

A NOVA COMPETIÇÃO GLOBAL E A NECESSIDADE DE NOVOS SISTEMAS DE CUSTEIO

Tânia Henke Kraemer
Francisco José Kliemann Neto

Resumo:

A concorrência acirrada entre as organizações veio para ficar: é a nova competição global. Clientes exigem produtos entregues com agilidade, qualidade, a preço vantajoso, de design moderno (última geração), entre outros. Neste novo ambiente, os sistemas tradicionais de custeio não estão encontrando lugar, pois não se adequam mais. São necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e precisas, que permita base de rateio diferente de hora- máquina (HM) ou, simplesmente, mão-de-obra direta (MOD). A característica de trabalho das empresas mudou. Os custos indiretos de fabricação (CIF) estão em crescimento exponencial, enquanto que, em contrapartida, a MOD vem reduzindo sua participação no custo total dos produtos vendidos. Estudiosos estão em busca de sistemas de custeio mais apropriados a esta nova característica organizacional. Os mais difundidos são os sistemas que utilizam por filosofia o custeio por absorção e por método, as Unidades de Esforço de Produção (UEP5) ou o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Ressalta-se que não são concorrentes, podendo ser usados sinergeticamente. A título de ilustração, quanto a utilização dos métodos, apresenta-se um caso real de uma empresa, de forma resumida. Por fim, como contribuição, uma análise crítica de cada um dos métodos, no formato original, é apresentada. Para melhor análise, está dividida em dois subitens: primeiro, referente à implantação de cada um dos métodos e, após, como estes se inserem na nova situação do ambiente de negócios: a nova competição global.

Palavras-chave:

Área temática: *Crerérios de Rateio e Distribuição de Custos*

A NOVA COMPETIÇÃO GLOBAL E A NECESSIDADE DE NOVOS SISTEMAS DE CUSTEIO

Tânia Henke Kraemer¹

Francisco José Kliemann Neto²

RESUMO

A concorrência acirrada entre as organizações veio para ficar: é a nova competição global. Clientes exigem produtos entregues com agilidade, qualidade, a preço vantajoso, de *design* moderno (última geração), entre outros.

Neste novo ambiente, os sistemas tradicionais de custeio não estão encontrando lugar, pois não se adequam mais. São necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e precisas, que permita base de rateio diferente de hora-máquina (HM) ou, simplesmente, mão-de-obra direta (MOD). A característica de trabalho das empresas mudou. Os custos indiretos de fabricação (CIF) estão em crescimento exponencial, enquanto que, em contrapartida, a MOD vem reduzindo sua participação no custo total dos produtos vendidos.

Estudiosos estão em busca de sistemas de custeio mais apropriados a esta nova característica organizacional. Os mais difundidos são os sistemas que utilizam por filosofia o custeio por absorção e por método, as Unidades de Esforço de Produção (UEPs) ou o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Ressalta-se que não são concorrentes, podendo ser usados sinergeticamente. A título de ilustração, quanto a utilização dos métodos, apresenta-se um caso real de uma empresa, de forma resumida.

Por fim, como contribuição, uma análise crítica de cada um dos métodos, no formato original, é apresentada. Para melhor análise, está dividida em dois subitens: primeiro, referente à implantação de cada um dos métodos e, após, como estes se inserem na nova situação do ambiente de negócios: a nova competição global.

A NOVA COMPETIÇÃO GLOBAL

No mundo dos negócios de hoje em dia, a competitividade entre as empresas está cada vez mais acirrada. Antes, significava fator de diferenciação; agora, é fator de sobrevivência.

À luz desta realidade, as empresas buscam melhorar sua eficácia global. Para isto, necessitam informes mais ágeis e precisos. A característica organizacional das empresas é outro fator de mudança. As tecnologias avançadas de produção, junto com a revolução dos processos produtivos, têm provocado um enxugamento nos níveis de mão-de-obra direta e materiais. Simultaneamente, percebe-se o crescimento nas áreas de apoio e na automatização no ambiente fabril. Segundo Drucker (1990), hoje em dia, uma fábrica em que a mão-de-obra direta represente 25% dos custos é exceção.

Por conseqüência, a contabilidade de custos, nos últimos anos, tem sido criticada por não apresentar sistemas de custeio correspondentes à crescente complexidade e mutação dos sistemas produtivos das organizações.

