

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
DEPARTAMENTO DE PÓS GRADUAÇÃO  
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA

A GERÊNCIA DE CUSTOS E SUA IMPORTÂNCIA NA GESTÃO  
EMPRESARIAL

METODOLOGIA DO TRABALHO CIENTÍFICO  
Monografia desenvolvida e apresentada para  
conclusão da Pós Graduação, na Especialização  
em Controladoria, aplicado pela Universidade  
Federal do Paraná nesta capital, período 2003/04.  
**PROF. ORIENTADOR: LAURO BRITO DE ALMEIDA**

EVANDRO SUZUKI  
CTBA 2004

**“...tudo posso Naquele que me fortalece”. (Filipenses 4:13)**

## **DEDICATÓRIA**

**Gostaria de agradecer a todos que me acompanharam e me ajudaram para que pudesse transpor mais este projeto e desafio da vida, que tiveram paciência nos momentos difíceis e que tiveram tolerância nos momentos que necessitaram mais esforços para que pudesse realizar este objetivo. Foram horas de trabalhos e conversas com os companheiros de turma e professores, ou melhor, mestres que não apenas ensinaram, mais também educaram e deram dicas para o crescimento humano e profissional. Quero ressaltar ainda mais, o esplendoroso nascimento de meu filho, que neste primeiro ano de vida teve que conviver com ausência do pai nos sábados de aula, e relembro da enorme dedicação de minha esposa que agüentou as pontas no cuidado dele para que pudesse levar em frente a minha determinação de concluir o curso, e continuar com as expectativas dos frutos que serão colhidos num futuro próximo. Houve também o auxílio de meus pais, que moral e financeiramente contribuíram para que eu fizesse a Pós e chegasse ao fim, acreditando sempre que tesouros são aqueles que armazenamos no conhecimento.**

## RESUMO

Nestes últimos tempos, ressaltaram-se os interesses em relação aos conhecimentos de custos, e a gestão empresarial buscou através de análises, alicerçar as tomadas de decisões no objetivo de alavancar toda e qualquer organização. O essencial objetivo dos administradores modernos para aquecerem toda competição entre as concorrências existentes, foi a de buscar a eficiência na redução de custos, podendo assim gerar a maximização dos lucros tão almejadas pelos empresários e acionistas. Na busca de um modelo ideal do levantamento de custos para as possíveis tomadas de decisões mais acertadas, encontramos como carro chefe desta pesquisa, o *Activity Based Costing* – Custeio baseado em Atividades, o método de custeio que mais se adapta a diversidade de técnicas de levantamento de custos.

Logo após a Primeira Guerra Mundial, se intensificaram a busca do livre mercado, e com isso as competições se tornaram mais acirradas, passando assim toda e qualquer informação de custos a apoiar a Administração em suas funções de planejamento estratégico. Percebeu-se que os sistemas tradicionais de custos não forneciam as informações adequadas para identificar as causas e muito menos davam uma visão clara da forma que os custos aumentavam ou diminuía de acordo ao volume das atividades de produção. A abertura de fronteiras foi outro importante fator decisivo que obrigaram as organizações a melhorarem a qualidade de seus produtos, aumentarem a produtividade, e reduzirem os custos; identificando os principais problemas e eliminando os custos improdutivos da estrutura, delineando as atividades e processos do negócio, na busca de

melhor eficiência. Analisamos também que o sistema convencional distorce o custo dos produtos, não destacando as oportunidades de melhoria da produtividade, causando decisões imprecisas e pouco estratégicas. A excelência empresarial é resultado de um melhor desenho do produto, buscado através de otimização da mistura de produtos (mix), e na eliminação de desperdícios, é necessário identificar a forma como cada atividade contribui para o sucesso da empresa. Encontramos aqui dois elementos – chaves na busca da Excelência: A eficácia em custos e a satisfação do Cliente.

A metodologia do ABC, surge como uma forma de reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Quando projetado, o ABC teve a finalidade de analisar as atividades completas da produção, comercialização e administração, com o intuito de obter os custos totais dos produtos. Podemos dizer que o ABC é uma ferramenta voltada para gestão dos negócios. A contabilização por atividades auxilia na melhoria de compras e fabricação, indicando a origem dos custos, fazendo a ligação estratégica na reestruturação das atividades que não contribuem para o alcance dos objetivos. São vários os fatores que influenciam na tomada de decisão, como: limitação do tempo; interação do intelecto, vontade e emoções; a preocupação com as atividades irrelevantes, enfim, tudo resultado de custos semifixos. A gestão baseada em atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração dos custos para obter as vantagens competitivas. O uso do ABC é eficiente em termos de identificar o custo das atividades e processos, e de permitir uma visão mais adequada para análise da relação custo/benefício de cada linha de produção. O ABC tem contribuído para a gestão estratégica de custos, visto que integra o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. O foco na atividade possibilita um sistema gerenciamento flexível de custos, distinguindo as funções desempenhadas da estrutura da organização. A abordagem do

custeio por atividade revelou-se uma ferramenta importante no processo de gerenciamento de decisões. Encontramos no ABC a forma pela qual pode-se buscar a Excelência das Gerências de Custos e por fim a qualificação adequada da Gestão Empresarial.

## SUMÁRIO

	PÁGINAS
1 – INTRODUÇÃO	
1.1 - DEFINIÇÃO DO TEMA	09
1.2 - QUESTÃO DE PESQUISA	09
1.3 - OBJETIVOS (GERAL E ESPECÍFICO)	09
1.4 - JUSTIFICATIVA	09
1.5 - DELIMITAÇÃO DO TEMA	10
2 – ACTIVITY BASED COSTING – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES	13
3 – UMA AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC	18
4 – UM INSTRUMENTO GERENCIAL PARA TOMADA DE DECISÃO	21
5 – EXCELÊNCIA GERENCIAL ATRAVÉS DE CUSTOS	25
6 – A EFICÁCIA DOS CUSTOS PARA A GESTÃO EMPRESARIAL	35
7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO	49
8 – REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	52

# **1 – INTRODUÇÃO**

## **1.1 – DEFINIÇÃO DO TEMA:**

### **A GERÊNCIA DE CUSTOS E SUA IMPORTÂNCIA NA GESTÃO EMPRESARIAL**

## **1.2 – QUESTÃO DE PESQUISA:**

Como deve ser estruturados os controles gerenciais baseados em custeio por atividade, para dar suporte aos gestores das empresas?

## **1.3 – OBJETIVOS:**

### **A – GERAL**

O objetivo geral desta pesquisa, será o de apresentar um controle gerencial baseado em custeio por atividades, que poderá ser utilizado como instrumento de decisões na gestão empresarial.

### **B – ESPECÍFICO**

O projeto terá por objetivo específico apresentar o método de custeio por atividade, ou seja *ACTIVITY BASED COSTING*.

## **1.4 – JUSTIFICATIVA:**

Por ter trabalhado em várias empresas de pequeno e médio porte, e ao observar os desgastes existentes nas transações de crescimento das empresa

que mudam de patamar e ampliam seus negócios, vejo a necessidade de pesquisar e ressaltar a importância que há no controle dos custos, e que tem sido para as empresas e gestores o meio mais eficiente de avaliarem e avançarem no mercado sem perder as referências de quando e como fazer, projetando de antemão, o quanto todas estas mudanças irão custar.

