

O Mercado e as Fronteiras entre Produção Contínua e por Ordens

Guilherme Teixeira Portugal

Helio Sergio Nigri

Resumo:

Os sistemas de custeio tradicionais, a despeito das discussões sobre sua relevância, têm mantido sua existência baseados na sua utilização na elaboração das principais demonstrações da contabilidade convencional. Nesse estudo pretende-se mostrar a evolução ocorrida nas sistematizações de custeio por absorção em uma empresa industrial do ramo de confecções. As mudanças permanecem vinculadas a alterações mercadológicas, mostrando a inter-relação existente entre as formas de custeamento por processo e por ordem de produção às características do processamento industrial, que por sua vez deriva das tendências e perfis de consumo. Dessa forma, se juntam às argumentações na discussão da relevância das formas tradicionais de custeio por absorção, a mostra das relações da estrutura interna e externa da organização e as repercussões nos sistemas de custeio por absorção.

Palavras-chave:

Área temática: SISTEMA DE CUSTEIO

O MERCADO E AS FRONTEIRAS ENTRE PRODUÇÃO CONTÍNUA E POR ORDENS

Guilherme Teixeira Portugal - Pós graduado em nível de especialização *latu sensu* em Finanças Corporativas - IAG-Master da PUC-Rio e Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro e Helio Sergio Nigri - Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro.
Universidade Federal do Rio de Janeiro - Rua Gustavo Sampaio, 208 / 1004
Leme – Rio de Janeiro – R.J. – Brazil - CEP: 22010-010
Email: portugal@openlink.com.br - aluno de mestrado da UFRJ

Área temática (3): SISTEMA DE CUSTEIO

O MERCADO E AS FRONTEIRAS ENTRE PRODUÇÃO CONTÍNUA E POR ORDENS

Área temática (3): SISTEMA DE CUSTEIO

RESUMO:

Os sistemas de custeio tradicionais, a despeito das discussões sobre sua relevância, têm mantido sua existência baseados na sua utilização na elaboração das principais demonstrações da contabilidade convencional. Nesse estudo pretende-se mostrar a evolução ocorrida nas sistematizações de custeio por absorção em uma empresa industrial do ramo de confecções. As mudanças permanecem vinculadas a alterações mercadológicas, mostrando a inter-relação existente entre as formas de custeamento por processo e por ordem de produção às características do processamento industrial, que por sua vez deriva das tendências e perfis de consumo. Dessa forma, se juntam às argumentações na discussão da relevância das formas tradicionais de custeio por absorção, a mostra das relações da estrutura interna e externa da organização e as repercussões nos sistemas de custeio por absorção.

1- Introdução

Os sistemas tradicionais de custeio por absorção, dentre as demais formas, continuam sendo utilizados pela grande maioria das empresas no Brasil. Essa utilização se deve, preponderantemente, à grande disseminação histórica obtida por estas formas de custeamento, que trouxeram a obrigatoriedade desses padrões nas parametrizações de efeitos fiscais, seguida pela regulamentação das instituições gestoras de valores mobiliários. No entanto, nas últimas décadas, sobretudo no ambiente norte-americano, iniciou-se um questionamento da validade do conteúdo desses procedimentos contábeis, no que tange à sua utilidade no fornecimento de subsídios no aumento do desempenho empresarial.

Estes sistemas têm sido alvo de críticas severas, feitas por gestores e acadêmicos, tais como os idealizadores do custeio baseado em atividade (ABC). O maior foco dessa admoestação se dá na natureza abstrata do custeio tradicional, ao estabelecer bases de rateio que não se relacionam às causas da geração dos custos. Essas questões, extensivamente abordadas por Kaplan¹, vieram de encontro às tentativas de propagação do ABC. A força dessas censuras, no entanto, dilui-se, não pela utilidade gerencial desses sistemas, que torna-se cada vez menos aceitável, mas pelo grau de difusão dessa prática, cuja grande extensão se observa, por exemplo, na obrigatoriedade fiscal e na sua utilização dentro dos demonstrativos apresentados às grandes comissões de valores mobiliários.