Os sistemas tradicionais de custeio utilizam o princípio do custeio total

¹ Tânia Henke Kraemer é mestrandia em Engenharia de Produção – UFRGS.

² Francisco José Kliemann Neto, Doutor em Engenharia de Produção, é professor na UFRGS.

associado a métodos como o do Custo-Padrão e o do Centro de Custos (são os mais comumente conhecidos). A crítica mais expoente a estes sistemas é referente à alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, em geral, baseada na mão-de-obra direta. Seguindo este fator, não estão direcionados para separar custos de gastos, o que impossibilita identificar e atuar sobre as perdas do período, intimamente vinculadas à filosofia do custeio por absorção. Adiante, não discriminam aquelas atividades que agregam valor ao produto das que não agregam, inviabilizando ações para reduzi-las e, no limite, eliminá-las.

O reconhecimento de que os sistemas tradicionais de custeio não atendem mais, de forma satisfatória, à nova organização e necessidades das empresas, tem estimulado o desenvolvimento de novos sistemas de apropriação de custos, na busca de soluções. O método das Unidades de Esforço de Produção (UEP's) e o do Custeio Baseado em Atividades (ABC), empregados com base na filosofia do custeio por absorção, formam sistema de custeio mais adequado ao presente momento, vindo ao encontro das novas necessidades.

É importante ressaltar que estes métodos foram criados para utilização individual (exclusiva), mas, na realidade, podem ser empregados em conjunto, pois não são concorrentes. Pode-se afirmar que o método das UEP's apropria melhor os custos de produção e que o método ABC, os custos de apoio à produção. Quando utilizados conjuntamente, estes métodos são capazes de gerir informações de custos mais precisas e detalhadas para toda a empresa. Consiste, então, de um poderoso sistema de custeio para qualquer empresa que pretende vencer no mercado competitivo.

A seguir, será apresentada a situação real de uma empresa, para melhor explicitar o que foi afirmado acima.

A empresa X, atuante no setor de brinquedos e material escolar, é formada por 3 (três) áreas básicas bastante diferenciadas: plástico, metalurgia e madeira. Sua variedade de produtos é grande. Estão catalogados na ordem de 280 produtos.

Fatores externos, como a queda do poder aquisitivo, aliada ao crescimento da concorrência (interna e externa – principalmente, via Paraguai), levaram os administradores da empresa a questionarem suas informações de custos. Estavam perdendo expressivo mercado, mesmo quando ofertavam alguns de seus produtos a valores muito próximos do custo.

O sistema de custeio utilizado até então era o do método das UEP's, conjugado com o princípio do custeio total. A formação de preço dos produtos também era calculada pelo sistema. De maneira geral, a relação percentual entre os itens de custo era a seguinte:

- matéria-prima	41%
- custos administrativos	26%
- custos de transformação	33%

Quanto do custo de transformação era realmente responsabilidade dos produtos e quanto cabia às despesas do período? E mais, a participação dos custos administrativos era quase tão expressiva quanto a dos custos de transformação! Era necessário que se fizesse uma reavaliação do sistema como um todo, pois o atual já não permitia saídas confiáveis.

Os executivos da empresa não haviam, até aquele momento, percebido claramente que a área de apoio à fabricação era responsável pela geração de custos quase que nos mesmos níveis do chão-de-fábrica.

Um trabalho intenso havia sido realizado em nível de chão-de-fábrica, mas o mesmo não se refletia ao nível administrativo. Por exemplo, produtos processados por terceiros e vendidos pela empresa tinham praticamente somente custo de aquisição, toda a estrutura administrativa era desconsiderada, por não terem absorvido custo de transformação. Pode-se dizer, então, que o método das UEP's não apropria de forma

adequada os custos administrativos aos produtos.

Duas ações tiveram que ser tomadas, a primeira em função da melhoria do sistema atual: separação dos custos de gastos. Reavaliaram-se todos os Postos Operativos (PO's), em torno de 140, dividindo-os em fixos e variáveis. A Figura 1 apresenta quadro resumo de alguns PO's, a título de exemplo.

Em segundo lugar, era urgente que se implantasse um sistema de custeio apropriado para custos administrativos. À luz disso, o método ABC foi avaliado como sendo o que melhor se adequaria. Após sua implantação, veio a revelar importantes informações. Como exemplo, produtos que utilizavam em maior escala os recursos da fábrica, em geral, acabavam por subsidiar outros de menor utilização.