#### 1.5 – DELIMITAÇÃO DO TEMA:

A gestão empresarial nestes últimos anos, tem buscado através da análise e conhecimento de custos, alicerçar a tomada de decisões que tanto pode alavancar uma organização, como podem levá-la a sua decadência. O objetivo essencial de todo administrador é aumentar o lucro. O estudo prévio dos custos nas tomadas de decisões é de extrema importância, e o método de custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing*), pode vir a ser um valioso instrumento para auxiliar os gestores, sendo eles administradores e/ou empresários. Os diversos interesses e objetivos estratégicos geram para a contabilidade de custos uma difícil tarefa para estabelecer um só tipo de custo da produção, mesmo porque cada produto requer uma utilização diferenciada para seu levantamento, por isso criou-se a necessidade de custear suas produções baseadas em atividades. Desta forma, as informações geradas de custos, passaram também a apoiar na administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões. Os sistemas tradicionais de custos não fornecem informações adequadas para identificar as causas do custo e uma visão clara da forma como os custos e lucros mudam à medida em que o volume de atividades aumenta ou diminui. A abertura das fronteiras, a concorrência acirrada e os altos

preços ameaçando a permanência dos produtos/serviços e da organização no mercado, sendo também o preço fator decisivo, nada melhor do que as empresas explorarem a qualidade de seus produtos, aumentando a produtividade e reduzindo os custos: identificando os principais problemas e eliminando os custos improdutivos da estrutura; delineando os custos de produtos, atividades e processos do negócio e, melhorando a eficiência no decorrer do tempo. Um dos fatores que impedem a competitividade através de custos é o sistema convencional que distorce o custo dos produtos, sem destacar as oportunidades de melhoria da produtividade, resultando em decisões imprecisas e poucas estratégicas. São elementos chaves para a excelência empresarial: eficácia em custos, satisfação do cliente e alocação correta de custos: a excelência empresarial necessita de informações que auxiliem os gerentes na tomada de decisões, resultando em um melhor desenho do produto, otimizando a mistura dos produtos (Mix) e na eliminação de desperdícios. Estes devem identificar a forma pela qual cada atividade contribuirá para o sucesso das empresas.

O método ABC surge como uma metodologia de custeio reduzindo sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O ABC foi projetado para o estudo dos custos da organização completa, incluindo as áreas de produção, comercialização e administração, com finalidade de analisar as atividades e obter os custos totais dos produtos. A tomada de decisões é a essência da administração, então é bom que elas sejam certas. A gestão baseada em atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas. O ABC tem contribuído para gestão estratégica de custos visto que integra o processo de gestão de

custos e o processo de gestão da empresa como um todo. A abordagem do custeio baseado em atividades, revelou-se uma ferramenta importante no processo de gerenciamento de decisões.

Então, sendo por esta linha de estudo é que pudemos junto do auxílio do professor orientador dar cara e forma no desenvolvimento desta pesquisa, bastante rica em propriedades, e de extrema importância no auxílio da gestão empresarial.

## **2 – ACTIVITY BASED COSTING – CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

OLIVEIRA (1998, P.71) conta que no chamado ambiente tradicional de produção, que predominou na maioria das empresas até os anos 70, os principais fatores de produção eram a matéria prima e a mão de obra, com os custos representando, via de regra, parcela irrelevante do custo total.

Nesse contexto, a preocupação com custos era a de apropriar corretamente os custos diretos (matéria prima e mão de obra) aos produtos e centros de responsabilidade. Não existiam cuidados em razão de sua falta de representatividade em relação aos demais custos inseridos na ação empresarial.

No entanto, as empresas foram forçadas a passar por um novo ambiente de produção. A necessidade de modernização para enfrentar a concorrência fez com que houvessem grandes investimentos na automação e informatização dos processos produtivos. (...) No atual cenário empresarial, de acirrada competição global e crescente guerra de preços, os empresários são obrigados a adotar novas tecnologias para aumentar a competitividade de suas empresas, com uma enorme preocupação no

aprimoramento de seus produtos e processos, e, simultaneamente, na eliminação de desperdícios. (Obra citada, p.72)

Despreparados para atender às necessidades de novas informações gerenciais, os conhecidos sistemas de custeio, cujos métodos convencionais concentrados em critérios aleatórios para o rateio dos custos indiretos aos produtos e seus respectivos centros de responsabilidade, apresentavam-se pouco eficazes, pois seus critérios eram inexatos, podendo resultar em distorções significativas na operação dos custos efetivos dos produtos. (OLIVEIRA, 1998, p.72)

Diante dessas dificuldades, os professores Robert Kaplan e Robin Cooper da Harvard Business School, desenvolveram uma nova abordagem, um novo método de custeio, o ABC (Activity based costing) ou Custeio baseado em atividades, já traduzido para nosso idioma.

O ABC, segundo seus idealizadores é "... uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes". (IBRACON, 1995, p. 16)

Para MARTINS (1998, p. 93) "... é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (...) podendo 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”.

OLIVEIRA (1998, p.73) conceitua, o ABC como sendo:

... uma técnica de controle e alocação de custos que permite:

- Identificar as atividades e os processos existentes nos setores produtivos de uma organização industrial ou prestadora de serviços;
- Identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nessas atividades e processos;
- Atribuir custos aos produtos, tendo como parâmetro a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos.

A principal função de uma atividade, diz BRISON (1996, p. 27) “... é converter recursos (materiais, mão de obra e tecnologia) em produtos/serviços. A contabilidade por atividade identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa, determinando custos e desempenho (tempo e qualidade)”.

Em outras palavras, pode-se dizer, ainda, que uma empresa é um conjunto de atividades cada uma compostas por tarefas, que transformam os recursos internos, sejam estes mão de obra ou outros custos e despesas, em produtos que teoricamente deveriam agregar valor ao negócio.

A partir do cálculo do custo de cada atividade, é possível então avaliar a eficácia de organização mediante a análise pura e simples do custo versus

benefício da atividade, dos processos, que são o agrupamento de atividades desempenhadas para um fim comum (...), e dos produtos, que nada mais são do que o somatório do custo das matérias-primas que compõem (no caso de empresas industriais) com o custo das atividades realizadas para sua confecção. (IBRACON, 1995, P.)

SOARES (1991, p. 74) alega que "... a filosofia do modelo ABC consiste em que as atividades da organização devem ser o centro de análises e controles (...). Para tanto, o cálculo do custo unitário, o processo de controle e tomada de decisões, a elaboração de informações e sua apresentação deveriam seguir este processo real de ocorrência viável".

O método ABC foi, projetado para o estudo dos custos da organização completa, incluindo as áreas de produção, comercialização e administração, com a finalidade de analisar as atividades e obter os custos totais dos produtos. (SOARES, 1991, p. 75)

Segundo os professores Cooper e Kaplan "O sistema ABC pode completar os sistemas tradicionais de contabilidade financeira e coexistir com eles". (In: OLIVEIRA, 1998, P.78)

A metodologia do custeio baseado em atividades é a primeira etapa de um processo de gerenciamento para decisões estratégicas e operacionais. "Dentro do processo global, ABC é um capítulo que elabora a informação sobre o trabalho que se realiza em toda a organização (atividades) e seus resultados (produtos). Exibe o vínculo dos custos de todos os recursos empregados pelas atividades

com as suas vendas que utilizam todas essas atividades ou se beneficiam delas”.  
(SOARES, 1991, p. 75)

A segunda parte do processo é vital: empregar a informação prevista pelo ABC para melhorar a performance através de decisões acertadas dos produtos e as atividades que os geram, desde fixação de preços, determinação dos níveis de produção e vendas, processos mais eficientes, extinção de atividades que não agregam valor, entre outros.

