

ANÁLISE DO CUSTEIO POR ATIVIDADES E DO CUSTO META SOB A ABORDAGEM DA AVALIAÇÃO DA INFORMAÇÃO, EM CONTEXTO ESTRATÉGICO

Marcelo Aida *

INTRODUÇÃO

Relevance lost é obra¹ considerada marco na contabilidade de custos, ao expor que grande parte das técnicas utilizadas na década de 1980 foram concebidas na década de 1920 e concluir, de forma crítica, que a contabilidade gerencial perdeu sua relevância no processo decisório.

Entre as alternativas apresentadas para resgatar essa relevância, este *paper* destaca duas: o custeio baseado em atividades – ABC² e o custo meta utilizado no Japão e que se tornou conhecido a partir do estudo desenvolvido pelo *Computer Aided Manufacturing-International Inc* – CAM-I, no qual empresas, consul-

* Mestre em Administração pela Universidade de Brasília. Professor-substituto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília. Endereço p/ contato: Palácio Costa e Silva, Anexo, 9º andar, Praça do Buriti, CEP 70075-901 Brasília, DF. E-mail: maruselo@terra.com.br

- 1 H. Johnson e Robert Kaplan, *Contabilidade gerencial*, Rio de Janeiro, Campus, 1993.
- 2 Robin Cooper, "The rise of activity-based costing – part one: What is an activity-based cost system?", in Robert S. Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.

torias, agências governamentais e instituições de ensino reuniram-se para definir o papel do gerenciamento de custos no ambiente predominado pelo avanço tecnológico e pelas incertezas.

Esse método motivou H. Johnson a publicar um artigo com críticas ao ABC,³ sugerindo a adoção da perspectiva japonesa para o gerenciamento de custos. No mesmo sentido, artigos recentes de Robin Cooper,⁴ bem como de Robin Cooper e Regine Slagmulder⁵ enfatizam o custo meta.

Outro tema que tem recebido atenção da contabilidade gerencial é a estratégia, especialmente em relação aos construtos da cadeia de valores de Michael Porter⁶ e do custeio do ciclo de vida.

Ao partir de uma análise teórica, esta pesquisa foi realizada com o objetivo de analisar o campo de aplicabilidade do ABC e do custo meta, de identificar suas limitações e críticas, considerando a teoria da decisão, da informação, da mensuração e da agência e as questões subjacentes ao tema estratégia.



INFORMAÇÃO

O TRADE-OFF ENTRE A ACURÁCIA E A EXATIDÃO

Assim como as sociedades, as organizações empresariais enfrentam o problema da maximização do valor obtido com o emprego eficiente dos recursos à sua dis-

posição. Knight⁷ expõe que a existência da organização empresarial faz com que bens e serviços sejam produzidos a partir da previsão do desejo dos consumidores, e não mais para a satisfação pessoal do produtor. Na perspectiva delineada por M. Glautier e B.

- 3 H. Johnson, "It's time to stop overselling activity-based concepts", *Management Accounting*, Montvale, set 1992.
- 4 Robin Cooper, "The changing practice of management accounting", *Management Accounting*, Montvale, mar 1996; Idem, "Look out, management accountants", *Management Accounting*, Montvale, jun 1996.
- 5 Robin Cooper e Regine Slagmulder, "Cost management beyond the boundaries of the firm", *Management Accounting*, Montvale, mar 1998; Idem, "Develop profitable new products with target costing", *Sloan Management Review*, Cambridge, verão 1999.
- 6 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1991.
- 7 Knight apud Ronald Coase, "The nature of the firm", in Oliver Williamson e Sidney Winter, *Organization theory: From Chester Barnard to the present and beyond*, Nova York, Oxford, 1995, p. 26.

Underdown,⁸ a solução desse problema é tratada pela teoria da decisão, sendo a tomada de decisões um processo constituído por seis distintas etapas:

1. reconhecimento do problema ou da necessidade de decisão,
2. definição de todas as soluções alternativas para o problema,
3. reunião de informações relevantes para as soluções alternativas,
4. apreciação e ordenamento dos méritos das soluções alternativas,
5. decisão sobre a melhor solução alternativa por meio da escolha da que ficou melhor colocada no ordenamento e, por fim,
6. ratificação da decisão por meio do retorno da informação (*feedback*).