Um quadro resumo explicitará melhor o que foi exposto. A seguir, é apresentado o comparativo de alocação de custos administrativos no método das UEP's e no método ABC, para alguns produtos:

Prod.	MP	Custo Transf.	Ct. Adm. UEP	Ct. Total UEP	CT. Adm. ABC	Ct. Total ABC	Difer. % Total	Difer. Abs. x n. prod.
P1	3,069	2,097	1,573	6,739	0,7336	5,8996	87,54%	\$ 150.342,00
P2	0,513	1,0147	0,760	2,336	1,2121	2,7881	119,35%	\$ (714,30)
P3	0,0197	0,015	0,011	0,0457	0,00288	0,03758	82,23%	\$ 48.296,60

Através deste exemplo real, é possível constatar-se que o produto P2 está sendo subsidiado, e que os produtos P1 e P3 estão com seus preços a maior.

Figura 1. Quadro resumo de alguns PO's.

FOTO-ÍNDICES FIXOS

Código Posto Oper.	Número Máquina	Item Máquina	MOI	Cargos Sociais	HR Máquina	HR Valor \$	Mant. Oficina	Mant. Elétrica	Montagem	Apelo Máquina	Compras - scores	Base - toure	Reparação	Total HR	UEP's Fixa
35.20.01	1	1	0,024	0,028	0,736	0,007	0,032	0,005		0,011				0,107	0,181
35.20.02	1	1	0,072	0,085	0,736	0,007	0,081	0,005		0,011				0,261	0,440
35.22.01	1	1	0,072	0,085	2,200	0,021	0,032	0,005		0,011				0,226	0,381
35.24.01	3	1	0,024	0,028	0,736	0,007	0,016	0,005		0,011				0,091	0,154
35.36.10	2	1	0,048	0,057	1,100	0,011	0,016	0,005		0,022				0,158	0,267
35.36.11	3	1	0,048	0,057	0,184	0,002	0,016	0,005		0,022				0,149	0,252
35.53.04	3	1	0,121	0,143	2,666	0,026	0,018	0,005		0,011				0,353	0,595
35.53.05	3	1	0,096	0,113	1,200	0,012	0,032	0,005		0,011				0,269	0,453
35.53.06	1	1	0,121	0,143	2,200	0,021	0,032	0,005		0,032				0,354	0,596
35.61.01	1	1	0,072	0,085	1,100	0,011	0,032	0,005		0,022				0,227	0,382

FOTO-ÍNDICES VARIÁVEIS

Código Posto Oper.	Número Máquina	Item Máquina	MOI	Cargos Sociais	Alocação Técnica	HR Máquina	HR Valor \$	Costeio	Total HR	UEP's Variável
35.20.01	1	1	0,024	0,901	0,152	0,736	0,019	0,016	1,850	3,118
35.20.02	1	1	0,072	0,817	0,411	0,736	0,019	0,033	1,972	3,322
35.22.01	1	1	0,072	0,889	0,315	2,200	0,056	0,004	2,017	3,398
35.24.01	3	1	0,024	0,811	0,028	0,736	0,019	0,007	1,552	2,614
35.36.10	2	1	0,048	0,741	0,189	1,100	0,028	0,003	1,589	2,678
35.36.11	3	1	0,048	0,854	0,114	0,184	0,005	0,002	1,697	2,868
35.53.04	3	1	0,121	0,730	0,758	2,666	0,068	0,012	2,185	3,692
35.53.05	3	1	0,096	0,868	0,051	1,200	0,030	0,012	1,696	2,858
35.53.06	1	1	0,121	0,730	0,185	2,200	0,056	0,012	1,600	2,897
35.61.01	1	1	0,072	0,906	0,071	1,100	0,028	0,007	1,778	2,996

ANÁLISE CRÍTICA SOBRE OS MÉTODOS DAS UEP's E ABC

Quanto à Implantação dos Métodos

A implantação do método das UEP's baseia-se na filosofia de custeio por absorção, mas, quando de sua utilização, adota a filosofia do custeio integral, por considerar todos os foto-índices variáveis. Em outras palavras, pode-se dizer que o valor monetário de uma UEP é a razão entre os gastos incorridos no período via

balancete contábil, e o número de UEP's produzidas no mesmo período na empresa, onde estão embutidas as ineficiências, ociosidades e perdas ocorridas no período.