Segundo o IBRACON (1995, p. 17), o ABC “... é uma ferramenta mais voltada à gestão de negócios, uma vez que, a partir do histórico do custo ou orçamento de determinado período, proporciona uma visão diferenciada do consumo de recursos da organização (...) requer grande esforço para se quebrarem velhos paradigmas pois serve de instrumento de integração das diversas áreas (...) e elimina distorções dos antigos sistemas de rateio, entre outros benefícios”.

### **3 – UMA AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC**

Para OLIVEIRA (1998, p. 76) o custeio ABC pode:

- A) Utilizar o critério de rateio só em casos em que não for possível atribuir o custo a uma determinada atividade;
- B) Identificar os “direcionadores” de custo, que não agregam valor; e
- C) Atribuir os custos indiretos do produto de maneira coerente com a utilização de recursos.

Para o IBRACON (1990, p. 19) “Os principais pontos de sustentação de um projeto ABC são os patrocinadores internos, a efetiva participação do usuário e a metodologia apropriada”. Pontos, estes que podem ser considerados críticos tanto na Implantação como na adoção do método ABC.

- 1) Os patrocinadores internos – esses são compostos pela presidência e pela alta administração, que devem estar convencidos de que o modelo irá, de fato, auxiliar a organização. Fazendo, dessa forma, com esse estado de espírito seja repassado aos demais níveis hierárquicos.
- 2) Os usuários – a comunicação clara e objetiva quanto aos benefícios do novo sistema e dos reais objetivos de sua adoção, permitirão a adesão e a compreensão dos funcionários.
- 3) A metodologia – essa é fundamental para o sucesso da adoção do sistema. O conhecimento profundo dos processos da empresa e as

atribuições de cada departamento, são a base para a implantação do ABC.

De forma sintética, pode-se constatar através do Quadro 1, a seguir, a importância do custeio ABC.

### QUADRO 1 – A IMPORTÂNCIA DO CUSTEIO ABC

<b>Características da informação gerada pelo custeio ABC</b>	<b>Impacto produzido pela informação no ambiente gerencial da empresa</b>
Permite a apuração dos custos dos produtos com maior precisão.	Revisões das margens de contribuição e rentabilidade dos produtos.
Identifica os direcionadores de custos.	Contribuição para o aprimoramento contínuo, com a melhoria dos processos e produtos.
Identifica os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos.	Aumento da lucratividade, com a eliminação dos custos desnecessários.
Constata certas informações gerenciais, custos invisíveis, por exemplo, não disponíveis no custeio tradicional.	Aprimoramento de desempenho e melhor orientação para o processo decisório estratégico.

**FONTE:** OLIVEIRA, Luís Martins, (1998, p. 77)

Cooper e Kaplan (In: SOARES, 1999, p. 76) expressam que "... os sistemas ABC se descrevem, com maior precisão, como sistemas de planejamento gerencial, orçamentário e de controle, mais que como sistema de custeio. Apesar disso, a fácil aceitação e reconhecimento do nome Custeio Baseado em Atividades, ou ABC, dificulta renomear o conceito de forma mais precisa".

Indubitavelmente, afirma SOARES (1999, p. 78) "... uma das virtudes geralmente conhecidas do ABC é a de ser um método atrativo para os usuários (empresários, gerentes e demais usuários de informação gerada para a gestão)".

BRINSON (1996, p. 31) alega que "Deve ser observado que o custo total do departamento é o mesmo em ambas as abordagens, a tradicional (custo por elemento) e a contabilidade por atividades. A diferença é que dentro da contabilidade de custos tradicional os custos não são acumulados e controlados pelo total e por categoria dentro de cada unidade organizacional, enquanto na contabilidade por atividades, os custos são associados com aquilo que a organização faz (unidades de trabalho)".

## **4 – UM INSTRUMENTO GERENCIAL PARA TOMADA DE DECISÃO**

As técnicas de contabilização de custos baseadas nas antigas condições de negócio ainda prevalecem, apesar das sensíveis modificações na produção.

Com isso gerentes são estimulados a gerenciar a alocação e a absorção dos custos indiretos em lugar de procurar eliminar o desperdício e melhorar o desempenho operacional.

Segundo o IBRACON (1995, P. 24), os sistemas convencionais de contabilização de custos pressupõem que os produtos e seu correspondente volume de produção causam custos, fazendo dos produtos individualmente o centro do sistema de custos, que são classificados em diretos e indiretos em relação aos produtos.

Os sistemas tradicionais de custeio informam um centro de produto razoavelmente correto quando a atividade indireta é consumida em relação ao volume de produção. Os encargos sociais dos empregados diretos são relacionados à mão de obra direta e os custos de energia são relacionados às horas de máquina.

No entanto, o custo dos produtos torna-se distorcido quando as atividades indiretas, não relacionadas com o volume de produção, aumentam significativamente.

Quando uma empresa aloca atividades não relacionadas ao volume com base no volume, os sistemas tradicionais de custeio não fornecem uma visão clara

da relação entre as atividades operacionais que originam os custos indiretos e os produtos. O resultado é um custo de produto distorcido.

A abordagem tradicional da contabilidade de custo é dividir a administração de uma empresa em unidades especializadas com uma divisão rígida de responsabilidades. Os gerentes de cada área funcional estimam os recursos, por categoria de custo (incluindo salários, viagens, instalações etc.), necessários para cumprir suas tarefas funcionais. Eles são responsáveis por cumprir suas tarefas com os recursos designados. Um sistema contábil controla por elemento de custo o desempenho de uma unidade organizacional comparando seus custos incorridos com os orçados. (IBRACON, 1995, p. 25)

No entanto, os sistemas tradicionais de custos não fornecem informações adequadas para identificar as causas do custo. “O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos), afirma MARTINS (1998,p. 22).

(...) a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. (...) Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões de uma empresa.

Isto ocorre pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim

com base nos preços praticados no mercado em que atuam.  
(MARTINS,1998, p.22)

Em situações em que a administração considera os custos muito altos, os gerentes tendem a adotar cortes generalizados de despesas indiretas para controlar os gastos na falta de informações adequadas.

Assim quando os lucros diminuem ou desaparecem, as empresas geralmente reagem “apertando os cintos” de maneira errada e no local errado. São muito comuns atitudes como:

- Redução geral no orçamento de todos os departamentos.
- Congelamento dos salários.
- Congelamento de todas as atividades indiretas.
- Antecipação de aposentadoria.
- Congelamento de gastos de treinamento e viagens não essenciais.
- Congelamento de admissões.
- Congelamento de investimentos.

Estes esforços bem intencionados estão destinados ao fracasso; geram um ciclo auto-alimentado de decadência competitiva.

Instala-se em círculo vicioso degenerativo que piora as condições. Quando os problemas de curto prazo são solucionados, os gastos retornam na melhor das hipóteses a seus níveis anteriores e normalmente mais altos, porque muitas atividades importantes foram adiadas. Deterioração na qualidade do serviço e

pressões sobre o pessoal sobrecarregado conduzem a uma renovação dos gastos e as despesas indiretas crescem silenciosamente. O problema é que as causas fundamentais dos custos não foram corrigidos.