A contabilidade tradicional trabalha com custos diretos e indiretos, que indicam o grau de associação dos custos com o objeto, que usualmente, é representado pelo produto. Os custos diretos mais comumente encontrados podem ser: material direto, como a matéria prima, e mão de obra direta. Uma terminologia padrão em contabilidade

¹ JOHNSON, Thomas H. e KAPLAN, Robert S. *The rise and fall of management accounting*. Management Accounting Research, jan. 1987

KAPLAN, Robert S. Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems. Harvard Business Review, 1985.

de custos adota a nomenclatura de custos primários para todo material direto e custos de conversão, para todos os custos de fabricação, excluindo-se os custos primários.²

Dependendo do tipo de manufatura, pode-se optar, dentro das técnicas convencionais de custeio, por dois métodos: 1) o custeio por ordem de produção, que distribui custos para unidades ou lotes específicos, originados de encomendas de clientes; 2) custeio por processo, que obtém o custo do produto através de médias relacionadas à massa de produção de unidades similares, que normalmente são mercadizadas para diversos clientes. No setor industrial, encontra-se o primeiro método de custeio em firmas de construção civil e aeronáutica, enquanto o segundo pode ser observado nas empresas de processamento químico.

Os métodos de custeio tradicionais identificam, primeiramente, os custos diretos. A seguir, eles estruturam os centros de custos indiretos, rateando esses custos com bases únicas ou múltiplas através desses centros. Após a distribuição de custos de departamentos de serviços para departamentos de produção, se estabelece uma taxa única ou taxas departamentais para alocação dos custos indiretos aos objetos de custos. Devido à dificuldades temporais em se obter custos reais, pode-se optar por custos normalizados.

2- Apresentação

2.1- A empresa analisada no estudo de caso

A empresa utilizada como objeto do estudo do caso apresentado, doravante denominada empresa B, tem sua sede no município do Rio de Janeiro e é constituída por cotas de responsabilidade limitada com dois sócios. A companhia, fundada em 1965, confecciona artigos de vestuário e conta, atualmente com diversas variedades que atendem uma gama bastante ampla de mercado. Nos últimos cinco anos, a nova política governamental associada às alterações provocadas no ambiente mercadológico do setor de confecções, delineou mudanças bastante significativas na empresa. Com base na evolução do mercado de vestuário, a empresa B viu-se obrigada, no início de 1996, a mudar seu foco baseado em uma marca própria de camisetas de malha para uma ampla linha de camisas e bermudas estampadas. Atualmente, a empresa B se apoia em estratégia³ de custo total baixo, enfocando segmento específico de mercado de camisas estampadas para grandes lojas de departamentos de varejo com escopo nacional.

2.2- Caracterizações gerais

As tendências de individualização e segmentação do mercado, são acompanhadas por processos de produção cada vez mais específicos em relação ao cliente, atraindo, na contabilidade convencional, uma contabilização de informações para efeito de custeio do produto, baseada no sistema de ordem de produção. O estudo analisa o desenvolvimento de dois sistemas de custeio numa empresa, delineados pelo momento mercadológico por que passava essa empresa.

Será possível observar que as novas demandas de mercado, representativas de um ambiente contemporâneo de competitividade, provocaram na empresa estudada uma reformulação do sistema de produção, cuja retrospectiva histórica será traçada a partir da visualização da mudança do sistema de custeio por processo para o sistema por ordem de produção.

² HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Sirikant M. *Cost Accounting*. Upper Saddle River, Prentice Hall, 1997.

³ PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise da indústria e da concorrência*. Rio de Janeiro, Campus, 1989.

O principal eixo do trabalho, portanto, pode ser expresso da seguinte forma: tentativa de associar às alterações mercadológicas da empresa B, uma reformulação nos processos de produção dessa companhia, representados pela mudança do custeio por processo para o custeio por ordem de produção..

