decisórios e caracterizar de forma precisa as informações que supram as suas necessidades informativas.
3. Os administradores estão voltados prioritariamente para a gestão operacional (quantidade, qualidade, prazos de produção/entrega), não considerando adequadamente os aspectos financeiros (valor do dinheiro nos prazos de recebimento, de pagamento, de fabricação e de estocagem) e os aspectos econômicos da gestão (valor econômico do que é produzido face aos valores econômicos dos recursos consumido)
4. Contadores e gestores não clarificam adequadamente as etapas do processo de gestão empresarial. Via de regra os contadores e os gestores são grandes especialistas na sua área de atuação. Por exemplo, os gestores da área de marketing, são frequentemente conhecedores profundos da tecnologia de marketing, porém, nem todos possuem uma adequada visão do processo de gestão.
5. Os contadores e gestores possuem uma visão essencialmente cartesiana sobre a contabilidade de custos, muito embora esta se apresente com todas as condições para ser enfocada sob uma abordagem holística. Nesse sentido, a contabilidade de custos é vista como tendo o objetivo de informar somente sobre o passado, não contempla mensurações quantitativas, não se integra com o ciclo lógico do processo de gestão e não espelha analiticamente o que ocorreu no nível da realidade física / operacional.

CONCLUSÃO

Após refletirmos sobre os diversos métodos e sistemas de custeio existentes, entendemos que a Contabilidade de Custos quando possui suas informações analisadas coerentemente ainda é uma ferramenta fundamental no gerenciamento das empresas.

Nossa conclusão coincide com o pensamento dos elaboradores do trabalho “Uma contribuição para o resgate da relevância da Contabilidade de Custos para a Administração “.

Guerreiro, Reinaldo e Catelli, Armando⁹” O contador gerencial eficaz deve voltar-se para o entendimento da realidade operacional da empresa (qualquer que seja o grau de avanço tecnológico adotado e qualquer que seja o conjunto de variáveis ambientais existentes), analisar as atividades operacionais analíticas e ao lado dos gestores operacionais (compras, produção, finanças, manutenção, marketing etc..) identificar seus modelos de decisão e a partir daí caracterizar o modelo de mensuração dos eventos e o modelo de informação.

Acreditamos que as soluções para os problemas da contabilidade de custos das empresas estão na própria contabilidade de custos, assim entendida dentro de uma abordagem teórica. A base conceitual disponível na área do conhecimento contábil é riquíssima e muito superior, quantitativa e qualitativamente, à que tem sido utilizada.

No nosso entender, para a implementação de sistemas de informações contábeis eficazes o problema reside mais no nível da estruturação lógica de conceito da teoria contábil, de forma integrada com a lógica do processo de administração , do que no “ descobrimento” de novos conceitos.

9.UMA CONTRIBUIÇÃO PARA O RESGATE DA RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA À ADMINISTRAÇÃO.Prof. Dr.Reinaldo Guerreiro e Prof.Dr.Armando Catelli. FIPECAFI- XVII CONGRESSO ARGENTINO DE PROFESSORES UNIVERSITÁRIOS DE COSTOS.

BIBLIOGRAFIA

1. MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 4ª ed.ver. São Paulo. Atlas,1990.
2. NAKAGAWA, Massayuki. Gestão Estratégica de Custos.Conceitos.Sistemas. São Paulo.Atlas, 1997.
3. CHING, Hong Yuh .Gestão Baseada em Custeio por Atividades ABM - Activity Based Management. São Paulo: Atlas,1995.
4. PORTER, M.E. Vantagem Competitiva. The free press .New York, 1985.
5. SHARMANN, Paul. The Role measurement in activity based management. CMA MAGAZINE, Setembro, 1993.
6. KAPLAN, Robert. One Cost System isn't enough. January, 1988.
7. FIPECAFI - XVII CONGRESSO ARGENTINO DE PROFº DE CUSTOS. Uma contribuição para o resgate da Relevância da Contabilidade de Custos para à Administração.
8. MARION, Jose Carlos. Contabilidade Empresarial. 3º ed. São Paulo, Atlas: 1986.
9. ANAIS DO 2ª CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, 1996.