

MÉTODOS DE CUSTEIO E DE CUSTEAMENTO NA GESTÃO DE CUSTOS

Fernando José Villas Boas

Resumo:

Este ensaio trata de alguns métodos de custeio e tipos de custeamento da produção e como podem contribuir para a gestão de produção. Tais métodos estruturam os sistemas de contabilidade de custos e de informações das empresas. Por sua vez, estas os utilizam para determinar estratégias empresariais e tomada de decisões na gestão de custos. Questiona-se aqui a supervalorização do custeio ABC em detrimento dos outros métodos de custeio utilizados nas empresas. Entendemos que, quando bem utilizados, (os outros métodos de custeio), com a adoção de critérios adequados para cada processo (e com pessoas preparadas, que analisem os fenômenos patrimoniais e compreendam as suas causas e os seus reflexos qualitativos e quantitativos nas mutações do patrimônio das empresas), podem fornecer aos seus usuários internos e externos as informações necessárias como contribuição, que em diversos aspectos superam o ABC. No entanto, apesar do seu reconhecido valor para a administração da produção, o método de custeio ABC, não alcança no custeamento de produtos e/ou atividades da empresa o mesmo objetivo dos métodos de custeio contábeis ortodoxos. De fato, o método de custeio ABC, por ser só um método, destituído de outras características teóricas, não permite uma avaliação mais aprimorada do ponto de vista científico e contábil. Por isso, para que haja a consecução de vantagens competitivas e comparativas, poderão ser realizadas as análises de atividades e da cadeia de valor, horizontal e vertical, o que possibilitará tomada de decisões sobre reduções de custos globais e, certamente, otimização de resultados.

Palavras-chave:

Área temática: Modelos de Custeio: Absorção, ABC, UEPs/Variável

4.4. MÉTODOS DE CUSTEIO E DE CUSTEAMENTO NA GESTÃO DE CUSTOS

FERNANDO JOSÉ VILLAS BOAS - CONTADOR E MESTRANDO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM CONTABILIDADE DECISORIAL-ESTRATÉGICA

Fundação Visconde de Cairu - Faculdade de Ciências Contábeis

Rua do Salete, 50 - Barris. Salvador - Bahia. CEP: 40.070-200

E-Mail: ceppev@svn.com.br

Professor e Vice Diretor da Faculdade de Ciências Contábeis da Fundação Visconde de Cairu

Coordenador Geral do CEPPEV Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu

RESUMO

Este ensaio trata de alguns métodos de custeio e tipos de custeamento da produção e como podem contribuir para a gestão de produção. Tais métodos estruturam os sistemas de contabilidade de custos e de informações das empresas. Por sua vez, estas os utilizam para determinar estratégias empresariais e tomada de decisões na gestão de custos.

Questiona-se aqui a supervalorização do custeio ABC em detrimento dos outros métodos de custeio utilizados nas empresas. Entendemos que, quando bem utilizados, (os outros métodos de custeio), com a adoção de critérios adequados para cada processo (e com pessoas preparadas, que analisem os fenômenos patrimoniais e compreendam as suas causas e os seus reflexos qualitativos e quantitativos nas mudanças do patrimônio das empresas), podem fornecer aos seus usuários internos e externos as informações necessárias como contribuição, que em diversos aspectos superam o ABC.

No entanto, apesar do seu reconhecido valor para a administração da produção, o método de custeio ABC, não alcança no custeamento de produtos e/ou atividades da empresa o mesmo objetivo dos métodos de custeio contábeis ortodoxos.

De fato, o método de custeio ABC, por ser só um método, destituído de outras características teóricas, não permite uma avaliação mais aprimorada do ponto de vista científico e contábil.

Por isso, para que haja a consecução de vantagens competitivas e comparativas, poderão ser realizadas as análises de atividades e da cadeia de valor, horizontal e vertical, o que possibilitará tomada de decisões sobre reduções de custos globais e, certamente, otimização de resultados.

INTRODUÇÃO

Desde as décadas de 60 e 70, a Ciência Contábil vem progredindo no campo da gestão de custos e no aprofundamento mais rigoroso da contabilidade de custos. Com isso, proposição de novas abordagens metodológicas para fundamentar a aplicação dos novos conceitos, derivados de filosofias e pensamentos científicos, têm servido de pilares para o apoio dos sistemas, métodos e tecnologias de custeio e custeamento.

Estas abordagens *de e para* o custeamento dos bens e serviços, têm uma integração sistêmica que objetiva sobretudo a fidedignidade, a segurança e a transparência na avaliação qualitativa e quantitativa do patrimônio, dos fatos estudados pela contabilidade de custos. Estes irão alimentar os sistemas de informações gerenciais e contábeis, que irão subsidiar os processos de tomada de decisões dos organismos empresariais em geral, assessorando os planos de ação e da gestão de custos, para auxiliar na eficácia dos negócios.

Este trabalho visa mostrar aos estudiosos, interessados pela Contabilidade de Custos, a importância e necessidade de uma maior reflexão e aprofundamento a respeito do tema ora abordado, objetivando inclusive, fazer algumas considerações a respeito de teorias e abordagens simplistas que enaltecem determinados métodos de custeio, no particular o Custeio Baseado em Atividades (ABC). O ABC possui os seus méritos, porém, desprezam os outros tipos de custeio eminentemente contábeis, porque utilizam metodologias baseadas no volume de produção ou seja, o Custeio Baseado no Volume (VBC). Estes, podem perfeitamente responder aos anseios contábeis e gerenciais se bem sistematizados e racionalmente utilizados.

O estudo tem o propósito de apresentar abordagens sobre alguns dos tipos de custeio, procurando mostrar como podem contribuir para apoiar a eficácia da gestão de custos. Para tanto, a contabilidade de custos poderá fazer uso de métodos e ferramentas, tais como: Custeio Baseado por Atividades; Gestão Baseada em Atividades e os outros Métodos de Custeio (por absorção, variável, padrão etc.).

Estes métodos, apoiados no custeamento da produção por processo, produção por ordem, unidades de esforço de produção etc., além das diversas ferramentas, inovações e evoluções tecnológicas como o “Just-in-time”, “Benchmarking”, Reengenharia de Processos, Sistema de Gerenciamento de Custos (Cost Management System - CMS), Produção Celular, Gestão de Qualidade Total etc., poderão contribuir para a otimização do uso de recursos, na análise de desempenho, vantagem competitiva, vantagem comparativa e redução de custos dos produtos e serviços.

Por isso, é primordial a necessidade de investimentos nos profissionais de contabilidade, para colocá-los em condições de fazer uso desses recursos e promover a eficácia da gestão patrimonial.

AS ETAPAS DO TRABALHO

Inicialmente, faremos uma reflexão sobre a importância do tema e em seguida abordaremos sinteticamente a importância das inovações e o uso de novas tecnologias de produção, no contexto das organizações, para um melhor dimensionamento da sua realidade interna, face à velocidade das mudanças mercadológicas.