A fim de separar gastos de custos, isto é, saber qual a parcela dos gastos realmente absorvida na fabricação dos produtos e qual a parcela dos gastos incorridos, mas não absorvidos, denominados de custos afundados (*sunk costs*), devem-se separar os foto-índices-itens em fixos e variáveis. Sugere-se a seguinte maneira:

Depreciação dos equipamentos: há duas hipóteses para a perda de valor: por obsolescência, referente à tecnologia, e por utilização, referente ao desgaste dos equipamentos. A primeira deve ser considerada como custo fixo, e a segunda, como custo variável.

Mão-de-obra: normalmente a mão-de-obra direta é considerada custo variável, e a indireta, custo fixo. Poderá haver exceção quando, por exemplo, um funcionário direto estiver alocado a um determinado equipamento independentemente de este estar em operação ou não, então o custo será fixo e, num outro extremo, quando, por exemplo, um funcionário encarregado do transporte de produtos acabados (mão-de-obra indireta) estiver ocupado de sua função, invariavelmente, então o custo será variável.

Manutenção dos equipamentos: quando a manutenção é corretiva, isto é, ocorre fora de programação, o custo pode ser considerado como variável e, quando for preventiva ou preditiva, considerado como custo fixo.

Os PO's que compõem uma fábrica podem estar em fase de *set-up*, operação, manutenção ou fora de operação (ociosos). Faz-se necessário, então, diferenciá-los para as três primeiras fases (*set-up*, operação e manutenção), pois o carregamento dos foto-índices-itens não é o mesmo para cada uma delas. A forma menos complexa seria estudar as parcelas de tempo em que os três normalmente ocorrem e, por ponderação, obter-se um foto-índice-item equivalente.

Quando da realização da coleta de dados dos valores monetários dos foto-índices-itens, deve-se ter o cuidado de trabalhar sempre no Valor Presente Líquido, a fim de evitar distorções. Principalmente, numa economia como a nossa, cuja inflação, até bem pouco tempo, mostrava-se em estado de ascensão desde longa data, atingindo o patamar dos 50% ao mês, deve-se passar a data base de mensal para diária, o que beneficia a real mensuração dos custos. A título de melhor elucidar a questão, o pagamento parcelado dos salários (adiantamento), o desembolso dos encargos sociais em datas diferenciadas pré-determinadas, o parcelamento do décimo terceiro, entre outros, são alguns exemplos de itens de custo com datas de pagamento distribuídas ao longo do período.

As mudanças que vêm ocorrendo na produção das organizações, como passar do trabalho setorizado para o de células de produção, a princípio parecia que dificultariam a definição dos postos operativos quanto à mão-de-obra direta, por ter como característica o trabalho multifuncional. Pode-se adequar bem, através da combinação dos postos operativos envolvidos, que formará um outro, não sendo problemática.

Quando os pontos acima mencionados são incorporados na sistematização do método, as saídas permitidas, como, avaliação da lucratividade, desempenho da indústria, capacidade produtiva, perdas do período, entre outras, são de maior acuracidade, reforçando a utilização do método das UEP's para o chão-de-fábrica.

O método ABC, por sua vez, defende que a análise dos custos deve estender-se também às despesas de estrutura (administrativas, comerciais e financeiras). Para o custeio do chão-de-fábrica, quando em processos produtivos muito complexos, ou para equipamentos muito diferenciados, ou mesmo quando se trabalha em células de produção, a discriminação, na prática, de cada atividade torna-se quase impossível, ou seja, torna-se muito complexa sua utilização.

O método ABC, de forma diferente que o das UEP's, vai ao encontro daquelas

atividades que não agregam, de forma direta, valor ao produto, como, por exemplo: movimentação, recebimento, expedição, atividade administrativa, *marketing*, eventos, pesquisa e desenvolvimento, projeto, engenharia, testes, assistência técnica, entre outras, ou seja, todas aquelas atividades que apóiam a atividade-fim característica da empresa. Pela subjetividade e variabilidade destas atividades, a criação de um padrão mostra-se pouco viável. Algumas atividades são rotineiras, outras são exclusivas, como o projeto e a pesquisa e desenvolvimento; normalmente sua mensuração é subjetiva, o que leva o método a trabalhar com uma interpolação entre a filosofia do custeio por absorção (número de direcionadores de custos projetado) e do custeio integral (eficácia do direcionador), que acaba por não discriminar as perdas do período.