O fator mais comum e menos compreendido que reaviva este ciclo é a administração operar com o tipo errado de dados – dados gerados para a contabilidade em lugar da gerência. A informação chega muito tarde para impactar as decisões e não estimula as modificações necessárias para competir em um ambiente de negócios dinâmico. Além de não fornecerem visão clara da forma como os custos e lucros mudam à medida a que o volume das atividades aumenta ou diminui. Não sendo, portanto, úteis para os gerentes que precisam avaliar alternativas de vendas, marketing ou produção, envolvendo diferentes níveis de atividade.

## **5 – EXCELÊNCIA GERENCIAL ATRAVÉS DE CUSTOS**

O mundo do negócios sofreu grandes transformações nos últimos anos, o cliente não é mais aquele indivíduo que paga o produto na prateleira das lojas e supermercados ou que apresentado pelo vendedores, pegando-o, pagando-o e consumindo-o de forma pacífica, até impositiva.

O cliente hoje quer alta qualidade, funcionalidade e baixos preços, resultado do progresso tecnológico e científico e da concorrência sem fronteiras (globalização), que têm obrigado as empresas que atuam no mesmo ramo a adotarem uma estratégia de excelência empresarial ou, então, declinarem do mercado.

A concorrência tem sido tão acirrada que é fácil, hoje em dia, a supremacia de mercado transformar-se em esquecimento. (BRINSON, 1996, p.17)

Para ABRANTES (1998, P. 6) “O desaparecimento das fronteiras dos mercados e das barreiras alfandegárias, a rapidez das comunicações, a democratização do conhecimento, tudo isso tem gerado novas idéias e novas experiências no fazer administrativo, visando aumentar a produtividade, abaixar custos e manter a qualidade dos bens e serviços”.

A competitividade não admite complacência gerencial. A invulnerabilidade de certas organizações que tiram vantagem de sua atual posição e mantêm margens de lucro através do aumento de preços conduz a uma erosão de sua

posição no mercado. Concorrência acirrada e preços altos ameaçam a permanência tanto dos produtos / serviços quanto da organização no mercado.

Se o fator decisivo na compra é o preço, então nada melhor do que a empresa melhorar a qualidade do produto, aumentar a produtividade e reduzir os custos.

Segundo BRINSON (1996, p. 18) quando as margens de lucro diminuem, as organizações tomam decisões de curto prazo na tentativa de reduzir custos, como compactação da estrutura, corte de horas extras e de aumentos salariais, corte de investimentos e despesas com pesquisa e desenvolvimento, cujos resultados serão apenas diminuição do fluxo de caixa a curto prazo, que prejudicam o desempenho e comprometem o fator competitividade.

Continuando com o mesmo autor (p. 18) "... a chave é gerenciar e reduzir a carga de trabalho – não apenas a força de trabalho – e organizar as atividades da carga de trabalho remanescente". Através de medidas como:

- a) identificação dos principais problemas e eliminação de custos improdutivos da estrutura;
- b) delineamento dos custos de produtos, atividades e processos do negócio;
- c) melhoramento da eficiência a longo prazo.

"... é essencial que uma empresa melhore constantemente sua maneira de produzir, vender e gerenciar suas atividades". (BRINSON, 1996, p. 18)

Excelência organizacional consiste em um comprometimento contínuo, em tornar-se totalmente competitiva. E desperdícios não combinam com o propósito.

O que se tem observado de forma visível é a ênfase à automação e à informatização, redução de mão de obra direta e de estoques, planejamento de produção com vista a ciclos de vida dos produtos mais curtos.

Para manter-se à frente da concorrência, as empresas precisam ter informações que permitam o entendimento necessário dos fatores que elas podem influenciar. A gerência deve exercer uma pressão constante em toda a empresa por reduções de custos mensuráveis e ganhos de produtividade. A vigilância é crítica, porque é difícil recuperar a competitividade em custos se a tiver perdido. Em primeiro lugar, não se pode permitir que os custos saiam do alinhamento. (BRINSON, 1996, p. 19)

Um dos fatores que impedem a competitividade através de custos é o sistema convencional de contabilidade de custos que distorce o custo dos produtos, sem destacar as oportunidades de melhoria da produtividade, resultando em decisões imprecisas e pouco estratégicas.

Uma grande parte de gerentes tomam decisões críticas sem conhecer os fatos, tornando-se vulneráveis aos problemas sérios. "... empresas que dispõem de informações relevantes em tempo tem maior chance de tomar as decisões certas com sucesso". (IBRACON, 1995, p. 12)

Não pode o executivo prescindir da informação contábil, um dos principais (senão o principal) instrumento de gestão, mediante os dados formais, científicos e universais que lhe são transmitidos pela Contabilidade de

Custos, tem as condições ideais de tomar as melhores decisões. (...) extremamente útil sob os aspectos legal, gerencial e social, habilitando a empresa ou instituição a enfrentar as mais diversas situações. (ABRANTES, 1998, p. 7)

Para ter vantagem competitiva, alega BRINSON (1996, p. 20), é preciso que as empresas possam fornecer respostas confiáveis a questões como:

- Quais são os custos e lucros influenciáveis (e claramente identificados) para as principais linhas de produto e clientes?
- Quais são os padrões de comportamento de custos das atividades da organização, sua capacidade e qual a sua variação de volume permitida sem alteração de custo?
- Quanto representa o desperdício no custo, e quais as melhores práticas para uma atividade?
- Como variam os custos indiretos em função das mudanças do negócio? Quais custos são evitados se o volume baixa?
- Como a estrutura atual de custos, a utilização da capacidade e a tendência do desempenho não financeiro se comparam com a dos concorrentes?
- Como menores custos podem ser planejados tanto nos novos produtos quanto nos já existentes?

A busca da excelência empresarial, ainda segundo BRINSON (1996, p. 21) “... é a interação eficaz do custo das atividades de todas as unidades de uma empresa para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam ao cliente. (...) Alcançar e manter a excelência empresarial requer a melhoria contínua e deliberada de todas as atividades dentro de uma empresa – não só de manufatura – mas também, incluindo pesquisa, projeto, desenvolvimento, marketing, finanças, produção, embalagem, suporte logístico, recebimento e expedição”.

Os elementos – chaves da excelência empresarial consistem em:

- *Eficácia em custos* = prediz que as atividades devam ser realizadas com a maior eficácia em custos. Ter custos baixos significa custos abaixo da média dos concorrentes do mesmo segmento de mercado. No entanto a posição de produtor de menor custos, por vezes, é obtida com prejuízos da qualidade, serviços, satisfação dos funcionários e investimentos futuros.
- *Integração de atividade* = os relatórios gerenciais enfocam as unidades organizacionais de forma individual como se independentes e auto-suficientes; ao mesmo tempo na tradicional contabilidade por responsabilidade, o inter-relacionamento de atividades entre departamento é ignorado, conflitando-se com o conceito de empresa única. Já existem empresas implantando sistemas integrados de produção e outras tecnologias avançadas visando alcançar um fluxo harmonioso de materiais, peças e informações através da fábrica. “O

importante é dirigir a atenção da organização para a verdadeira concorrência, para que a gerência possa concentrar sua energia nos concorrentes, em lugar de competirem internamente uns contra os outros". Esses sistemas integrados derrubam barreiras entre departamentos e envolvem a obtenção de informação e idéias de todos na empresa, fazendo-as funcionar.