Dando continuidade, mostraremos a estrutura dos sistemas de custeamento e os métodos de custeio, por absorção e variável, evidenciando que, quaisquer dos métodos de custeio, realmente podem distorcer a formação dos custos dos produtos, quando utilizados de

forma inadequada, por pessoas, incautas, que não se preocupam ou desconhecem as necessidades de estudar, pesquisar, atualizar conhecimentos e desenvolver novas habilidades, para fazer uso dos sistemas de acordo com as novas estruturas das empresas e da composição do seu chão de fábrica. Tudo isso decorrente das evoluções tecnológicas de máquinas e equipamentos que compõem os seus processos de fabricação.

Enfocando ainda, que as suas limitações estão diretamente associadas aos recursos humanos que dela fazem uso, podendo ser ajustadas de acordo com o processo evolutivo dos usuários que possuam competência para torná-la (a estrutura dos sistemas) eficiente e eficaz.

Em seguida, apresentamos o novo contexto do Custeio Baseado em Atividades que tem seus parâmetros definidos e sua origem nos estudos administrativos do ABM (Activity-Based Management) que enfoca como equacionar o problema da eliminação das atividades que não agregam ou adicionam valor ao produto (aquelas que não deveriam ocorrer durante os processos). Utilizando também, a fórmula de eficiência do ciclo de manufatura de classe mundial, a qual poderá ser utilizada em produções diversas evidenciando as principais formas de redução de custos, através das análises de atividades e da cadeia de valor, além de sua integração aos sistemas de informações contábeis e decisórias.

Por último, as organizações devem voltar-se para um novo modelo de gestão de custos, contábil decisorial que, além de utilizar sistemas de custos que reflitam os novos paradigmas contábeis, implementem, também, a filosofia da cadeia de valor, adequando-se ao novo mercado global. Com ambiente dotado de modernas tecnologias, que possibilitem a captação da influência externa nos produtos e serviços a serem desenvolvidos, para atender aos anseios e satisfação dos clientes e fornecedores e fazendo uma abordagem que enquadre o custeio baseado em atividades (ABC), como uma ferramenta adicional, conjugada, aos sistemas de custos já consagrados (os demais métodos de custeio), na base conceitual da Contabilidade de Custos, para assim, favorecer a gestão de custos e o Sistema de Gerenciamento de Custos (Cost Management System - CMS).

Pretendemos, com essa visão, mostrar a importância da implementação de uma nova metodologia, capaz de despertar, nos profissionais da Contabilidade e empresários (Clientes e Fornecedores), uma análise crítica dos processos, dos ciclos operacionais internos, e os seus reflexos nos componentes do patrimônio das entidades, face aos negócios nos mercados e ambientes globalizados onde as forças externas interagem e implementam as decisões estratégicas para a gestão dos custos.

IMPORTÂNCIA DO TEMA

O surgimento e a evolução, dos sistemas de informações contábeis/gerenciais/decisórias, o avanço das comunicações e a maior interação global, transformaram radicalmente a face do mercado mundial, com mudanças na sua estrutura econômica, financeira e sócio-política. A competitividade acentuou-se com a busca por produtos (bens e serviços) que traduzam qualidade e satisfaçam plenamente as necessidades, com custos e preços adequados.

O desenvolvimento de novas tecnologias de produção, a busca pela qualidade total, a mudança da visão empresarial (olhando os negócios de fora para dentro), tendo como principal foco o cliente, provocaram, uma quebra dos paradigmas na gestão de custos. Com o mercado exigindo um padrão de manufatura de classe mundial e excelência empresarial, passamos a viver uma nova era, a era do produto certo para o cliente certo.

Com clientes cada vez mais exigentes, o negócio tem que ser encarado de forma holística e atendendo aos conceitos decorrentes da nova filosofia de produção e manufatura. As empresas necessitam implementar, nas suas estruturas fabris, células de produção, gestão de qualidade total e outras ferramentas, para reduzir custos e praticar preços mais baixos, com melhoria dos produtos, menores prazos de entrega, estudo da cadeia de valor e a diversificação de produtos. Estas medidas devem ser adotadas pelas empresas que buscam alcançar a "Filosofia da Excelência Empresarial" enfrentando os novos paradigmas da gestão de custos como meio de conquistar vantagens competitivas e comparativas no mercado.

O esforço para obter vantagens comparativas e a competitividade, revolucionaram os conceitos de: gestão de custos; de planejamento; administração de produção; gestão de finanças e planejamento estratégico, porém, no Brasil, estamos com uma grande parte do parque industrial e empresas que não se deram conta dos novos conceitos e paradigmas, ingressando no século XXI como projetados no final do século XIX e primeiras décadas do século XX, por isto algumas sucumbiram e outras reduziram seu potencial de produção. Aponta em seu livro "Reengenharia" o norte-americano Michael Hammer, professor de tecnologia da informação do MIT - Massachusetts Institute of Technology - e pai desse novo modelo de gestão: "Esqueça o que você sabe sobre como as empresas devem funcionar: quase tudo está errado!".

Tom Peters, um dos mais renomados "gurus" da atualidade, faz a seguinte afirmação em seu livro, Rompendo as Barreiras da Administração: "O pensar de maneira cartesiana, linear, tradicional, não mais atende aos novos requisitos".

A necessidade de mudanças radicais nos modelos de produção linear tradicional, para produção em células e outras horizontalizadas, criaram também necessidades de automação robótica, informatização dos processos, com uso de "softwares" integrados "on line", tais como o "Manufacturing Resource Planning" (MRP), a crescente utilização do "CAD-CAM-CAE" (Computer Aided Design Manufacturing, Engineering), do "CIM" (Computer Integrated Manufacturing). Além de leiaute ajustado para as células de fabricação, a implantação e uso na administração da produção de ferramentas como o "JUST IN TIME" e outros métodos avançados, vêm causando um maior impacto na gestão de custos e na gestão da produção, contribuindo para a otimização dos processos e eficácia na administração dos negócios.

Com o dinamismo e complexidade da atividade econômica, a progressiva automação dos processos de produção, aumentaram substancialmente os custos de fabricação indiretos, principalmente, os derivados das funções de apoio (engenharia do produto, compras de materiais, planejamento de produção, desenvolvimento de pessoal e novos produtos, marketing etc.), em relação e detrimento aos custos com matéria prima e mão-de-obra direta principalmente em algumas indústrias manufatureiras. Tudo isso, revelou a necessidade de avanço nos sistemas de contabilidade e nos métodos de custeio em relação a metodologia adotada para a determinação das causações, bases de rateio e alocação dos custos indiretos aos produtos, além da forma de controle e gerenciamento, que foram desenvolvidos há muitas décadas atrás, quando eram outros os parâmetros, desafios, clientes e exigências do mercado.

Face a essas considerações, também a Contabilidade Gerencial, Financeira e Decisória já não se satisfazem com informações ultrapassadas (aquelas que já não traduzem a realidade da composição patrimonial da empresa), necessitando de relatórios dos sistemas,

métodos de custeios e bancos de dados que lhes permitam análises e avaliações dinâmicas, para agilizar as decisões e promover a eficácia nos resultados dos negócios, coerentes com as perspectivas futuras.