O método é enfático quanto à contabilização dos custos gerados durante o período anterior à fabricação de um produto, como projeto, processo, equipamentos, pessoal, local, entre outros. Somente uma empresa muito bem estruturada, voltada ao mercado de ponta, com produtos de curta vida útil, poderá de forma precisa ter estes dados coletados.

Encontrar *cost drivers* (direcionadores de custos) para as atividades que se relacionem diretamente com os produtos é bastante difícil quando as atividades são genéricas/gerais, isto é, atingem todos os produtos, sem estarem relacionados a eles diretamente.

A quantificação do custo das atividades que não agregam valor pode ser considerada como um dos maiores ganhos da aplicação do método. Constitui-se como informação puramente gerencial.

Quanto à Adequação dos Métodos à Nova Competição Global

A problemática dos sistemas gerenciais de custos, vivenciada em ambientes modernos de fabricação, tem muitos dos seus pontos mais bem solucionados pelo método das UEP's, do que pelos métodos tradicionais de custeio.

A maior contribuição deste método está na apropriação conveniente, pode-se dizer até precisa, dos custos indiretos de fabricação aos produtos, já que estes têm-se mostrado em crescente ascensão. Saliento uma vez mais que o método das UEP's está direcionado para resolver a problemática de informes de custos para o chão-de-fábrica (indústria).

Despesas administrativas, quando da concepção do método, eram de pequena monta, frente às despesas da indústria. Atualmente, se tentássemos empregar o método para esta última, haveria quase que uma impossibilidade em estabelecerem-se Postos Operativos Administrativos. Setores administrativos executam tarefas diversas, sendo que a mesma tarefa pode ser realizada de diferentes formas. As atividades, que são formadas por um conjunto de tarefas, ainda poderiam ser divididas em rotineiras e de conhecimento intensivo (intelectuais). O mago da administração moderna, Peter Drucker (1992) afirma o seguinte:

"... o trabalho de conhecimento intensivo e a prestação de serviços podem vir a ser o mesmo que fazer e movimentar coisas. ... podemos dividi-los em três categorias distintas, de acordo com o desempenho produtivo.

"Para alguns trabalhos de conhecimento intensivo e de serviços, desempenho significa qualidade. Para cientistas de laboratório de pesquisas, por exemplo, a quantidade – o número de pesquisas – é secundária em relação à qualidade.

"A segunda categoria inclui a maioria dos trabalhos

que exigem conhecimento intensivo: são funções e tarefas em que qualidade e quantidade se somam para resultar em desempenho. Lojas de departamentos são um exemplo. Conseguir um "consumidor satisfeito" é tão importante quanto acumular dólares na coluna de vendas.

"Finalmente, há muitas tarefas (preenchimento de papéis, conferência de apólices de seguros ou arrumação de camas de hospital) nas quais o desempenho é definido da mesma forma que nos setores que fazem e movimentam mercadorias: principalmente pela quantidade. Quantos minutos são necessários para arrumar adequadamente uma cama de hospital? Nessas "produções" qualidade tem sido um critério em vez de ser um atributo do desempenho. Definir padres e colocá-los dentro do processo de trabalho é, portanto, essencial."

À luz da visão de Drucker, algumas tarefas administrativas poderiam ser enquadradas como Postos Operativos. Mas, pela falta de estudos para a formação de padrões de trabalhos rotineiros e muitas vezes maior complexidade, atividades administrativas ainda são dependentes do nível de inteligência, conhecimento e habilidade do funcionário que as executa.

O método das UEP's sugere a distribuição das despesas administrativas de forma arbitrária: com base no custo industrial do produto. Isto é, produtos que absorvem mais custos de transformação, absorvem também mais a estrutura administrativa.

Outro ponto que deixa a desejar é que o método induz que sejam apropriadas somente aquelas atividades que agregam valor ao produto, sendo atividades como movimentação, inspeção, recebimento entre outras, incorporadas no montante dos custos do período, sem serem questionadas. Para superar este problema, o método deveria definir também "postos operativos improdutivos" – que não agregam valor ao produto.