- *Coerência Interna das Unidades* = baseada em ações / atividades, não em hierarquias, envolvendo todas as unidades e não só a produção.
- *Melhoria contínua* = essa é a mola propulsora da excelência empresarial. Não pode haver complacência para um ou outro setor, a condição é unânime, o que prediz a ação gerencial para que as atividades não reflitam desperdício e não agreguem valores.
- *Entrega de Produtos e Serviços* = este é o ponto de encontro da empresa para com o mercado. O produto / serviço deve conter todas as oportunidades de mercado, mas também, tem que equilibrar oportunidades com custo baixo.
- *Satisfação do Cliente* = este é o termômetro da empresa. É através do nível de satisfação dos clientes, que se expressa no consumo, que a empresa obterá sucesso, sabendo determinar o que o cliente quer com a oferta de produtos que satisfaçam os seus desejos ou necessidades.
- *Alocação Correta de Custos* = o claro e nítido entendimento da estrutura de custos, assim como a sua administração pressupõe o conhecimento e gerenciamento de suas atividades. O custeio convencional ignora as

diferenças importantes entre produtos e serviços, mercados e clientes, sobre os quais incorrem diferentes custos indiretos. A distorção dos custos, produtos ou clientes são subsidiados. (In: IBRACON, 1995, p. 30-32)

Para BRINSON (1996, p. 29) a excelência empresarial necessita de informações que auxiliem os gerentes na tomada de decisões, resultando em um melhor desenho do produto, otimização da mistura (mix) de produtos e na eliminação de desperdícios.

Os novos sistemas de gerenciamento de custos devem apoiar a excelência empresarial, propiciando para as informações de como o trabalho está sendo atualmente realizado, se está contribuindo para os objetivos da empresa, quais são os **direcionadores** das atividades e como o sistema facilita os incentivos comportamentais para melhorar a eficácia da manufatura. (...) Os novos sistemas de gerenciamento de custos devem identificar a forma como cada atividade contribui para o sucesso da empresa e devem encorajar ao comprometimento com qualidade total e melhoria contínua. (Obra citada, p. 29-30)

Para ABRANTES (1998, p. 6-7) "A informação deve assegurar o elevado grau de confiabilidade, com o objetivo de auxiliar o processo de tomada de decisões, promover a eficiência das operações, proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não intencionais".

Para WERNKE (1999, p. 34)

Esta nova forma de competição global impõe que as empresas estejam comprometidas com o contínuo aperfeiçoamento de seus produtos / processos e com a eliminação dos desperdícios.

Ao contrário das empresas tradicionais, que contavam com a complacência do mercado, quando este absorvia suas ineficiências, suportando preços altos, as empresas modernas são impelidas a procurar ininterruptamente maior produtividade e eficiência. Assim, as atividades que não agregam valor ao produto devem ser reduzidas sistemática e incessantemente, não se admitindo mais qualquer forma de desperdício.

WERNKE (1999, p. 34), coloca ainda, que à medida que os gerentes conhecerem os desperdícios que ocorrem em suas organizações, poderão melhorar seu processo de tomada de decisões, auferindo os benefícios que decorrem de um adequado conhecimento das relações entre custos e qualidade.

Para BRINSON (1996, p. 80) os desperdícios "... são constituídos pelas atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos. Atividades que não agregam valor são as que podem ser eliminadas sem que haja declínio no desempenho da empresa (custo, função, qualidade e valor agregado)".

Já NAKAGAWA (1999, p. 19) identificou como desperdício "... todas as formas de custos que não adicionarem qualquer valor ao produto, pela ótica do consumo". Como forma de exemplo, utiliza o fabricante de televisores, que só adiciona valor ao combinar e montar as partes necessárias para produzi-los. Qualquer coisa além disso, configura-se desperdício.

No entendimento de ROBLES JÚNIOR (In: WERNKE, 1999, p. 35) o desperdício "... é a perda a que a sociedade é submetida devido ao uso de recursos escassos", que vão desde material, energia até a perda de horas com treinamento em função de um acidente de trabalho.

Os desperdícios podem estar presente em uma gama de situações dentro da organização, desde na superprodução, na espera ou ociosidade, no transporte, no processamento, no movimento, nos estoques e nos itens defeituosos.

Sua mensuração permite acompanhar seu comportamento e fornece maiores subsídios para ações de controle dos custos, que diante dessa era de qualidade em que se vive, o desperdício será duramente punido, pois cabe alertar aos administradores, os tomadores de decisões, que a não racionalização de recursos, poderá custar a competitividade da empresa. Numa economia global, com a intensificação da concorrência, qualidade e quantidade (não desperdício), compromete a performance do empreendimento.

O conceito de desperdício é bem mais abrangente do que o de falhas internas, superando-o em termos de informações gerenciais, como por exemplo ao englobar os custos relacionados com processos ineficientes.

Para o administrador que toma decisões sobre investimentos em melhorias contínuas não serão suficientes apenas valores monetários, mas relacionar esses valores com alguma base de medição, que viria a proporcionar informações mais completas e facilitando o processo decisório. (WERNKE, 1999, p. 36-37)

Então, será tomando cuidado com cada item de produção que forma o custo, sendo direto, ou indireto, sendo desperdício ou ociosidade, sendo perdas ou sendo gastos, é necessário aprender a mensurar todos estes por menores quando se busca atingir a excelência gerencial de custos.

## **6 – A EFICÁCIA DOS CUSTOS PARA A GESTÃO EMPRESARIAL**

Ao tratar da natureza fundamental de custos, Cibillis da Rocha Viana (In: LEONE, 1993, p13), diz que “... os custos são medidos através dos consumos e das distribuições. Como exemplo de distribuição apresenta o dinheiro aplicado no pagamento de salários que é uma distribuição de bens, que se processa da empresa ao assalariado. Compara essa distribuição com o consumo da matéria prima que perde efetivamente suas qualidades específicas para fazer parte integrante de outro produto”.

Importa, também, notar que durante muito tempo se pensou que a Contabilidade de Custos se referia apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente às empresas industriais. No entanto, modernamente, esse ramo da Contabilidade é constituído de técnicas que podem ser aplicadas a muitas outras atividades, inclusive, no serviço público e em empresas não lucrativas.

A idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados, tendo em vista o uso a que se destinam. “A diversidade de objetivos da Contabilidade de Custos torna difícil estabelecer um só tipo de custos da produção, que se adapte a todas as necessidades (...) cada utilização de custo requer, de fato, diferentes tipos de custos”. RONCHI (In: LEONE, 1993, p.14)

A Contabilidade de Custos é, concepção LEONE (1991, p.17) “... uma atividade que se assemelha a um centro de processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e

interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Assim, quando a Contabilidade de Custos acumula os custos e organiza-os em informações relevantes, tem por finalidade atingir três objetivos: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões, afirma LEONE (1993, p. 14)

Quando a contabilidade acumula os custos por centros de responsabilidade e dentro de cada centro classifica os custos por função, por natureza e por possibilidade de controle, dotando a administração de meio eficaz para a determinação dos custos por componente da organização e, como resultado, para o exercício de controle mais efetivo sobre o desempenho, de cada um dos responsáveis por esses mesmos componentes.