Torna-se necessário um sistema de Contabilidade de Custos, (decisória, gerencial, por atividades, etc.), que não se limite apenas a apurar os custos, mas, que além disso, também proporcione elementos para produzir informações estratégicas para a gestão da produção e os seus custos. Assim, os métodos de custeio nos seus aspectos positivos comprovadamente testados darão o suporte necessário para uma Contabilidade de Custos bem elaborada e sistematizada, trazendo para o contexto atual melhores oportunidades para tornar mais eficaz a Gestão dos Custos das Entidades independentemente da atividade explorada.

AS NOVAS TECNOLOGIAS NA PRODUÇÃO

As novas necessidades, como a flexibilidade, diversificação, personalização, individualização, ou seja, produção sob encomenda de produtos não padronizados, estão substituindo cada vez mais a produção em série. Para atender a esse mercado, as empresas investem maciçamente em inovações que integram o processo fabril, impactando assim, a capacidade instalada com vultosos gastos, ocasionando significativos acréscimos nos custos fixos (normalmente indiretos) da produção.

Contudo, a inovação está relacionada à pesquisa, experimentação, desenvolvimento, imitação e adoção de novos produtos e ou novos processos de produção, e, pode ocorrer através de mudanças puramente tecnológicas ou mesmo por necessidades de gerenciamento e desenvolvimento dos negócios. As ferramentas tecnológicas com impactos administrativos-gerenciais, como o “Just-in-time”, qualidade total, análise de valor, engenharia simultânea, e reengenharia de processos vêm conduzindo as companhias que as utilizam, a um crescente sucesso econômico. Neste particular, podemos citar o “benchmarking” que é um processo de aquisição de conhecimentos pela análise, adoção e desenvolvimento do aprendizado, feito através da observação daquelas firmas que praticam os melhores processos.

Os investimentos em inovações e novas tecnologias, inclusive o “CIM” (Computador Integrado na Manufatura), representam elevadas somas de recursos, justificadas pela melhoria do desempenho nos processos produtivos de algumas empresas. Estas tecnologias, deverão ser aplicadas, em processos de fabricação que apresentem leiaute desenhado para células de produção e outros tipos horizontalizados.

Para a otimização dos recursos, em direção à eficiência e eficácia, que possibilitarão a diversificação dos produtos, a eliminação do tempo de espera, as paradas para preparação de máquinas, bem como, a redução significativa dos estoques de materiais e de produtos, as empresas estão fazendo uso do “Just In Time” (JIT), maximizando desta forma os ganhos globais com a produção.

OS MÉTODOS DE CUSTEIO E DE CUSTEAMENTO CONSAGRADOS

O custeamento da produção está voltado para a alocação e a apropriação correta dos custos causados por um produto (bens ou serviços). Os sistemas visam, ainda, controlar, avaliar, organizar e analisar cada fenômeno e sua ocorrência durante o processo de produção. Além, de extrair informações que atendam às necessidades de tomada de decisões sobre os diversos produtos, lotes de produtos, mix de produção efetivamente acabadas, ou as suas

unidades equivalentes, que estiverem em elaboração, com a perfeita composição dos seus custos fabris ou de produção.

Os métodos de custeamento dos produtos, normalmente, são utilizados em dois tipos de produção: a produção por ordem ou por encomenda e a produção contínua em série ou por processo, que utilizam as técnicas de apropriação de custos (custeio), com base no custeio por absorção, custeio variável, custos padrão X custo real e unidades de esforço de produção (UEP ou simplesmente UP) etc...

O custeio por absorção tem na sua concepção a idéia de que deverão ser apropriados todos os custos causados pelo uso dos recursos da produção, durante os processos realizados dentro do ciclo operacional interno (diretos ou indiretos, fixos ou variáveis), portanto, insumidos ou consumidos na elaboração dos produtos. Desta forma são perfeitamente inventariáveis e tratados como custos dos produtos acabados ou em elaboração.

O custeio variável, possui uma filosofia mais voltada para a administração dos recursos que, concretamente, irão ser aplicados nos bens ou serviços elaborados ou fabricados. Ou seja, preocupando-se mais intensamente com os custos variáveis que, efetivamente, serão consumidos de acordo com o volume da produção e, portanto de fácil identificação e controle para efeito da avaliação dos produtos. Concluimos assim, que os estoques inventariados serão avaliados tão somente, com o valor dos custos variáveis, tratando os custos fixos como despesas e gastos do período. Vale salientar que esta forma de apropriação fere os preceitos fiscais e os Princípios Fundamentais de Contabilidade, conseqüentemente não poderá ser integrado à contabilidade, sem os devidos ajustes.

Os sistemas de custeamento da produção consagrados que utilizam os métodos de custeio por absorção e ou variável, foram idealizados e projetados de acordo com a visão tecnológica da época, onde predominavam como fatores de produção: os recursos humanos (mão de obra) e os recursos materiais (matérias primas) para a formação do custo total dos produtos. Contudo, nos tempos atuais, a alocação e a apropriação dos custos são realizadas, através da contabilização dos insumos gastos, nos centros de custos, departamentos, elementos ou contas com base na causação para os seus portadores finais, reduzindo grande parte das distorções antes ocorridas.

As distorções dos custos que são citadas como problemas oriundos dos métodos de custeio, na realidade provinham de outras razões, como, a não utilização da concepção dos centros de custos e a departamentalização, que ainda eram incipientes (quando foram concebidos os métodos de custeio) pois a administração e engenharia de produção, não possuíam os conhecimentos hoje difundidos pela tecnologia da informação e da produção.

A competitividade não era tão acirrada no mercado, não exigindo maior empenho por parte dos gerentes, contadores e tomadores de decisões, na análise mais acurada dos custos incorridos nos processos de fabricação. Portanto, não era tão sentida a falta do uso de tecnologias e técnicas contábeis para auxiliar na análise dos custos e a sua causação, o que certamente levaria as empresas ao desenvolvimento de dados a serem utilizados por sistemas de informações contábeis e gerenciais mais complexos.

Afora isso, para a formação dos preços de venda, normalmente, as organizações assumiam, como base, os custos apurados nestes processos e, normalmente, eram ditados pela empresa sem levar em consideração as leis de mercado. Portanto, as empresas não se preocupavam com a adoção de bases de rateio mais racionais para os custos indiretos, que

refletissem de maneira mais adequada a realidade dos custos incorridos nos produtos e assim, realizar gestões afim de evitar os desperdícios e os retrabalhos, que pudessem favorecer a redução ou minimização dessas ocorrências e os seus reflexos nos bens ou serviços.

Os componentes de custos básicos na formação de preços dos bens e serviços são: os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação. E o sistema de custeamento dos produtos, que utiliza os métodos de custeio orientados pelo volume de capacidade instalada, tem a sua principal característica voltada para medir os recursos consumidos na produção, através de índices determinados com base nas quantidades produzidas. Os custos diretos e variáveis são, em muitos produtos, facilmente identificáveis e mensuráveis, pois, como tal, estão diretamente ligados à estruturação dos produtos e normalmente proporcionais ao volume da produção.