Retornando à discussão do chão-de-fábrica, os métodos tradicionais de custeio partem do custo total para definir o custo unitário dos produtos. Baseiam-se, com frequência, nos custos da mão-de-obra direta para distribuírem os custos totais da indústria ou então utilizam alguma outra base de rateio simplista que não reflete a real alocação destes custos, tal como horas-máquina (saliento que, para uma célula de produção, têm-se, normalmente, máquinas completamente distintas entre si, e até muito comumente atividades que não as requerem, como operações manuais).

O princípio de busca do sucesso no atual ambiente fabril tem, como um dos conceitos, a melhoria contínua. Assim, a rápida mudança de atividades e procedimentos afeta o método, quando supõe que as atividades permanecem constantes ao longo do tempo. À luz desta premissa, os postos operativos estariam em freqüente mudança. A aprimoração dos tempos de passagem não chega a afetar o método, mas, se as operações fossem racionalizadas, transformadas ou até mesmo eliminadas, os parâmetros do método deveriam ser revistos, pois, então, o posto operativo sofreria mutação. Desta forma, pode-se afirmar que o método não é capaz de identificar melhorias.

Ainda, sobre o método das UEP's, é necessário reforçar que ele não se justifica somente para custear os produtos vendidos. Quando utilizado dentro do princípio do custeio por absorção, isto é, quando da separação dos gastos utilizados pelos produtos (absorvidos), dos incorridos no período (*sunk costs* – enterrados), suas informações são úteis tanto para a avaliação da produtividade (eficiência, eficácia, ociosidade),

quanto para as decisões estratégicas da cúpula administrativa.

David Dugdale (1990), da Bristol Business Scholl, afirma que o ABC tem sido amplamente recomendado nos últimos anos, devido à compreensão das despesas fixas. Tem sido elemento de grande importância no custo total das empresas pela geração de informes de custo bastante precisos, em se tratando do custo unitário. Possibilita controlar e gerenciar custos através do entendimento dos eventos e das atividades que os "dirigem" e avaliar as implicações do custo total do negócio em tomadas de decisão, entre outros.

Segundo o mesmo autor, os sistemas de custeio têm, tão-somente, servido para cumprir os requisitos da contabilidade financeira, tendo as seguintes características:

a) a contabilidade dos custos toma por base somente a produção (sem vendas ou administração), sendo as despesas fixas indiretas absorvidas de acordo com o custo do produto, devido a ser proposta de valoração dos estoques;

b) horas de MOD ou custo da MOD é usado como base "conveniente" de rateio para as despesas fixas indiretas, apesar de a MOD ser uma pequena fração do custo total na maioria das empresas;

c) a "camada" de despesas fixas indiretas que recobre os custos deve ser utilizada no interesse da simplificação.

Continuando, o autor enfatiza:

"... A relevância dos custos depende crucialmente da escala de tempo, muitas teorias foram desenvolvidas para resolver problemas de curto-prazo, onde o custo marginal e a análise de contribuição podem ser, particularmente, importantes. Já o ABC prevê uma estrutura de trabalho para análise de problemas a médio e longo prazo onde muitos custos que seriam fixos a curto-prazo tornam-se variáveis."

Mais adiante em sua argumentação, o autor afirma que o ABC surgiu pela insatisfação com o custeio por absorção *tradicional* e com o custeio *marginal* (variável), apropriado para tomadas de decisão de curto prazo. Afirma que a técnica é particularmente apropriada para decisões estratégicas de produto a médio e longo prazo e, sob esta escala de tempo, os chamados custos fixos podem tornar-se variáveis como resultado da decisão tomada. Ressalta que a ênfase original do ABC era de mensurar e controlar todos os custos do produto, mas, na prática, tem sugerido que há custos que não podem ser bem resolvidos (captados) pelo método.

Atividades administrativas e de apoio direto à fabricação são basicamente de conhecimento intensivo. Como foi citado anteriormente, podem ser classificadas como puramente qualitativas (1), uma combinação entre qualitativas e quantitativas (2) e puramente quantitativas (3). Atividades quantitativas podem seguir padrão, mas, de cunho qualitativo, acabam por trabalhar sob a lógica do custeio total pela indefinição deste (trabalho de conhecimento intensivo), é possível apenas comparar os períodos entre si. Num futuro próximo, esta afirmação poderá não proceder, mas, atualmente, estudos científicos sobre o trabalho administrativo são de pequena monta.