Quando custo entra no processo decisório, vale lembrar, diz LEONE (1993, p.15) “... a existência de diversos tipos de custos que devem atender a várias finalidades. Neste ponto é que reside a maior utilidade das técnicas de custos. Os dados de custos são manipulados de formas diferentes, objetivando emprestar-lhes a significação exigida para a solução dos mais complexos problemas que enfrenta o administrador”.

O enfoque sobre custos nasceu com a Revolução Industrial, quando a Contabilidade teve como principal função, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, por conseqüência, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os Balanços.

No fim do século XIX, inúmeros fatores exigiram que o contador de custos desse mais um grande passo: a adoção generalizada da computação de valores

estimados no custo de um produto. Quando os contadores se restringiam a contabilizar apenas os custos reais. Era princípio rígido o registro das transações e das operações somente pelas despesas realmente incorridas.

Porém, com certo relaxamento desse princípio e considerando-se que a Contabilidade de Custos era voltada para as atividades internas da organização, foi possível o emprego de taxas pré - determinadas para a apropriação dos custos indiretos ao valor dos produtos, dos estoques e dos serviços.

Essa primeira fase caracterizou-se pela preocupação com o registro dos custos. A partir da I Guerra, em face da intensificação da competição, verificou-se que as informações de Contabilidade de Custos, desde que organizadas adequadamente, poderiam servir como controle dos próprios custos e das operações.

A Contabilidade de Custos ganhou corpo atingindo sua identidade específica e começou a ser considerada um valioso instrumento da Administração.

Com a II Guerra, desenvolveram-se modernas técnicas de Administração e novas concepções levaram à Contabilidade de Custos, novos impulsos, ampliando sua área de influência. As informações de Custos passaram a apoiar a Administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões.

Aproximando-se mais de nossos tempos atuais buscou-se em Custos um modelo inovador de Gestão Empresarial, algo que pudesse realmente sustentar todo um planejamento estratégico e que não houvesse distorções do real desempenho de um produto individual, de uma linha de produção inteira, de um departamento promocional, como o Marketing, podendo influenciar no preço de custo final.

Segundo BRINSON (1996, p. 38) “A contabilidade por atividades fornece os fundamentos para alcançar a excelência empresarial, pela eliminação de distorções e subsídios cruzados causados pelas alocações de custos tradicionais, e fornece uma base para melhorar o custo e o desempenho”.

A contabilidade de atividades auxilia a organização a atingir a excelência empresarial, através da:

- Melhoria das decisões de comprar ou fabricar, estimar e definir preços.
- Facilidade em eliminar os desperdícios.
- Indicação das origens dos custos através da identificação dos geradores de custo.
- Ligação da estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais e, conseqüentemente, possibilitar à gerência capitalizar as atividades que são pontos fortes da empresa, bem como reestruturar as atividades que não contribuem para alcançar os objetivos do negócio.
- Propiciação de *feedback* quanto à obtenção dos resultados esperados das estratégias e adoção de ações corretivas.
- Assegurar que tempo, qualidade, flexibilidade e conformidade às metas programadas sejam atingidos através do desempenho.
- Encorajar a melhoria contínua e o controle da qualidade total.
- Avaliar continuamente a eficácia das atividades para identificar oportunidades potenciais de investimentos.
- Incorporar objetivos de desempenho externos, metas de custo e estabelecer metas específicas em termos de atividades.

- Eliminar as crises, solucionando os problemas, e tratando os sintomas.

A tomada de decisão é a essência da administração. Tomar decisão é, na realidade, escolher. Deve-se fazer uma seleção entre os cursos de ação alternativos. Todo curso de ação tem conseqüências futuras que geralmente são marcadas pela incerteza, porque raramente se pode prever o futuro com precisão. Toda decisão está relacionada com o futuro, quer um futuro de 10 segundos adiante, quer de 80 anos. Uma decisão sempre implica previsão ou prognóstico do que irá acontecer.

Os gerentes e executivos defrontam-se com inúmeras decisões. Algumas rotineiras e estão longe de atemorizar, porque ou há pouca incerteza, ou o custo é mínimo. Outras decisões são sérias e difíceis, porque a incerteza é grande e as quantias envolvidas são enormes, como por exemplo, a decisão sobre a introdução de uma nova linha de produto, a escolha entre fazer ou comprar e alugar ou comprar.

“Toda decisão, em última análise, é resultados da combinação de razão e vontade. A razão administrativa, se estiver funcionando apropriadamente, escolhe a alternativa mais benéfica. Mas a vida é marcada por decisões aparentemente irracionais. A escolha final é influenciada pela interação do intelecto, da vontade, das emoções, das limitações de tempo, das instituições, dos sentimentos, dos caprichos e da preocupação com irrelevâncias. A decisão final depende de como o indivíduo pesa todos estes aspectos influentes”. (HORNGREN, 1997, p. 985-986)

A boa gestão empresarial depende das condições em que são tomadas as decisões e definidas as responsabilidades. “Toda decisão pode ser analisada em termos de custos e de resultados”, acrescentam SIMONSEN & FLANZER (s/a, p. 219).

As decisões, considerando os seus graus de elasticidade, apresentam-se em três categorias:

- 1) **Decisões relativas à implantação de novos meios de produção:** Os custos que daí resultam não são afetados, a curto prazo, pela variação do volume de atividade (a não ser aqueles que dizem respeito ao rendimento dos equipamentos escolhidos). Subsistirão enquanto as decisões que deram origem não forem revistas.
- 2) **Decisões relativas a organização da empresa:** Quanto mais tecnicamente equipada estiver a empresa, mais a sua organização deve ser aperfeiçoada. Essas decisões podem adaptar-se com mais flexibilidade que as procedentes às flutuações de atividades da empresa. Os custos que dela resultarem são apenas semi-fixos. No sentido de que em parte eles dependerão do ritmo de produção.
- 3) **Decisões relativas à produção:** Seu objetivo é o de alimentar, da melhor maneira possível, a produção com vistas a máxima eficiência. Os custos resultantes dessas decisões variam na razão direta do volume de atividade atingido. (SIMONSEN & FLANZER, s/a, p. 220)

Para que o empresário tome um percentual significativo de decisões acertadas, precisa estar bem informado. A informação é a matéria prima essencial ao processo de decisão. O modo como estão se desenvolvendo as atividades, os resultados, sejam parciais ou totais, desvios relevantes na condução dos trabalhos, fatores externos que possam impactar o processo operacional ou parte dele entre outros aspectos, são informações preciosas no processo de tomada de decisão, nos vários níveis hierárquicos.

Outro fator de extrema importância é a utilidade que terá para o administrador ou executivo. Informações que possam exercer alguma influência sobre as atividades ou o nível de detalhamento da informação que propicie a visualização dos mínimos detalhes dos aspectos operacionais, financeiros e econômicos podem ser variáveis de grande utilidade para a condução das tarefas em alguns níveis hierárquicos, enquanto outros níveis podem requerer informações mais sintéticas. As operações somente poderão ser realizadas a contento se as informações chegarem aos níveis de produção de forma clara e objetiva. Os administradores somente tomarão decisões certas e na hora certa se estiverem subsidiados por informações precisas, úteis e ágeis. (IBRACON, 1995, p. 85-87)

É igualmente importante que o administrador siga o processo mental lógico para chegar às suas decisões. HORNGREN (1997, p. 986) propõe etapas para uma abordagem racional por parte do gestor, para a tomada de decisões:

- Determinar o problema e os objetivos específicos que a administração deseja.
-

- Determinar os cursos alternativos de ação.
- Determinar as conseqüências de cada alternativa de quem implantará cada uma.
- Tentar calcular os custos e os retornos de cada alternativa, avaliando a incerteza.
- Selecionar uma alternativa.
- Transformar a decisão em ação.
- Avaliar os resultados.