O problema desse sistema surge na alocação dos custos indiretos de fabricação que, ao contrário dos diretos, não estão uniformemente relacionados ao volume de produção. São considerados e classificados como custos indiretos do produto todos os recursos ou insumos que, economicamente, são difíceis de serem mensurados e avaliados em cada unidade de produto. Porém, esses recursos permitem à mão-de-obra direta transformar os materiais diretos em produto final, tais como: mão-de-obra indireta, seguros, depreciação, amortização, salários de pessoal de apoio e outros .

Os sistemas de custos, ao alocar ou apropriar esses recursos ou fatores de produção, com base em algum fator direto, relacionado com o volume (unidades produzidas, quantidade de matéria-prima, horas da mão-de-obra direta trabalhadas etc), podem tornar o resultado do custeamento impreciso. E, como tal, insatisfatório para o gerenciamento, que busca a otimização e geração de informações para auxiliar nas tomada de decisões, que visem a redução de custos, o controle por exceção e a continuidade dos negócios. Tal problema acentua-se à proporção em que é maior a diversidade de produtos, em uma linha de produção. Nessa situação, as diferentes quantidades produzidas, em diferentes tempos, tornam mais complexa, a apropriação dos custos indiretos de fabricação, para cada unidade de produto.

A Contabilidade de Custos que mantenha uma visão convencional (elementos de custos ou contas isoladas como acumuladores de valores de custos), irá apenas evidenciar a alocação e a absorção dos bens e serviços, insumidos ou gastos, na fabricação dos produtos, sem ressaltar, a necessidade da eliminação dos desperdícios, da ociosidade, das falhas, dos processos repetitivos e de uma melhor sistematização para distribuição desses custos aos seus reais geradores.

Assim, a Contabilidade de Custos estará relatando para a gerência somente o que supostamente diz respeito aos custos acumulados dos produtos, ou de uma partida de produção na fábrica, sem procurar avaliar sobre a qualidade ou importância dos serviços que fornece. Dessa forma, ela poderá gerar a ocorrência de redução nos resultados à medida em que deixa a determinação do custo de fabricação, ser apurado com a utilização de bases de rateio que não estão adequadas ao novo contexto e dessa forma, distribuindo os custos indiretos de fabricação aleatoriamente (com o subsidiamento de um produto em detrimento de outro).

A ocorrência de aquisições ou compras efetuadas por pessoas (setor ou departamento de compras), relativas a matéria-prima ou outros materiais, sem considerar o planejamento de produção ou, ainda, com a definição incorreta do volume a ser produzido para cada tipo de

produto, além de outras operações de apoio (que geram custos indiretos de fabricação comuns a todos os produtos), poderão levar a um custeamento impreciso dos produtos acabados e em processo de elaboração. Dessa maneira, contribuindo para que ocorram erros no estabelecimento dos custos totais e preços de venda, o que poderá prejudicar o desenvolvimento e continuidade da gestão de custos com eficácia.

A aplicação de taxas de absorção com base em horas da mão-de-obra direta, (taxa global), forma ainda hoje muito utilizada (em muitas empresas), quando aplicadas isoladamente, (para ratear todos os custos indiretos) e de maneira indiscriminada, poderá levar a apropriação dos custos indiretos de fabricação, a serem controlados e avaliados em relação aos tempos operacionais dos processos produtivos de cada produto. Esta forma de rateio, poderá conter distorções que irão influenciar negativamente na avaliação dos custos dos produtos e, conseqüentemente na determinação dos preços de venda, embora, em muitos casos, menos imprecisa que o método de apropriação que considera o valor ou a quantidade da matéria-prima como parâmetro.

As distorções acima citadas se relacionam com o custo diferenciado de mão-de-obra direta para os produtos. O fato dos produtos apresentarem o mesmo custo de mão-de-obra, não implica na suposição de que os tempos dos processos de fabricação sejam os mesmos e demandem o mesmo tempo de mão-de-obra. Isto não pode ser regra comum, um produto pode utilizar mão-de-obra mais cara que outro, porém com um tempo operacional de produção menor.

Devemos salientar que a principal falha apontada nessa metodologia, quando utilizada em algumas empresas, está na técnica escolhida para a definição das bases de rateio, podendo-se fazer uso de novas abordagens, para a ampliação dos critérios e das bases, visando a escolha do parâmetro a ser adotado.

Os ambientes de manufatura têm sido constantemente alterados nas últimas décadas com as chamadas funções de apoio (mão-de-obra indireta, engenharia do produto e processos, compras, controle de qualidade, leiaute, movimentação de materiais etc.) ganhando maior importância com os seus custos superando em algumas empresas o valor do custo da mão-de-obra direta e dos materiais diretos. Por isto, torna-se necessário a utilização de um número maior de bases ou critérios de rateio, para a determinação e alocação dos custos indiretos de fabricação, que são comuns aos diversos tipos de produtos, ou às atividades desempenhadas para a produção.

Os métodos de custeamento que utilizam o custeio por absorção e/ou o custeio variável não atenderão aos objetivos da industrialização automatizada, se alguns dos profissionais que fazem uso deles, não avaliarem, de maneira mais crítica e acurada, fatores como:

a - diversidade da produção, flexibilidade de manufatura, qualidade e complexidade de produção (os produtos com baixo volume de produção acabam recebendo a mesma carga de custos indiretos, de seus equivalentes produzidos em grandes volumes);

b - não estimularem a identificação da causação das atividades que não agregam valor aos produtos (bens ou serviços), induzindo a um aumento ou maior volume de produção, para diluição dos custos fixos, gerando estoques excessivos e conseqüente estoque de recursos parados e de capital empatado;

c - negligenciando os custos relativos às etapas de projeto, desenvolvimento e ciclo de vida do produto; não favorecerem a justificativa de novos investimentos em tecnologia avançada de produção e não conseguirem monitorar os benefícios obtidos; e

d - não considerarem que o sucesso corporativo depende da eficiência, produtividade e eficácia de todos os processos que são partes do negócio como um todo, focalizando o ambiente interno e externo e não apenas os processos produtivos de bens tangíveis.

Há uma preocupação cada vez mais intensa, por parte das comunidades acadêmicas e dos empresários, que o profissional de contabilidade (em especial o contador de custos) ao fazer uso das diversas formas de custeamento, deverá avançar a sua visão crítica para gerir custos. Se isso não ocorrer, poderá distorcer informações, ao nível de comprometer até mesmo o planejamento estratégico, tático e, assim, prejudicar as operações, tendo como consequência o desvio das metas e o prejuízo da missão da empresa, trazendo resultados negativos para a entidade e conseqüentemente para a sociedade.

ABC - O SEU USO NO NOVO CONTEXTO DA GESTÃO DE CUSTOS

Somente após a tão discutida década perdida da Economia, quando as empresas brasileiras despertaram para a realidade da globalização, com as novas tecnologias avançadas de produção e uma nova filosofia de gestão empresarial, detectou-se, então, a carência de e para desenvolver uma forma de integração conceitual e sistêmica entre os processos de controle e da gestão de manufatura.