O presente trabalho mostra o modo como se dá o custeamento tradicional no interior da empresa. Serão abordadas as limitações e potencialidades, sob o enfoque externo e interno desses sistemas, quando realizados de forma ampla e criteriosa.

3- Histórico

Para a realização desse histórico, foram coletados dados e informações primárias, que foram processadas e formalizadas em planilhas eletrônicas (Excel 97). Através da análise das tendências históricas de mercado da empresa B, pôde-se observar, nos últimos 10 anos, dois períodos distintos, em termos de atuação de mercado (item 2.1). Essa constatação foi elaborada a partir do estudo da diversidade da carteira de produtos e clientes de cada período. Através desse estudo, pôde-se inferir que o primeiro período delimitado se caracterizava por uma produção do tipo “por processo” e o período subsequente, por uma fabricação toda elaborada por “ordem de produção”. Para representação e visualização contábil dessa mudança de fases, será mostrado o custo industrial por processo de 1995 (último ano da primeira fase) e por ordem de produção de 1996 (primeiro ano da segunda fase). Para esses dois anos específicos (1995 e 1996), foram elaborados sistemas de custeio baseados nos dados e informações coletados. Todas as informações que deram origem aos sistemas apresentados são representadas em sistemas precedentes que se integram aos sistemas de custeio, elaborados em forma de planilhas.

3.1- A estrutura de mercado e de produção da empresa B

A empresa B, no período que se estende aproximadamente desde 1989 até 1995, caracterizou-se pela consolidação e declínio de mercado de uma marca própria de camisetas de malha multicoloridas, com estamparia simples e padronizada. Sob efeito da concorrência internacional, representada sobretudo por indústrias chinesas que despejavam no mercado nacional grandes volumes desses produtos a preços inferiores, a empresa B foi obrigada a mudar seu foco estratégico, e em 1995 iniciou um processo de estamparia mais sofisticado, além de padrões de corte e costura personalizados. A política de distribuição que se voltava totalmente para pequenas lojas de varejo, foi reconfigurada através da prospecção de grandes lojas de departamentos. A partir de então, a empresa B ocupou-se em produzir lotes diferenciados e personalizados de camisas e bermudas.

As tabelas 1 e 2 resultam de um sistema de planilhas integradas que modelaram o padrão de variabilidade dos custos diretos de fabricação da empresa B a partir de 1996.

TABELA 1 – Custos totais de material direto

Produtos	Camisas Manga Curta					Bermudas			Total Geral
	Básica Lisa	com Vivo	Tradicional	Barrada	3 Bolsos	Tradicional	Cargo	Lisa com Estampa	
Unidades	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	24.000
Estampad	Marron/P	Cáqui	Militar	Marinh	Cáqui/Mi		Cáqui	Preto	

o	reto			o	litar				
Tingido	Laranja	Amar elo	Azul Marinh o		Escarl ate	Preto	Laranj a	Escarl ate	
Tecido	Algodão Semi- pesado	Jeans Cedro Blue	Algodã o Semi pesado	Popelin e Crua Leve	Algodão leve Pré- purgado	Panamá	Pana má	Pana má	
Custo tecido	5.616,00	9.983, 10	6.084,0 0	7.300,5 0	4.050,00	5.187,0 0	6.006, 00	4.914, 00	49.14 1
<i>Departam .</i>									
Estampari a	354,32	359,1 5	363,62	442,83	368,82		369,2 2	300,6 9	2.559, 00
Corte/Cos tura	1.103,54	1.141, 59	947,54	943,90	946,57	1.086,9 3	1.164, 18	1.164, 18	8.498, 00
Tingimen to	690,00	648,0 0	540,00	-	459,00	576,00	780,0 0	621,0 0	4.314, 00
Total	7.763,86	12.13 1,84	7.935,1 6	8.687,2 3	5.824,39	6.849,9 3	8.319, 40	6.999, 87	64.51 2,00