A gestão baseada em atividades "... apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas; utiliza o Custeio Baseado em Atividades e caracteriza-se por decisões estratégicas". (MARTINS, 1998, p.307)

Essas decisões estratégicas envolvem:

- alterações no mix do produto;
- alterações no processo de formação de preços;
- alterações nos processos;
- redesenho de produtos;
- eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor;
- eliminação de desperdícios;
- elaboração de orçamentos com base em atividades, dentre outras.

O uso do Custeio Baseado em Atividades é eficiente em termos de identificar o custo das atividades e dos processos e de permitir uma visão mais adequada para a análise da relação custo/benefício de cada um deles.

Também, permite, o ABC, o levantamento do quanto é gasto em cada atividade, tarefa ou processo onde não se agrega valor ao produto, até, afirma MARTINS (1998, p. 314) "... mesmo que com a devida cautela em função da sempre permanente presença de algum nível de erro e mesmo de arbitrariedade nesses rateios".

Uma das vantagens que se adicionam ao ABC é o fato que ele pode, ser implementado sem interferir no sistema contábil da organização. Ele pode ser paralelo, ou apenas periódico. Pode, ainda, ser uma ferramenta eminentemente gerencial, e incorpora-se aos conceitos utilizados na gestão econômica, como custo de oportunidade, custo de reposição, depreciação e outros. (In: BRINSON, 1996, p. 32; MARTINS, 1998, p. 315 e SOARES, 1999, p. 80)

O sistema de custeio por atividades, tem sido comumente implantado para apoiar diversos tipos de decisões, razões que levam as empresas a implementá-lo, dentre os quais destacam-se:

- **Custo do produto** – são normalmente utilizados pela administração para decisões de preços, estimativas, comprar ou fazer e traçar objetivos de custo. A maior exatidão dos custos do sistema de contabilidade por atividades diminui o problema de informações não confiáveis que são transmitidas pelos sistemas tradicionais. Muitas empresas enfocam a expansão do volume de vendas, na suposição de que os lucros serão uma decorrência. No entanto, quando se intensifica

a luta pela participação em um mercado estável ou declinante, os gerentes devem especializar-se nos produtos ou serviços mais rentáveis, em vez de aumentar o volume de vendas. O potencial de lucro é o fator mais importante quando da avaliação e seleção de produtos e segmentos de mercado.

- **Gerenciamento de caixa e liquidez** – caixa e liquidez são tão essenciais quanto os lucros reportados. Caixa leva à liquidez, e a liquidez é crítica em um ambiente de negócios de alto risco e grande incerteza. Uma empresa pode falir enquanto reporta lucros, mas nunca irá à falência desde que suas posições de caixa e liquidez sejam fortes.
- **Controle de custos** – as informações de custos devem estimular a excelência empresarial. Os desperdícios não podem ser tolerados. Os produtos devem ser projetados para otimizar o desempenho. As atividades devem salientar os objetivos da empresa.
- **Apoio às decisões** – as informações de custo são utilizadas para facilitar decisões. Os gerentes responsáveis por estas decisões na maioria das vezes utilizam informações de custos obtidas fora do sistema de gerenciamento de custos. (In: BRINSON, 1996, p. 36-37)

O ABC, tem contribuído para a gestão estratégica de custos visto que integra o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo. (MARTINS, 1998, p. 315). Integração, esta, necessária para que as

empresas possam sobreviver num ambiente de negócios vertiginosamente globalizado e competitivo.

OLIVEIRA (1998, p. 113) alega que “Para ser adequadamente compreendido, deve ser visto como parte integrante de um processo gerencial mais amplo como:

1. O sistema de informações gerenciais... o *enterprise information system (EIS)*...
2. O sistema de decisão gerencial, ou *enterprise decision system (EDS)*...”.

Dentro dessa estrutura, as medidas e indicadores de desempenho e resultado devem ser analisados sob um contexto mais amplo, considerando:

- sua maior importância do que simplesmente as informações sobre custos;
- os objetivos estratégicos da organização;
- os resultados a longo prazo.

Esses resultados não devem ater-se somente aos resultados contábeis mas a todos os indicadores de desempenho da organização.

O custeio baseado em atividades visto que é, segundo afirma OLIVEIRA (1998, p. 75) “... uma metodologia que surgiu como instrumento de análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais influenciam o consumo de recursos de uma empresa (...) poderão se transformar em poderosas

ferramentas de mudanças de atitudes das pessoas envolvidas no processo produtivo e administrativo das empresa”.

O ABC é um sistema de custeio que tem por objetivo a análise das atividades desenvolvidas na empresa, baseando seu interesse nos gastos indiretos ao produto/serviço, uma vez que os custos primários (matéria-prima e mão-de-obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto, podendo-se dessa forma, visualizar com nitidez os custos que demandam ao produto/serviço e à empresa, e de conhecimento desses, traçar a tomada de decisões e, por resultante, a estratégia da organização quer quanto ao ambiente externo quer quanto ao ambiente interno.

Um sistema de administração de custos deve ser tão complexo quanto necessário para alcançar os benefícios requeridos, mas não tão simples que deixe de fornecer informação suficiente para apoiar a excelência empresarial. Como bem o disse Einstein (In: BRINSON, 1996, p. 89) “... sistemas de administração de custos deve ser tão simples quanto possível, mas nunca mais simples”.

O custeio por atividades facilita a compreensão do ambiente complexo que é o dos negócios, dividindo-o em atividades individuais. O custo por atividades é estruturado para apoiar a mudança e à medida que mudam as atividades e os fatores de produção, as novas atividades, os custos e os desempenhos a elas associados são captados.

O foco na atividade possibilita um sistema de gerenciamento flexível de custos, que desacopla a estrutura da organização das funções desempenhadas. Esse desacoplamento das atividades da organização facilita um procedimento de

acumulação de custos adaptável e flexível para apoiar múltiplos objetivos reportáveis.

As atividades são identificadores naturais, porque são facilmente entendidas por grupos tão diferentes de profissionais, como: engenheiros, pessoal de operações, contadores e alta gerência. Atividades como processar de cheques de pagamento de salário, inserção de componentes em placas de circuitos e teste de novos produtos, são entendidas universalmente através da organização. Assim, as atividades fornecem um meio eficaz de comunicação entre o pessoal operacional e o contábil, visto que essas atividades correspondem a termos e acontecimentos comuns à produção.