A informação é, portanto, um insumo do processo decisório e constitui-se no cerne da teoria da informação, que a considera como

um recurso utilizado pela organização para maximizar o valor obtido com o emprego dos outros recursos.⁹

Um sistema de informações consiste em:

1. observação, coleta e registro de dados,
2. processamento desses dados e
3. comunicação da informação resultante do processamento ao tomador de decisões.¹⁰

Mason e Swanson analisam o sistema de informações como um sistema relacional numérico que deve ser concebido em função da representatividade desejada para que se mensure os eventos, objetos e transações observados em um sistema relacional empírico, ou seja, aqueles diretamente relacionados com as atividades de uma organização.

A representatividade desejada ao sistema relacional empírico pode ser obtida segundo a finalidade pretendida com o sistema relacional numérico, e deve considerar a existência de três restrições em relação à informação:

1. o custo-benefício,
2. a compreensibilidade e
3. a utilidade para a tomada de decisões.¹²

Para obter essa representatividade, a teoria da mensuração recomenda a

8 M. W. E. Glautier e B. Underdown, *Teoria e prática de contabilidade e gestão*, Porto, Rés, 1978, p. 51.

9 Idem, p. 60.

10 Ibidem, p. 26.

11 Mason e Swanson apud Masayuki Nakagawa, *ABC: Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994, p. 21.

12 *Financial Accounting Standards Board – Fasb, Statements of financial accounting concepts*, 1998-1999 ed, Nova York, John Wiley & Sons, 1998, p. 45.

exatidão para gerar a eficiência da decisão e a teoria da comunicação, por sua vez, enfatiza a acurácia, para se buscar a eficácia da decisão.¹³

Acurácia é um construto da teoria da comunicação que sinaliza a necessidade de revelação de que os valores apurados por um sistema relacional numérico prescindem para o processo decisório. O Fasb¹⁴ adota o termo “relevância” para expressar o sentido de acurácia, e considera que a informação contábil relevante é aquela capaz de “fazer diferença em uma decisão”, uma vez que apresenta:

1. o valor preditivo, “que aumenta a probabilidade (dos usuários da informação) em prever corretamente o resultado de eventos passados ou presentes”;
2. o valor como *feedback*, “que confirma ou corrige expectativas anteriores”; e
3. o atributo oportunidade, quando a “informação deve estar disponível ao indivíduo que deseja tomar a decisão, antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão”.

Exatidão, por sua vez, é um construto da teoria da mensuração, cujo foco é a precisão do sistema relacional numérico em relação ao sistema relacional empírico que se pretende representar.¹⁵ A noção de exatidão é absorvida pelo conceito de “confiabilidade”, adotado pelo Fasb, segundo a qual

é a qualidade da informação que garante que ela seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que pretenda representar.¹⁶

Embora o Fasb declare que a utilidade da informação seja decorrente da acurácia e exatidão,¹⁷ existe um *trade-off* entre os conceitos que deve ser considerado na estruturação de um sistema de informações, uma vez que maior exatidão não implica, necessariamente, em maior acurácia.

A respeito da acurácia, Vernon Kam acrescenta que o conceito busca representar o “valor verdadeiro” do atributo medido, enfatizando a noção de utilidade da informação resultante.¹⁸ A inexistência de consenso sobre os padrões quantitativos que devam ser medidos e a imprecisão do conceito de

13 Masayuki Nakagawa, *ABC: Custeio baseado em atividades*, op. cit., p. 23.

14 *Financial Accounting Standards Board* – Fasb, op. cit., pp. 48ss.

15 *Idem*, pp. 22-24.

16 *Ibidem*, p. 51.

17 *Ibidem*, p. 43.

18 Vernon Kam, *Accounting theory*, 2. ed., Nova York, John Wiley & Sons, 1990, p. 507.

“valor verdadeiro” leva o autor a sugerir o emprego do termo “validade”.

A teoria da informação sugere que a resolução do *trade-off* entre a acurácia e a exatidão esteja na utilidade da informação, ou seja, em sua clareza para as pessoas que tomam as decisões e na sua relevância para essas decisões.¹⁹ Assim, um sistema de informações ótimo deve buscar igualar a utilidade marginal ao custo marginal da informação, em outras palavras, avaliar a relação custo-benefício.