TABELA 2 – Custos totais de mão de obra direta

Mão-de-obra			Produto s	Camisas Manga Curta					Bermudas			Total Geral
				Bási ca Lisa	com Vivo	Trad i- cion al	Barra da	com 3 Bols os	Tradi- cional	Cargo	Lisa c/ estam pa	
Fun c.	CMO D	HM OD	Unidad es	3.00 0	3.000	3.00 0	3.000	3.00 0	3.000	3.000	3.000	24.00 0
5	3.168, 92	3,96	Estamp aria	237, 67	211,92	257, 47	306,9 9	267, 38	188,1 5	217,8 6	178,2 5	1.865, 70
			Corte									
4	904,8 1	1,41	carcela	135, 36	120,70	146, 64	174,8 4	152, 28	107,1 6	124,0 8	101,5 2	1.062, 58
3	1.136, 54	2,37	corte	85,3 2	76,08	92,4 3	110,2 1	95,9 9	67,55	78,21	63,99	669,7 6
			Costura									
17	3.875, 1	1,42	Grupo 1	61,0	61,06	61,0	61,06	61,0	61,06	61,06	61,06	488,5

	51			6		6		6				1
30	7.316,00	1,52	Grupo 2	65,32	65,32	65,32	65,32	65,32	65,32	65,32	65,32	522,57
			Tingimento									
17	3.586,66	1,32		41,64	41,64	41,64	41,64	41,64	21,15	21,15	21,15	271,67
	20.788,44		Custo Total	626,37	576,72	664,57	760,06	683,67	510,40	567,69	491,30	4.880,79

3.2- O custeio por processo

No período de 1989 a 1995, a empresa utilizou de forma ampla, o custeio por processo. O orçamento geral anual utilizava esse padrão de custeamento em sua elaboração, formalizando, a partir das metas de vendas, a estrutura necessária para atingir essas metas.

As tabelas 3 e 4 a seguir, exemplificam, para o departamento de estamparia, o custeamento industrial por processo do ano de 1995, sistematizado a partir de informações históricas deste respectivo ano. A departamentalização se deu em três níveis: 1) estamparia, 2) corte e costura e 3) tingimento. O custeio por processo sintetiza os custos de fabricação, encontrando o custo unitário das unidades completadas e transferidas de cada departamento para o departamento seguinte e, das unidades restantes no estoque final em processo de cada departamento. Esse custo unitário foi encontrado pela divisão do total de custos do estoque inicial mais o total de custos completado no período, pelo total de unidades dessas categorias. O valor resultante dessa divisão representa o custo unitário médio, obtido através do método da média ponderada. O valor total do estoque final e do custo dos produtos transferidos será obtido através da multiplicação desse custo médio unitário pelo volume de unidades de cada categoria.

TABELA 3 – Custo da Unidade Equivalente no custeio por processo do departamento de Estamparia

Unidades Equivalentes			
Quantidades	Unidades	Material Direto	Custos de Conversão
Completadas e transferidas	24.000	24.000	24.000
Estoque final (70%)	7.000	7.000	4.900
Total	31.000	31.000	28.900
(-) estoque inicial (70%)	5.000	5.000	3.500
recebidas no período	26.000	26.000	25.400

Custos das Unidades Equivalentes	Material Direto	Custos de Conversão
Estoque Inicial	12.000,00	6.500,00
(/) Unidade Equivalente do estoque inicial	5.000,00	3.500,00
Custo por Unidade Equivalente do estoque inicial	2,40	1,86
Completadas somente no período	54.299,00	59.429,00
(/) Unidade Equivalente completadas	26.000,00	25.400,00
Custo por Unidade Equivalente completada	2,09	2,34

TABELA 4 – Custo total no Custeio por Processo do departamento de Estamparia

	Material Direto			Custos de Conversão		
	Unidades Equivalentes	Custo por Unidade Equivalente	Custos Totais	Unidades Equivalentes	Custo por Unidade Equivalente	Custos Totais
Estoque inicial (70%)	5.000	2,40	12.000,00	3.500	1,86	6.500,00
recebidas no período	26.000	2,09	54.299,00	25.400	2,34	59.429,00
Total	31.000	2,14	66.299,00	28.900	2,28	65.929,00
Completado e transferido	24.000	2,14	51.329,00	24.000	2,28	54.751,00
Estoque final (70%)	7.000	2,14	14.971,00	4.900	2,28	11.178,00
Distribuição total	31.000		66.299,00	28.900		65.929,00