Surgiu então a necessidade de recorrer a práticas já muito utilizadas em outros mercados, como é o exemplo da base conceitual do Sistema de Gerenciamento de Custos (Cost Management System CMS), o qual tem o ABC como espinha dorsal. Apesar desse sistema ter a sua origem em trabalhos desenvolvidos na General Electric, na década de 60, nos Estados Unidos da América, conforme comenta NAKAGAWA (1991, p.34). Contudo, vale salientar que o custeio dos produtos considerando as atividades como ponto de referência já era conhecido desde a década de 20, conforme comentam alguns autores, em particular o Professor Olivio Koliver, em suas notas de aula (Curso de Mestrado em Contabilidade Decisória-Estratégica da Fundação Visconde de Cairu).

HRONEC (1993, p. 166), afirma: "O verdadeiro valor do ABC é o que a administração faz com as informações, após terem sido geradas".

A mudança do perfil dos produtos para uma manufatura de classe mundial e o crescimento dos custos indiretos criaram a necessidade de um sistema de custos que atenda à demanda da transformação industrial manufatureira, onde grande parte deste segmento foi saindo de um processo intensivo em mão-de-obra para um processo intensivo em tecnologia.

Os sistemas de custos devem considerar e assumir que os custos indiretos necessitam de um tratamento mais acurado e já não podem ser apropriados ou alocados da mesma forma como era praticado por algumas pessoas nas empresas que faziam uso dos métodos de custeio, como foram concebidos, na era mecanicista, focalizando bases diretas de rateio. Pois, partindo-se da premissa básica, de que uma companhia alcança seus resultados e objetivos de negócio através das atividades executadas por um grupo especializado da organização. Assim, devemos observar algumas características e objetivos para um sistema de custos:

1. Objetiva gerenciar o planejamento e o controle de custos;
2. Fundamenta-se na premissa de que as atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os produtos as consomem ou utilizam;
3. Através da divisão das atividades em categorias, serve-se de um maior número de bases de rateio para alocação e apropriação dos custos indiretos de fabricação, o que proporciona qualificar e quantificar melhor o valor dos recursos decorrentes do

ciclo operacional interno da entidade aplicados na produção de cada produto, identificando o custo real e individual.

Essa divisão também proporciona resultados mais favoráveis, à medida em que a gerência, concentrando sua atenção nas atividades-principais-chaves e nos piores casos às atividades de desvio, consegue: melhorar os bens e serviços fornecidos pelas atividades principais; aumentar a eficiência das atividades de apoio e eliminar as atividades de desvio, sempre considerando os fenômenos da causação.

Para isso, além de contabilizar as atividades, a empresa tem que:

a. Manter uma melhoria contínua na eliminação das atividades que não adicionam valor (atividades de desvio: aquelas que não adicionam valor ao produto e podem ser facilmente visualizadas no processo produtivo. Ex: Insumos ociosos na fábrica representam custos que não contribuem para melhorar o produto).

Conforme BERLINER e BRIMSON (1988, p.4), a fórmula de eficiência do ciclo de manufatura (ECM), pode deixar bastante fácil de visualizar estas ocorrências e problemas:

$$ECM = \frac{TP}{TP + TI + TE + TM}$$

Onde:

ECM = Eficiência do Ciclo de Manufatura TP = Tempo de Processamento

TI = Tempo de Inspeção TE = Tempo de Espera

TM = Tempo de Movimentação

Eles ensinam que, quando o ambiente de manufatura está otimizado, o ECM poderia ser igual a 1 (100%), já que então a empresa estará produzindo as necessidades exatas, no tempo exato, em cada estágio de produção e que este fluxo somente será perfeito quando forem atingidas as seguintes condições:

Lote de fabricação = 1 Tempo entre operações = 0

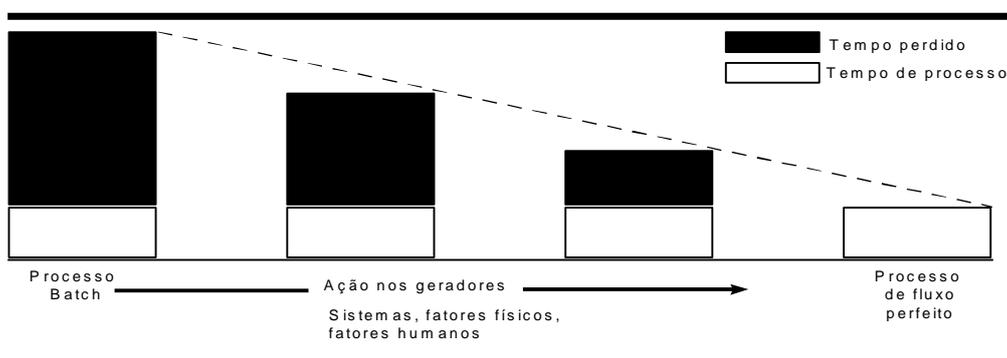
Defeitos = 0 Tempo de preparação = 0

Operações perfeitamente balanceadas

Inventário mínimo no processo de fabricação

Componentes nunca ociosos, parados

Figura 1
Redução do Tempo de Processo



Fonte: BERLINER e BRIMSON APUD Lawrence J. Utzig -

O conceito de atividade de desvio também é útil para analisar o tempo de processamento. O tempo ocioso de processamento não proporciona resultado positivo (lucro), ou mesmo renda e pode ocorrer por quaisquer dos seguintes motivos ou razões:

PERDAS DE TEMPO NO PROCESSAMENTO	MOTIVOS E RAZÕES
Tempo Ocioso	Falha de equipamento, preparação, ajustes
Velocidade	Tempos perdidos, pequenas paradas, redução na velocidade
Problemas de Qualidade	Defeitos no processo, materiais com defeitos
Produção otimizada	Produção não otimizada (gargalos) falhas em outros processos
Encomendas	Insuficiência de encomendas, turnos improdutivos

O conceito de atividade de desvio, deve ser aplicado também, às atividades de apoio logístico e suporte (planejamento estratégico, desenvolvimento de produtos e ou de processos, suprimentos, engenharia, finanças, etc.) que, na maioria das empresas, normalmente, apesar de não estarem ligadas diretamente com o processamento físico do produto, possuem materialidade e têm bastante relevância em termos de custo final.

b) orientar seus objetivos em função do mercado, incluindo o custo-alvo: em razão de muitos preços serem hoje determinados pelo mercado, as empresas para serem competitivas e garantirem uma determinada fatia de mercado necessitam estabelecer o preço de venda independentemente do seu custo inicial (custo-alvo). Quando o custo-alvo estiver abaixo da previsão inicial do custo do produto, a empresa deverá reduzir o custo unitário de seu produto, dentro de um determinado tempo, para enfrentar a competição do mercado.

$\text{Custo-Alvo} = \text{Preço de Venda (o preço de mercado)} - \text{Lucro Desejado}$

São duas as principais formas de se obter redução de custos:

I. Experiência obtida através de aprendizado durante as fases iniciais de produção, à medida da aprimoração do processo;

II. Aplicação da filosofia de contínuo melhoramento na eliminação das atividades de desvio.

c) assegurar contínuo melhoramento no acompanhamento dos custos, para consecução dos objetivos da gestão de custos: Isso deve ser conseguido através de contínua determinação das relações causa e efeito entre atividades e objetivos gerenciais. O acompanhamento direto dos custos é a melhor forma de reduzi-los e de aprimorar o processo de tomada de decisões quanto a preço, lucratividade por produto, fabricar ou comprar pronto.