ANÁLISE CUSTO-BENEFÍCIO

A análise custo-benefício originou-se da avaliação de projetos de usinas hidrelétricas a partir da idéia de que os benefícios resultantes desses projetos, como a energia produzida, o armazenamento e o controle do fluxo de água para abastecimento poderiam ser mensurados em valores monetários, mediante precificação estimada.²⁰ A consolidação dessas mensurações permite, quando confrontada com a análise dos custos do projeto, avaliar o

custo-benefício do projeto e de suas alternativas, resultando na escolha daquela que apresente a menor razão custo-benefício, em que menores índices representam excesso de benefícios sobre custos.²¹

A literatura contábil destaca a aplicação dessa análise na estruturação de um sistema de custos, uma vez que esse sistema gera custos na observação, na coleta e no registro dos dados; no processamento desses dados; e, ainda, na distribuição da informação aos seus usuários.²²

A importância da análise custo-benefício reflete-se em sua inclusão no referencial conceitual do Fash,²³ como restrição geral que torna a informação contábil uma *commodity* desejável e, portanto, útil ao processo decisório.

Eldon Hendriksen e Michael F. Van Breda, afirmam que

apesar da aparente simplicidade, é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício de informações contábeis; talvez seja até impossível.²⁴

M. Glautier e B. Underdown (1978, p. 61) sugerem que

19 Cf. M. W. E. Glautier e B. Underdown, op. cit., p. 62.

20 Eckstein apud Henry M. Levin, *Cost-effectiveness: A primer (new perspectives in evaluation series)*, Bervelly Hills, Sage Publications, 1983, pp. 108-109.

21 Idem, p. 109.

22 Glautier e B. Underdown, op. cit., p. 60.

23 *Financial Accounting Standards Board* – Fash, op. cit., p. 44.

24 Eldon Hendriksen e Michael F. Van Breda, *Teoria da contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1999.

embora seja possível medir o custo da informação com certa precisão, é tarefa mais difícil tentar medir sua utilidade.²⁵

O próprio Fasb²⁶ admite as dificuldades em se proceder a essa análise, especialmente pela dificuldade em se identificar tanto os usuários e beneficiários das informações geradas²⁷ e recomenda que ela seja realizada mesmo que as estimativas sejam imprecisas ou "sujeitas a revisões".²⁸

Boardman e outros sugerem que os erros de estimativa na análise custo-benefício são decorrentes das dificuldades inerentes à análise, vieses cognitivos, alteração nas especificações do projeto e razões estratégicas. Os autores enfatizam que a existência de incerteza torna as percepções cognitivas importantes no processo decisório e no processamento da informação, embora "não sejam consideradas na corrente de pensamento atual da análise".²⁹

Henry Levin,³⁰ entretanto, adverte que nem sempre é desejável que todos

os aspectos envolvidos na análise sejam incorporados ao processo de avaliação, uma vez que a complexidade da dinâmica organizacional deve ser reduzida em um conjunto de análises gerenciáveis.

Scriven, que desenvolveu a noção da avaliação sem custo (*cost free evaluation*), considera que:

na avaliação de abordagens alternativas deve-se questionar que ganhos serão proporcionados pela adoção de uma alternativa melhor. Se esses ganhos forem relativamente pequenos, o investimento com a avaliação daquelas abordagens deve ser pequeno para ser justificável, sendo até mesmo possível que nenhum estudo analítico formal seja realizado. Assim, a intuição e o conhecimento presente são suficientes, dado que os ganhos com uma avaliação mais formal e extensa sejam pequenos, gerando menor dispêndio de recursos, se a avaliação não for realizada.³¹

A questão levantada por Scriven acaba inspirando a adoção do critério de praticabilidade na escolha do método de custeio a ser adotado.

25 Cf. M. W. E. Glautier e B. Underdown, op. cit., p. 61.

26 *Financial Accounting Standards Board* – Fasb, op. cit., p. 73.

27 Idem, p. 71.

28 Ibidem, p. 73.

29 Cf. Anthony E. Boardman, David Greenberg, Aidan Vining e David Weimer, *Cost benefit analysis: Concepts and practice*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1996, p. 430.