3.3- O custeio por ordem de produção

A partir de 1996, com as mudanças estruturais abordadas no item 3.1, a empresa B adotou o sistema de ordem de produção para seu custeamento e orçamento. As tabelas 5, 6, 7 e 8 a seguir, mostram, de modo detalhado, o novo padrão de custeamento na empresa B. As tabelas 5 e 6 mostram as bases de rateio utilizadas no rateio dos custos indiretos de fabricação, assim como o somatório desses custos por departamento, inclusive os departamentos de apoio que prestam serviço à produção. A tabela 7 redistribui custos dos departamentos de serviço para os departamentos de produção. Finalmente, a tabela 8 mostra o custeio por ordem de produção.

As bases de rateio utilizadas levaram em conta a necessidade de se obter a maior consistência possível entre o custo indireto e a utilização, pelos departamentos, dos recursos adquiridos através desses custos. A distribuição de custos indiretos dos departamentos de serviço para os departamentos produtivos foi elaborada pelo método gradual, que delimita o serviço mais utilizado e, a partir dele, distribui os custos para os

outros departamentos de serviço e produção. O custo que se acumula em cada departamento de serviço durante a distribuição é redistribuído para os departamentos de serviço que ainda não tiveram seus custos originais distribuídos e para os departamentos de produção. A distribuição termina quando todos os custos já tiverem sido distribuídos para os departamentos de produção. Para completar, deve-se alocar os custos indiretos de cada departamento produtivo em cada ordem de produção. Isso é feito utilizando-se taxas de alocação que resultam da divisão dos totais de custos por departamento pelos totais das bases utilizadas por departamento. Essas taxas são multiplicadas pela quantidade da base utilizada no departamento para cada ordem de produção específica.

TABELA 5 – Base de rateio dos custos indiretos de fabricação

	Pessoa l	Manuten ção	Estampar ia	Corte	Costura	Tingim ento	Passadori a	Total
Hora mão obra			800	1.120	7.520	1.600	1.120	12.160
Área	119	50	248	130	201	117	130	995
Kwh	40	45	2.100	200	1.680	1.000	150	5.215
CMOD			3.168,92	2.041,3 5	11.191, 51	2.634,6 6	952,00	19.988, 44

TABELA 6 – Rateio dos custos indiretos de fabricação

Custos Indiretos	Base de Rateio	Custo	Pessoal	Manutenção	Estamparia	Corte	Costura	Tingimento	Passadoria
Ociosidade	Hora mão-de-obra	15.907,65			1.046,56	1.465,18	9.837,63	2.093,11	1.465,18
Mão obra indireta	CMOD	4.431,00	800,00	2.131,00	237,81	153,19	839,85	197,71	71,44
Material Indireto	Hora mão-de-obra	5.000,00			328,95	460,53	3.092,11	657,89	460,53
IPTU	Área	833,33	99,66	41,88	207,71	108,88	168,34	97,99	108,88
Seguro Maquinas	Kwh	666,67	5,11	5,75	268,46	25,57	214,77	127,84	19,18
Água	Hora mão-de-obra	3.500,00			230,26	322,37	2.164,47	460,53	322,37
Manutenção	Kwh	3.000,00	23,01	25,89	1.208,05	115,05	966,44	575,26	86,29
Depreciação	Taxa Depreciação	7.000,00			460,53	644,74	4.328,95	921,05	644,74
Eleticidade	Kwh	3.000,00	23,01	25,89	1.208,05	115,05	966,44	575,26	86,29
Custos Diversos	Hora mão-de-obra	5.000,00			328,95	460,53	3.092,11	657,89	460,53
TOTAL		48.338,65	950,80	2.230,40	5.525,32	3.871,08	25.671,10	6.364,55	3.725,41