4. O ABC se diferencia dos outros métodos de custeio apenas pelas mudanças das bases de alocação de alguns dos custos indiretos, além de não ser contábil, porque, ao coletar dados sobre as atividades, procura indicar os principais geradores de custos no ciclo completo do produto, o que ajuda a compreender e melhor gerir os processos. Em sendo, os geradores de custos (cost drivers) que geram as atividades, sua identificação requer pois uma maior atenção e um melhor cuidado.

5. As atividades são consideradas como processos funcionais interdepartamentais e não departamentais. Por exemplo, uma atividade de compras não é exclusiva do departamento de compras, podendo uma parte dela ser realizada ou executada por outros setores, áreas ou departamentos da empresa, como o departamento de manutenção. Segundo HRONEC (1993, p. 166), a vantagem-chave do ABC é “proporcionar uma forma mais precisa de encarar despesas e custos indiretos, incluindo os gerados fora do chão de fábrica, e não são tipicamente ponderados nos cálculos de custos produto a produto atividades como marketing, distribuição e manutenção”.

O custeamento baseado em atividades procura voltar-se, portanto, para os processos da gestão de custos, adequando-se gradativamente ao sistema de informações contábeis a nível decisório. Como fundamento, o ABC promove uma maior utilização da concepção sistêmica dos processos de uma maneira geral ou individualizados, onde a tônica é identificar as atividades que consomem recursos e os produtos (bens ou serviços) que fazem uso das mesmas no transcorrer dos processos. Procuramos evidenciar que esses procedimentos não é um privilégio do ABC, sendo perfeitamente aplicável aos outros métodos de custeio nas diversas empresas. A seguir ilustraremos como devem ocorrer esse processo para ser integrado ao sistema de custos.



Essas atividades, normalmente, são disparadas pela causação dos custos, ao iniciar-se cada etapa de produção. Uma vez identificadas as atividades nos processos, levantaremos os custos das mesmas e as direcionaremos aos produtos, que delas fizeram uso, em uma medida direta e proporcional. Para se custear as atividades, que compõem os processos, utilizam-se os direcionadores de custos, que são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas. É importante frisar que os direcionadores de custos representam nada mais nada menos que as bases ou critérios de rateio utilizados no custeio por absorção, só que com outra roupagem e sofisticação.

É importante salientar que a escolha do direcionador é fundamental. A atenta observação e inquirição junto a especialistas possibilita identificar no processo a existência de vários direcionadores para uma mesma atividade. Para maior exatidão, o profissional poderá lançar mão dos instrumentos que a estatística dispõe para identificar o grau de correlação existente entre o direcionador e a atividade.

Segundo Cogan (1994), para a seleção de um direcionador de custos três fatores são levados em conta:

- A facilidade na obtenção dos dados necessários para os direcionadores de custos escolhidos (custos de medição);
- A correlação entre o consumo da atividade e o consumo real (grau de correlação);
- A influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas (efeito comportamental).

Com relação ao uso de maior ou menor quantidade de direcionadores de custos, comenta ainda que isso está associado diretamente aos seguintes fatores: nível de exatidão nos custos dos produtos; grau de diversificação de produtos; custo relativo de atividades diferentes; grau de diversificação de volume e uso de direcionadores de custos correlacionados imperfeitamente.

Uma atividade que não contribui para atender às necessidades dos clientes pode ser considerada como uma atividade que não agrega valor. Por exemplo: devido ao fato de que o processo está fora de controle, continua-se fazendo a inspeção final; leiaute inadequado no chão de fábrica, utilizando excessiva movimentação de materiais; produção de itens fora de especificação, trazendo como consequência o retrabalho etc.

Em geral, é improvável que as grandes reduções nos desperdícios possam ser feitas sem modificar o processo. Eliminar o retrabalho sem que se combata as causas que o geraram, irá provocar aumento no valor de sucatas, retalhos, limalhas, aparas e refugo em geral.

ANÁLISE DE VALOR DO PROCESSO

Análise de valor do processo é a técnica que focaliza determinado nível de tarefas a fim de avaliar se cada tarefa ou atividade agrega valor ao produto ou ao cliente (eficácia) e, isso ocorrendo, se a mesma, pode ser realizada com um menor custo (eficiência). Objetiva-se pois, eliminar ou reduzir os custos relacionados às tarefas que adicionam pouco ou nenhum valor ao bem, serviço ou ao consumidor.

A análise de valor do processo utiliza uma sistemática, que identifica e estuda a função exercida por produtos ou processos, para assegurar se estas funções requeridas, estão sendo atendidas com o menor custo possível.

Ela consiste na aplicação de técnicas que visam: identificar as funções de um produto; fixar um valor para esses produtos; prover funções ao menor custo possível e garantir qualidade igual, se possível melhor, ao produto que é oferecido ao consumidor.

A definição precisa da função exercida pelos componentes dos produtos e projetos de produtos, e a análise do custo mais baixo de prover essa função, são o escopo principal da análise de valor.

UMA VISÃO GERAL DA ANÁLISE DE ATIVIDADES

Uma análise de atividades seria semelhante uma auditoria (operacional), levantando dados da empresa funcionando no presente, conduzindo ao planejamento de atividades para determinar os recursos (e, portanto, as habilidades a nível de pessoal) necessários para apoiar determinado nível de atividades de serviços e indicar como os processos do negócio podem ser modelados, pela eliminação de atividades redundantes e de desperdício.

O objetivo da análise de atividades é melhorar o lucro e o desempenho da empresa, pela emulação das melhores práticas, relativas a uma atividade desempenhada em diversas empresas. A determinação e a escolha das melhores práticas, é possível apenas, se as atividades ou tarefas forem definidas consistentemente, entre as divisões e departamentos de uma empresa.

Agregar atividades e tarefas ou eventos comuns a uma função propicia a base para dirigir a atenção da gerência para áreas de alto custo que, de outra forma, poderiam passar despercebidas em um grande número de atividades individuais.

Basicamente, envolve olhar dentro da atividade para detalhar as tarefas com os eventos que as compõem. Sendo os elementos das atividades, logo as tarefas com seus respectivos eventos são o nível adequado para introduzir mudanças com as melhorias.

Uma análise de atividades é uma ferramenta de comunicação, que fornece um conjunto de informações estruturadas, a respeito do que a empresa faz. A definição de atividades deve proporcionar uma acurada representação, logicamente consistente e demonstrável da totalidade da empresa, para ser útil ao processo de tomada de decisão.

As etapas ou fases para a análise de atividades: **1. Determinar o Escopo da Análise de Atividades; 2. Determinar as Unidades da Análise de Atividades; 3. Definir as Atividades; 4. Racionalizar as Atividades; 5. Classificar em Primária ou Secundária; 6. Criar Mapa das Atividades e, 7. Finalizar e Documentar as Atividades**

A IMPORTÂNCIA DA CADEIA DE VALOR NA GESTÃO DE CUSTOS

Em 1985, Porter conceituou o enfoque de gestão das organizações voltando-se para o mundo exterior à empresa de “enfoque de cadeia de valor”.