O método ABC é de grande contribuição para a contabilidade de custos por:

a) preocupar-se em mensurar os custos que não agregam valor, só assim poderão ser eliminados ou, pelo menos, reduzidos;

b) atentar para os custos de complexidade, que são desprezados pelos métodos que se baseiam somente em volume de produção;

c) possibilitar o entendimento e alocação das despesas administrativas aos produtos (a maior de todas as contribuições) que, até então, não haviam sido referenciadas por nenhum dos métodos, já que atualmente, em média, são responsáveis por 20% do custo dos produtos; e

d) transferir para o custo do produto os custos gerados antes de sua fabricação, como o desenvolvimento, a pesquisa, o projeto, novos equipamentos e outros tantos; atualmente de fundamental importância, já que o ciclo de vida dos produtos está tendendo à redução (três anos ou menos).

Um dos pontos fracos do método é quanto à sua operacionalização em nível de chão-de-fábrica, pois é bastante trabalhosa. Como se baseia em atividades, cada operação será uma atividade. Para ilustrar, a usinagem de uma determinada peça de um produto não se constitui de uma única atividade, mas de tantas atividades quantas forem as operações de usinagem. O que, no limite, levaria a um número quase infinito de atividades (aqui, as atividades podem ser confundidas com as tarefas).

Um outro ponto é quanto à resolução da problemática, ou seja, permitir a real alocação das atividades aos produtos, por meio de um direcionador eficaz. No limite, o método pode ser considerado como o dos centros de custos, sendo que cada centro corresponderia a uma única atividade. Muitas vezes, há tarefas que não se relacionam diretamente aos produtos, como, por exemplo, as atividades do setor de segurança, do setor de manutenção predial, do setor financeiro e outros tantos.

As informações geradas pelo método ABC servem como base para a tomada de decisão da gerência quanto às atividades responsáveis pelo custo dos produtos, o que propicia melhor visualização do impacto causado por estas decisões, melhorando o controle dos custos fixos.

É ainda importante ressaltar que o método exige coleta de dados periódica, para a geração das informações. Quanto maiores forem as necessidades de precisão dos informes, maior será o custo e o tempo advindo da coleta de dados, podendo ser este um obstáculo para sua implantação em muitas empresas (relação custo x benefício).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, Robert N. *We don't have the accounting concepts we need*. USA: Harvard Business Review, jan./fev. 1987.

BERLINER, Callie & BRIMSON, James A. *Cost management for today's advanced manufacturing: the CAM-I conceptual design*. Boston: Harvard Business School Press, 1988.

COOPER, Robin & KAPLAN, Robert S. *The design of cost management systems: text, cases and readings*. USA: Prentice-Hall, Inc., 1991.

DUGDALE, David. *The uses of activity-based costing*. London: Management Accounting, p. 36-38, out. 1990.

DRUCKER, Peter. *Uma nova teoria da produção*. Revista Exame, pg. 64-72, 27.jun.1990. Publicado originalmente na Harvard Business Review, sob o título "The emerging theory of manufacturing".

DRUCKER, Peter. *O espectro da guerra de classes*. Revista Exame, pg.56-63, 19.fev.1992. Publicado originalmente pela Harvard Business Review.

GAZETA MERCANTIL: Automação Industrial. *Contabilidade: uma questão a ser repensada na fábrica do futuro*. The Economist. São Paulo, 14.mar.1990.

GILLIGAN, Brian. *Traditional cost accounting needs some adjustments... as easy as ABC*. USA: Industrial Engineering, p. 34-38, abr. 1990.

- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- KLIEMANN NETO, Francisco José & ANTUNES JUNIOR, José Antônio Valle. *Esquema geral para a implantação do método das Unidades de Esforço de Produção - UEP's*. Artigo publicado nos anais do XI Encontro do Instituto Argentino de "Profesores Universitários de Custos". Mar del Plata/Argentina, set.1988.
- LYALL, David et all. *Cost control into the 1990's*. London: Management Accounting, p. 44-45, fev. 1990.
- PLOSSL, George W. *Cost accounting in manufacturing: dawn of a new era. ...* Planinning & Control, vol 1, Nº 1, p. 61-68, 1990.
- ROBLES JR., Antônio. *Custos da Qualidade: Uma estratégia para a competição global*. São Paulo: ATLAS, 1994.
- SELIG, Paulo Maurício. *Gerência e avaliação do valor agregado empresarial*. Florianópolis, Tese de Doutorado, PPGE/UFSC, set. 1993.