30 Henry M. Levin, op. cit., p. 134.

31 Scriven apud Henry M. Levin, op. cit., p. 45.



ENFOQUES DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

CUSTOS:

INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO,
CONTROLE E DECISÃO

Para desempenhar suas finalidades, a contabilidade de custos necessita modelar um sistema de custos que permita a coleta de dados financeiros e operacionais, o processamento desses dados e o fornecimento das informações aos usuários. Nesse processo, é necessário identificar aspectos que devem ser considerados na estruturação de um sistema de custos, o que envolve a escolha do método de atribuição a ser adotado. A bibliografia revela uma quantidade razoável de métodos de atribuição de custos, tais como: custeio por absor-

ção, custeio variável ou direto, custeio *RKW*, método de seções homogêneas (francês), custeio baseado em atividades,³² custo meta/*Kaizen*, entre outros.

O ponto de vista preponderante assume a contabilidade de custos como instrumento que atende a três finalidades básicas: planejamento, controle e decisão. Como instrumento de planejamento,³³ os dados gerados auxiliam na avaliação de alternativas de ação, a fim de que os gerentes possam fixar metas organizacionais. Na forma de controle,³⁴ colabora no esforço de atingimento dessas metas ao auxiliar na composição de um quadro do desempenho organizacional. Finalmente, proporciona dados quantitativos para a tomada de decisões de curto e longo prazos.³⁵

-
- 32 Cf. George S. G. Leone, *Curso de contabilidade de custos: Contém custeio ABC*, São Paulo, Atlas, 1997, p. 51.
- 33 Metcalf apud Balbinder S. Deo e Doug Strong, "Cost: The ultimate measure of productivity", *Industrial Management*, Norcross, mai-jun 2000, p. 23; Robert N. Anthony, *Management accounting*, 4. ed., Illinois, Irwin, 1970; Eliseu Martins, *Contabilidade de custos*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 1998; Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, *Cost accounting: A managerial emphasis*, 10. ed., Upple Saddle River, Prentice Hall.
- 34 Robert N. Anthony, op. cit.; Eliseu Martins, op. cit.; Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, op. cit.; Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, *Cost determination: A conceptual approach*, Ames, The Iowa State University Press, 1976; Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using intregated cost systems to drive profitability and performance*, Boston, Harvard Business School Press, 1997.
- 35 Robert N. Anthony, op. cit.; Eliseu Martins, op. cit.; Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, op. cit.; Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit.; Robert Kaplan e

Uma perspectiva alternativa é oferecida por Joel Demski e Gerald Feltham,³⁶ que desenvolvem a idéia de sistema relacional numérico modelado para influenciar decisões. Jerold Zimmerman,³⁷ por sua vez, oferece uma perspectiva conceitual para explicar questões subjacentes ao processo de atribuição de custos, demonstrando influência da teoria da agência. Nesse sentido, serão desenvolvidos dois enfoques: comportamental e de avaliação da informação.

O enfoque comportamental – ou abordagem do modelo decisório do usuário – é integrado pelos autores que sugerem o uso de informações com o atributo precisão, para torná-las relevantes ao processo decisório. Esse ponto de vista reflete a influência da engenharia no desenvolvimento da contabilidade de custos, buscando-se

a exatidão no processo de atribuição de custos.³⁸

O objetivo era a melhoria na produtividade, sendo o custo um

denominador comum no qual todos os recursos utilizados pelo sistema de manufatura podem ser traduzidos para serem utilizados na avaliação desse sistema.³⁹

Ao se atribuir custos no maior nível de detalhamento, pode-se utilizar a informação resultante como medida de produtividade.⁴⁰ A preocupação com a exatidão dos custos diante do aumento da complexidade das linhas de produção resultou no estabelecimento do conceito de centros de custo, o que permitiu uma “racional distribuição” dos custos indiretos, mediante utilização de mais de um critério de rateio.⁴¹

O aumento do nível de automação⁴² e da complexidade dos produtos e pro-

Robin Cooper, op. cit.; Michael R. Ostrenga, Terrence R. Ozan, Robert D. McIlhatten e Marcus D. Harwood, *Guia da Ernst&Young para gestão total de custos*, 3. ed., Rio de Janeiro, Record, 1997; Jerold L. Zimmerman, *Accounting for decision making and control*, 2. ed., Boston, McGraw-Hill, 1997.