A cadeia de valor é um conjunto de atividades capaz de agregar valor numa empresa, podendo ser dividida em atividades de apoio e primárias.

Atividades de Apoio

- Infra-estrutura da empresa: gerência de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisições.

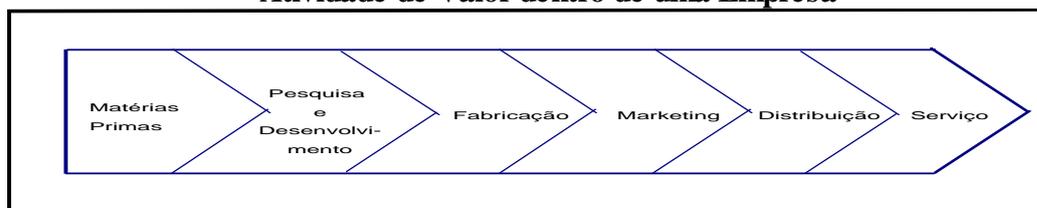
Atividades Primárias

- Logística Interna
- Operação (produção)
- Logística Externa
- Marketing e Vendas
- Serviços

Destas atividades classificadas por Porter, genericamente podemos ainda identificar as atividades como segue:

- compras
- manutenção da empresa
- assistência técnica
- contabilidade
- estocagem de materiais
- produção
- garantia de qualidade
- administração financeira
- transporte interno, etc.
- vendas
- engenharias
- estocagem prod. acabados

Atividade de Valor dentro de uma Empresa



FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 66.

Podemos afirmar que a cadeia de valor é fundamental na gestão de custos, pois a eficiência e eficácia no gerenciamento das atividades, passam, obrigatoriamente, por um enfoque externo à empresa.

A cadeia de valor advém de atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias primas básicas e componentes até o produto final, chegando às mãos do cliente. O enfoque é externo, vendo cada empresa no contexto global de atividades da qual ela apenas é uma parte, onde o processo vai desde os componentes primários básicos, chegando até os consumidores finais.

Na visão da gestão de custos, as avaliações através de cadeia de valor, trazem de forma mais consciente, explícita e formal, uma perspectiva do impacto financeiro que as decisões, em termos de custos, irão representar na empresa e esses dados servirão para estratégias superiores, podendo com isso, obter uma vantagem competitiva sustentável. Algumas das ligações através de cadeia de valor são apresentadas a seguir, para tentar ilustrar as cadeias de valor horizontal e vertical.

Desenvolver Vantagem Competitiva Através de Ligações com os Fornecedores



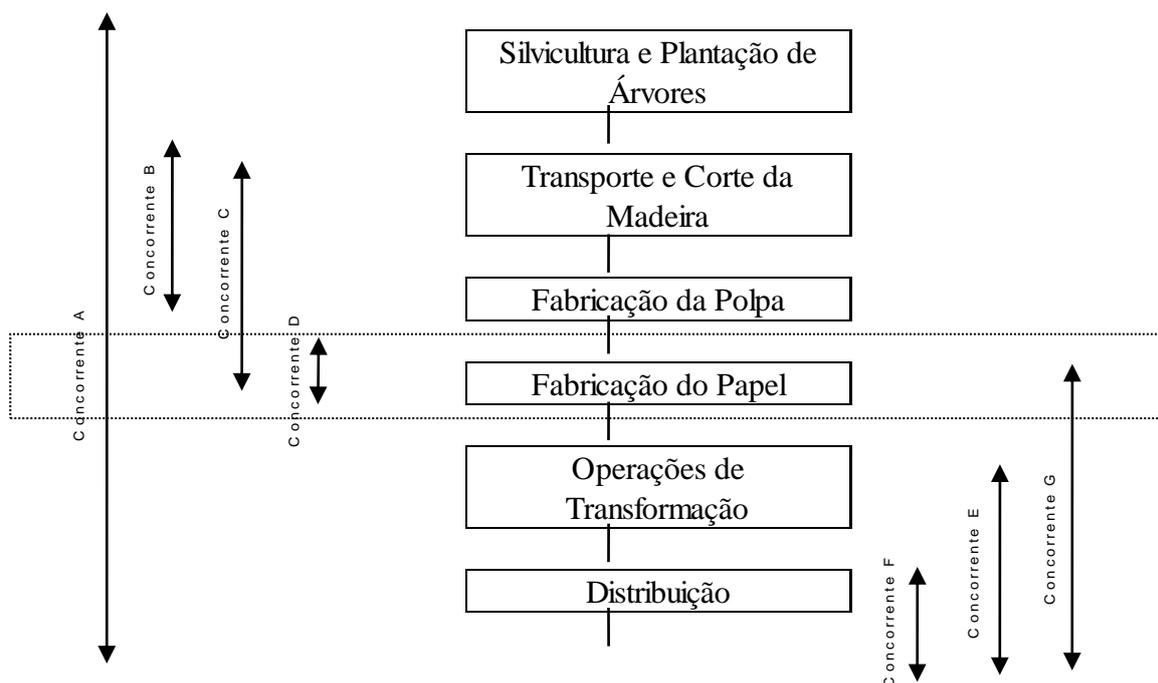
FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 68.

Desenvolver Vantagem Competitiva Através de Ligações com os Clientes



FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 69.

Cadeia de Valor na Indústria de Produtos de Papel



Consumidor Final

FONTE: Gestão Estratégica de Custos - Shank, John K. e Govindarajan, Vijay - página 65

CONCLUSÃO

Concluimos, em razão das exposições e questionamentos que os mercados concorrentes e a própria globalização da economia, fizeram nascer novas necessidades para os gestores das empresas, o que fez nascer a busca incessante da excelência empresarial, ocasionando a evidência da geração de custos que agregam valor, e da eliminação do desperdício e custos que não agregam valor ao produto.

Não há dúvidas de que para alcançar a excelência já não basta às empresas apenas reduzir custos, tamanho do negócio, ou níveis hierárquicos. Faz-se necessário investir em novas tecnologias e inovações criadoras, não apenas utilizando ferramentas que identificam somente os erros do passado, mas valendo-se também daquelas que possibilitam analisar, cultivar e explorar as competências básicas que promovem o crescimento.

Há a necessidade de uma visão holística dos profissionais de contabilidade que participam direta ou indiretamente da gestão de custos no segmento empresarial, fazendo uso de planejamento estratégico, tático e operacional, além de orçamentos, planos de investimento e financiamento.

Como vimos na apresentação da controvérsia entre custeio variável versus custeio por absorção, o grande problema são os custos indiretos de fabricação, fixos em relação ao volume de produção, que devem ser alocados aos diversos produtos por critérios de distribuição e processos de rateio. Os defensores do custeio variável entendem que esses critérios, arbitrários ou subjetivos, invalidam o correto custeamento dos produtos.

Os procedimentos de avaliação e aplicação dos custos, principalmente os fixos e indiretos, da produção para os produtos, através de percentuais ou taxas de absorção (baseados em alguma medida razoável de atividade, tais como: horas-máquina de fabricação; horas ou valor de mão-de-obra direta e outras), têm gerado enormes erros, na atribuição do consumo de recursos, dos departamentos de apoio à produção (indiretos para os produtos individuais), provocando também sérias distorções na formação de preços de venda baseados nos custos de fabricação.