TABELA 7 – Distribuição dos custos de departamentos de serviço para departamentos de produção

	Departamentos Serviço		Departamentos de Produção					Total
	Pessoal	Manutenção	Estamparia	Corte	Costura	Tingimento	Passadoria	
Custos Indiretos	950,80	2.230,40	5.525,32	3.871,08	25.671,10	6.364,55	3.725,41	48.338,65

Alocação dos custos de pessoal Por HMOD	(950,80)	-	62,80	88,00	588,00	125,00	88,00	950,80
Alocação dos custos de manutenção por área		(2.230,40)	670,40	351,00	543,00	316,00	351,00	2.230,40
Total de CIF mais custos de departamentos de serviço			6.257,53	4.309,68	26.801,84	6.805,58	4.164,02	48.338,65
Bases de alocação								
Área Ocupada	Valor		248	130	201	117	130	826
	porcentagem		30%	16%	24%	14%	16%	100%
Horas de Mão de Obra Direta	Valor		800	1.120	7.520	1.600	1.120	12.160
	porcentagem		7%	9%	62%	13%	9%	100%

TABELA 8 – Custeio por ordem de produção

	Camisa manga curta					Bermuda			
	Básica Lisa	com Vivo	Tradicional	Barrada	3 Bolsos	Tradicional	Cargo	Lisa com Estampa	Total Geral
Custos Diretos									
Material Direto	7.727,86	12.131,07	7.934,38	8.687,23	5.822,32	6.849,93	8.318,61	6.960,99	64.432,39
Mão de Obra Direta	626,37	576,72	664,57	760,06	683,67	510,40	567,69	491,30	4.880,79
Total	8.354,23	12.707,79	8.598,95	9.447,29	6.505,99	7.360,33	8.886,30	7.452,30	69.313,18
Custos Indiretos									
Estamparia	312,88	938,63	625,75	625,75	1.564,38	1.251,51	625,75	312,88	6.257,53
Corte	538,71	538,71	538,71	538,71	538,71	538,71	538,71	538,71	4.309,68
Costura	3.493,52	3.493,52	3.493,52	3.493,52	3.493,52	3.111,42	3.111,42	3.111,42	26.801,84
Tingimento									

	1.047,0 1	1.047,0 1	1.047,0 1	1.047, 01	1.047,0 1	523,51	523,51	523,51	6.805,5 8
Passadoria	640,62	640,62	640,62	640,62	640,62	320,31	320,31	320,31	4.164,0 2
Total	5.392,1 2	6.017,8 7	5.705,0 0	5.705, 00	6.643,6 2	5.425, 14	4.799, 39	4.486, 51	48.338, 65
Total Geral	13.746, 35	18.725, 66	14.303, 95	15.152 ,28	13.149, 62	12.785 ,47	13.685 ,68	11.938 ,80	117.65 1,83
Bases de Rateio									
HMaq. Estamparia	5	14	9	9	24	19	9	5	94
HMOD Corte	39	39	39	39	39	39	39	39	312
HMOD Costura	640	640	640	640	640	570	570	570	4.910
HMaq. Tingimento	96	96	96	96	96	48	48	48	624
HMaq. Passadoria	96	96	96	96	96	48	48	48	624
Unidades	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	24.000
Custo por unidade	4,58	6,24	4,77	5,05	4,38	4,26	4,56	3,98	4,90

4- Análise

4.1- A atuação do mercado e as formas de custeio

O eixo inicial da pesquisa sustenta-se sobre a questão da evolução do método de custeio por processo para ordem de produção. Os itens 3.2 e 3.3 sistematizam a forma de custeio utilizada na empresa B nos anos de 1995 e 1996, respectivamente. Neste ponto, será interessante associar a esta mudança, as questões da atualidade referentes ao Marketing de escopo⁴. A estrutura industrial da empresa B se alterou na medida em que ocorreu uma crescente individualização da demanda por produtos. Essa tendência contemporânea pode ser configurada no ambiente mundial.