É fundamental que planejamento (estratégico, apoio de decisão, investimentos) e controle (contabilidade de custos) estejam ligados, porque a administração precisa de informações para fazer os ajustes necessários para atingir o plano ou modificá-lo. Antecipar problemas é essencial. (BRINSON, 1996, p. 90)

Atualmente, muitas das informações que chegam à administração são derivadas de sistemas de informações diferentes. A inconsistência entre sistemas complica o processo gerencial de planejar, acompanhar e chamar a atenção para as áreas com problemas, para antecipar os resultados. Sem um sistema consistente de planejamento e controle operacional, é difícil para os gerentes atingir seus objetivos. O custo por atividades fornece uma estrutura lógica que assegura o sistema de controle. As atividades formam o denominador comum que liga os processos de planejamento e controle.

O conhecimento do custo de uma atividade ajuda no planejamento e no orçamento. Cada unidade da empresa é analisada para se determinarem as atividades atuais e o custo unitário da atividade. Esta informação representa o nível atual de serviço. Desta forma, o impacto no orçamento das mudanças no nível de serviço pode ser identificado.

Na contabilidade por atividades, o desempenho é medido como custo por unidade produzida, tempo para desempenhar a atividade e qualidade de produção. As medidas de desempenho são acompanhadas para determinar sua tendência, e o pessoal encarregado de cada atividade torna-se responsável pela melhoria contínua do desempenho.

Um sistema de custeio por atividades, é, em geral, implementado primeiro como um sistema gerencial separado, em lugar de substituir o sistema financeiro. Isto evita a necessidade de modificar o modelo contábil, que é aceitável para os auditores e entidades externas, conforme já alegado. A contabilidade de custos por atividades não dispensa ou destitui a contabilidade tradicional.

Agora, todo esforço, toda consciência das equipes de trabalhos, toda ajuda e entendimento dos colaboradores das atividades operacionais, são de forma indiscutível, essenciais para o cumprimento e eficiência de qualquer tipo de ferramenta ou sistema de controle gerencial, e a maturidade dos funcionários em aceitar o planejamento estratégico, esforçando-se também ao máximo para garantir o orçamento pré determinado, serão primordiais para segurança de se atingir a Excelência de uma boa Gestão Empresarial.

## **7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO**

Na prática alega SOARES (1999, p. 75) não existe conhecimento de organizações que tenham implementado o método de custeio ABC de maneira integral, "... porém se tem levado em direção a isso".

As organizações, no atual panorama, quer econômico – financeiro, social e até global, têm enfrentado uma gama de desafios com o acirramento da competitividade.

Pode-se dizer que as palavras – chaves, hoje em dia, são tecnologia, informação, qualidade e custo zero. É bem sabido, que custo zero é uma forma utópica de atuar no mercado. Mas reduzir o máximo de custos, evitando toda e qualquer forma de desperdícios, isso sim, são situações possíveis e concretas para se tentar alcançar.

A administração tem lançado aos seus profissionais liberais, executivos e empresários, desafios de ponta. É preciso ter tudo sobre controle: as informações, os padrões de qualidade, a geração de custos com produtos, com publicidade, com distribuição, com clientes, com funcionários e, de um todo processá-los, para a tomada de decisões, buscando estabelecer as estratégias.

Um só elemento que seja desconsiderado no processo decisório, pode comprometer a saúde da organização quer com o fornecedor, quer com o cliente ou quer com as instituições.

Não tem conotada importância, para o tomador de decisões, os balancetes, os relatórios contábeis, e financeiros, no seu cotidiano. Esse é um profissional que necessita de informações de forma concisa, clara, objetiva, precisa e confiável, que o auxilie a adotar esta ou aquela decisão / estratégia para que resulte em um melhor desempenho do produto, de vendas, de administração, ou de qualidade, dentre outros, salvaguardando, sempre, os bens, e outros ativos da empresa.

A abordagem de Custeio Baseado em Atividades, revelou-se uma ferramenta importante no processo de gerenciamento de decisões. Até porque como alega o IBRACON (1995, p. 17) por ser "... uma ferramenta mais voltada à gestão de negócios visto que a partir do histórico do custo ou orçamento de determinado período, proporciona uma visão diferenciada de recursos da organização...".

E, da mesma forma que alega SOARES (1999, p.78), uma das virtudes do método ABC "... é a de ser um método atrativo para os usuários...", sejam esses empresários, executivos ou responsáveis por departamentos ou setores.

A ênfase do processo decisório é que esse leva o administrador ou gerente a, na realidade, escolher, a fazer uma seleção, e todo curso de ação tem conseqüências, a curto ou a longo prazo. E decidir se amanhã ou daqui há 5 anos, a empresa terá assegurada a sua permanência e performance no mercado, requer critérios muito rigorosos para a seleção.

Desta forma, consideramos ser a abordagem ABC, valiosa para a tomada de decisões e, por conseqüência levar a empresa à excelência gerencial e organizacional, porque, através dela, poderá o administrador, avaliar quais as atividades que geram maiores custos e se esses têm, após a apuração do lucro, a

sua contrapartida, ou então, se uma ou outra atividades devam ser enxugadas, podendo, após examinados, eliminar os desperdícios.

Ainda, podemos adicionar, a facilidade com que o custeio por atividades permite compreender o complexo ambiente dos negócios, sendo que tomadas por agrupamentos ou atividades dá uma noção de realidade caso a caso (atividade a atividade), prestando, concomitantemente, apoio à mudanças (produtos, atividades, custos, desempenhos).

Desta feita, caso a caso, a tomada de decisões tem facilitado a sua ação, a sua escolha, com informações que fundamentam a concretização dos negócios da organização, facilitando o processo de Gestão Empresarial.

## **8 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA:**

- A) VERGARA, SYLVIA CONSTANT. **PROJETOS E RELATÓRIOS DE PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO**. 3. ED. SÃO PAULO, ATLAS, 1991.
- B) GIL, ANTONIO C. **COMO ELABORAR PROJETOS DE PESQUISA**. 3 ED. SÃO PAULO: ATLAS, 1991.
- C) IBRACON – INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **CUSTO COMO FERRAMENTA GERENCIAL**. SÃO PAULO: ATLAS,1995.
- D) LEONE, GEORGE S. G. **CUSTOS: PLANEJAMENTO, IMPLANTAÇÃO E CONTROLE**. 2. ED., SÃO PAULO: ATLAS. 1991.
- E) LEONE, GEORGE S. G. **CUSTOS: UM ENFOQUE ADMINISTRATIVO**. 10. ED., RIO DE JANEIRO: FGV,1993.
- F) MARTINS, ELISEU. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. 6. ED., SÃO PAULO: ATLAS, 1998.
- G) BRINSON, JAMES A. **CONTABILIDADE POR ATIVIDADES: UMA ABORDAGEM DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**. SÃO PAULO: ATLAS,1996.
- H) NAKAGAWA, MASAYUKI. **GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: CONCEITOS, SISTEMAS E IMPLEMENTAÇÕES**. SÃO PAULO: ATLAS, 1993.
- I) OLIVEIRA, LUÍS MARTINS DE. **CONTROLADORIA: CONCEITOS E APLICAÇÕES**. SÃO PAULO: FUTURA, 1998.

- J) SOARES, RODRIGO DEBUS. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) VS. MÉTODOS TRADICIONAIS DE CUSTEIO. **IN: REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE**, V.28, No. 116, P. 72-82, MARÇO / ABRIL DE 1999.
- K) WERNKE, RODNEY. CONTROLE DOS GASTOS COM DESPERDÍCIOS. **IN: REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE**. V. 28, N. 117, P. 33-38, MAIO/JUNHO DE 1999.