O reconhecimento de que a competitividade industrial e as novas exigências de consumo, obrigam muitas empresas a mudar sua estratégia de produção de - produtos homogêneos estocáveis (produção contínua ou por processo), para produtos diversificados, especificados para cada cliente (produção por ordem ou por encomenda), exigiu que as empresas buscassem adotar procedimentos mais acurados de custeamento dos produtos e para a gestão de custos em sua produção.

Os métodos de Custeio como tecnologias derivadas de metodologias criadas com base na teoria contábil (custeio por absorção) por exemplo, deverão ser ajustados de acordo com as evoluções dos novos paradigmas de gestão para poder continuar a prestar inestimáveis serviços aos seus usuários, municiando os sistemas de informações, afim de que os profissionais extraiam deles as suas potencialidades. As necessidades primárias do novo modelo de gestão poderão ser extraídas tanto dos sistemas contábeis chamados de tradicionais, como dos sistemas tidos como novos.

A contabilidade gerencial poderá traduzir as informações, com a velocidade e eficácia desejada, fazendo uso dos mesmos sistemas para visualização dos negócios no mundo e à tomada de decisões nos planos estratégico-tático-operacional.

O custeio baseado em atividade como um método de custeio é aquele que busca identificar um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização, que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos (principal objeto do ABC) são então alocados aos produtos e serviços com base no número desses eventos ou transações que o produto ou serviço causa ou consome como recurso (objetivo do ABC). O custeio por atividades também é denominado de Custeio Baseado em Transações, mas, o problema das atividades de desvio continua sem a solução tão esperada para os custos indiretos de fabricação serem apropriados aos portadores finais sem a utilização do rateio.

A implantação do custeio ABC, com seu conceito de atividades consumindo recursos e de produtos consumindo atividades, poderia dar condições às empresas de rastrear os custos indiretos de fabricação para os produtos individualmente (se houvesse o desenvolvimento de uma metodologia com os fundamentos da teoria contábil), na maioria das atividades, tornando-se dessa forma uma ferramenta eficaz para a gestão, não apenas da produção, mas, também, das atividades comerciais e dos serviços. Poderia assim, eliminar grande parte das distorções na determinação dos preços dos produtos a nível de mercado, medir desempenho, prestar contas dos problemas e apresentar as informações necessárias para analisá-los e resolvê-los com vistas ao futuro.

Convém ressaltar, entretanto, que, por não ser um sistema de acumulação de custos, sua implantação, embora responda aos reclamos da moderna administração, não atende igualmente às necessidades da contabilidade, o que torna imprescindível a utilização dos sistemas tradicionais.

O sistema de custeio por atividades - Activity Based Costing -, surge, portanto, como um elo de ligação, que denota a evolução das filosofias de produção e de contabilidade.

Os paradigmas da gestão de custos estão sendo quebrados e a busca pela qualidade total impulsiona as organizações a realizarem investimentos em novos programas, novos processos, tecnologia de ponta, células de produção e desenvolvimento de pessoal, procurando cada vez mais a conquista dos mercados com melhores produtos e custos menores.

Esta nova visão do mundo dos negócios, fazendo uso também da cadeia de valor horizontal e vertical, é essencial para que a empresa se estabilize e possa competir de forma sustentável em seu segmento de mercado, conseguindo vantagens competitivas e comparativas, conquistando novos clientes e ampliando o seu espaço de atuação.

Todo esse desenvolvimento deverá ser acompanhado de estratégias perfeitas, pois o mercado não admite que aconteçam erros na gestão dos negócios, isto posto, necessitamos de instrumentos e ferramentas que sirvam para fundamentar o planejamento estratégico, a gestão de custos, a melhoria contínua dos produtos (bens ou serviços) e que isso tudo possa ser retratado com a mais alta qualidade na contabilidade das empresas de forma quantitativa e qualitativa para demonstrar aos seus usuários a perfeita avaliação do Patrimônio e suas mutações, além dos benefícios sociais que os negócios realizados pela entidade estão propiciando à comunidade. Fica claro que urge uma mudança nos paradigmas dos profissionais da Contabilidade para que se pratique, no mundo, uma contabilidade eminentemente científica, seja ela tradicional, por atividades, estratégica ou decisória. Só nos

resta atender aos apelos desta nova realidade e fazer uso dos conceitos, filosofias e técnicas que a ciência contábil nos oferece. Busquemos isto e façamos uso eficaz.

BIBLIOGRAFIA

- 4º CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS. PUC - Minas, 1997.
- 17º ENANPAD. Salvador - BA, Volume III, 1993,
- ALLORA, Franz. UP' : unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações. São Paulo: Pioneira. Blumenau. Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1995
- BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades. Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. GESTÃO BASEADA EM CUSTEIO POR ATIVIDADES - Activity Based Management. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. ACTIVITY-BASED COSTING (ABC), A poderosa Estratégia Empresarial. São Paulo: Ed. Pioneira, 1994.
- CRC-SP. CURSO DE CONTABILIDADE GERENCIAL. São Paulo: Ed. Atlas, 1993.
- DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de Processos. Como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994, 4ª Edição
- ERNST & YOUNG. Guia Ernst & Young para Gestão Total dos Custos. Rio de Janeiro: Editora Record, 1992, 12ª Edição.
- HAMMER, Michael & CHAMPY, James. REENGENHARIA Revolucionando a empresa em função dos Clientes, da Concorrência e das grandes mudanças Gerenciais. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1994.
- HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 5ª Edição.
- KAPLAN, Robert S. & ATKINSON, Anthony A. ADVANCED MANAGEMENT ACCOUNTING. New Jersey: Prentice Hall, 1989, 2 nd edition.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robim. THE DESIGNE OF COST MANAGEMENT SYSTEM TEXT, Cases and Readings. London: Prentice Hall International Edition, 1994.
- KOLIVER, Olívio. Notas de Aula: Contabilidade de Custos. 1997.
- LAKATOS, Eva Maria. FUNDAMENTOS DA METODOLOGIA CIENTÍFICA. São Paulo: Ed. Atlas, 1994.
- LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. Contém Custeio ABC. São Paulo: Editora Atlas: 1997.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. Inclui ABC. São Paulo: Editora Atlas, 1996, 5ª Edição.
- NAKAGAWA, Masayuki. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS. São Paulo: Ed. Atlas, 1993.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. CONTABILIDADE GERENCIAL. São Paulo: Ed. Atlas, 1994
- PETERS, Tom. ROMPENDO AS BARREIRAS DA ADMINISTRAÇÃO. São Paulo: Ed. Habra, 1994.
- PORTER, Michael E. Vantagem Competitiva. Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro: Editora Campus, 6ª Edição.

RAYBURN, L. G. Cost Accounting - Using a Cost Management Approach. IRWIN: th edition, 1993.

SEMINÁRIO INTERAMERICANO DE CONTABILIDADE. A Contabilidade de Custos: Algo de novo sob o sol?, Por Olívio Koliver, Fortaleza-CE: 1994.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, A nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Ed. Campus.

XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. Salvador-BA: Livro II, 1992.