A empresa japonesa Hitachi fornece um exemplo da utilidade dos métodos tradicionais de rateio no aumento de desempenho.⁵ A alta administração da Hitachi Corporation achava que a redução de mão de obra direta, consistia numa questão estratégica para otimização da relação custo/benefício na fabricação, gerando aumento de competitividade na empresa. Deste modo, adotou como principal base de alocação de custos, a hora de mão de obra direta, o que onerava, propositalmente, departamentos com mão de obra intensiva. Os gerentes desses departamentos se viam permanentemente incentivados a automatizar a fábrica, reduzindo o custo de mão de obra direta.

As maiores críticas de Kaplan às formas de custeio convencionais incidem sobre a incapacidade desses sistemas de atuarem sobre três questões fundamentais da atualidade empresarial: qualidade, estoque e produtividade. Segundo ele, esses sistemas não fornecem subsídios para contabilização e aumento do desempenho no atendimento de clientes, rotatividade de estoques, qualidade e produtividade.

De maneira geral, pôde-se colocar algumas utilidades, vantagens e desvantagens do custeio tradicional na atualidade. Embora muitas das críticas a esses sistemas contem com mais de uma década, esses sistemas ainda continuam válidos e presentes em grande número de empresas, mostrando que essas formas de custeamento ainda têm alguma relevância.

4.2- Resultados gerais

O principal eixo da pesquisa, foi apontada, através das alterações nos sistemas de custeio, a mudança de processos da empresa B, ocorrida devido aos novos padrões de demanda no mercado de vestuário. Através do estudo e da sistematização dessa mudança do custeio por processo para ordem de produção, percorreu-se um histórico recente da empresa, onde discorreu-se sobre as vantagens e desvantagens de cada método de custeio por absorção tais como as distorções derivadas da utilização de bases de rateio e nas técnicas de redistribuição de custos. Dessa forma pôde-se constatar que o custeio por absorção dota-se de uma forma prática e disseminada de custear produtos, com conteúdo ainda relevante na conjuntura brasileira.

⁴ ZALTMAN, Gerald e BURGER, Philip C. *Marketing research; fundamentals and dynamics*. Hinsdale, Dryden Press, 1975.

⁵ ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. e YOUNG, Mark S. *Management Accounting*. Prentice Hall.

5- Conclusão

A utilização maciça das formas tradicionais de custeio permanecem muitas vezes encobertas pelas dúvidas quanto à sua utilidade gerencial. O presente estudo busca consagrar os sistemas tradicionais dentro da ótica da eficiência de registro e controle assim como da eficácia na evidenciação dos principais fenômenos mais abrangentes no processo evolutivo das companhias.

Valendo-se de uma tecnologia consagrada, o custeio por absorção não deve ser visto como um instrumento gerencial de mudanças focais e estratégicas, mas como um processo amplo de registro, que mostra as mudanças da estrutura global assim como todo o processamento industrial das empresas.

6- Bibliografia

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. e YOUNG, Mark S. *Management Accounting*. Prentice Hall.

BRIGHAN, Eugene F. *Fundamentals of financial management*. Orlando, The Dryden Press, 1995.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Sirikant M. *Cost Accounting*. Upper Saddle River, Prentice Hall, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. São Paulo, Atlas, 1993.

JOHNSON, Thomas H. e KAPLAN, Robert S. *The rise and fall of management accounting*. Management Accounting Research, jan. 1987

KAPLAN, Robert S. Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems. Harvard Business Review, 1985.

KOTLER, Philip. *Administração de marketing*. São Paulo, Atlas, 1980.

MACINTOSH, N. B. *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. Chichester: John Wiley & Sons, 1994.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo. Editora Atlas, 6ª edição, 1998.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise da indústria e da concorrência*. Rio de Janeiro, Campus, 1989.

WESTON, J. F. e BRIGHAN, E. F. *Managerial cost accounting*. New York, The Macmillan Company, 1971.

ZALTMAN, Gerald e BURGER, Philip C. *Marketing research; fundamentals and dynamics*. Hinsdale, Dryden Press, 1975.