36 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., pp. 10-11.

37 Jerold L. Zimmerman, op. cit.

38 Metcalf apud Balbinder S. Deo e Doug Strong, op. cit., p. 23; Robert Kaplan e Anthony Atkinson, *Advanced management accounting*, 3. ed., Upper Saddle River, Prentice Hall, 1998, p. 2.

39 Metcalf apud Balbinder S. Deo e Doug Strong, op. cit., p. 23.

40 Idem, p. 23.

41 Eliseu Martins, op. cit., p. 83.

42 Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann, “The hidden factory”, *Harvard Business Review*, Boston, set-out 1985, p. 142.

cessos produtivos resultou na expansão dos custos indiretos, levantando questionamentos sobre a adequação do método de custeio por absorção diante do novo ambiente econômico. Nesse contexto, disseminou-se o custeio por atividades – ABC como alternativa adequada para se restabelecer a relevância da contabilidade de custos ao processo decisório. O método ABC será objeto de análise em seção específica.

ENFOQUE DA AVALIAÇÃO DA INFORMAÇÃO

O enfoque da avaliação da informação – termo cunhado por Joel Demski e Gerald Feltham⁴³ – preocupa-se com o aprimoramento do enfoque comportamental para o reconhecimento explícito da incerteza. Os autores constataam que discursos sobre os prós e contras de métodos de mensuração estão presentes na literatura contábil, sem que haja uma base explícita para compará-las e apontar um que fosse superior em determinado contexto decisório,⁴⁴ o que pode ser considerado, conforme Bromwich, um

reflexo da ausência da integração em nível teórico dos aspectos relacionados à contabilidade gerencial.⁴⁵

Para Joel Demski e Gerald Feltham,⁴⁶ a contabilidade de custos apresenta duas finalidades: facilitar e influenciar decisões. Como instrumento de facilitação, um sistema de informações somente é utilizado por permitir a redução dos níveis de incerteza no processo decisório. Isso implica, por parte do contador, na tomada de uma decisão anterior: qual modelo de informação deverá ser adotado?

Sob essa abordagem, a estruturação de um sistema de informações não é isenta de vieses, uma vez que julgamentos devem ser realizados diante da percepção de como será a informação de custo resultante, implicando na relevância das crenças do contador em relação à qualidade da informação resultante e aos efeitos dessa informação sobre os resultados da organização, o que acaba influenciando o contador a realizar, ou não, uma análise sobre as informações resultantes dos métodos de custos.

Como instrumento que exercerá uma influência nas decisões, Joel Demski e Gerald Feltham consideram que :

43 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., p. 8.

44 Idem, p. 3.

45 Michael Bromwich, "Managerial accounting definition and scope – from a managerial view", *Management Accounting*, set 1988, p. 27.

46 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., p. 4.

O modelo contábil deve permitir uma forma de avaliação que motive o tomador de decisões a agir de forma consistente com os objetivos da firma, o que é influenciado pelo seu comportamento em relação ao risco.⁴⁷

Assim, essa abordagem considera que as medidas contábeis são um bem econômico, o que permite, segundo os autores, adotar uma perspectiva explícita na alocação de recursos, em que formas particulares de mensuração são vistas como preferíveis na medida em que gerem produtos mais desejáveis que os recursos consumidos,⁴⁸ uma vez que “não existe melhor método de custeio, a questão é meramente contextual”.⁴⁹

Segundo a teoria da agência, entretanto, a firma não possui objetivos, mas sim seus agentes. Jerold Zimmerman utiliza essa teoria para concluir que a principal finalidade alcançada com a atribuição de custos é a de promover decisões gerenciais e a de facilitar o controle do comportamento organizacional.⁵⁰

Esse posicionamento reflete a preocupação de Jerold Zimmerman com o problema do “risco moral” (*moral hazard problem*), tratado pela teoria da agência, segundo a qual

o resultado do contrato pode motivar o agente a agir de modo prejudicial ou não pretendido em relação ao contrato.⁵¹

Assim, a abordagem da avaliação da informação pode ser aprimorada, mediante a consideração de que um sistema de informações deve apresentar finalidades relacionadas ao processo decisório e ao controle do comportamento organizacional.

Imputação de viés no modelo de atribuição de custos

A corrente do enfoque comportamental enfatiza a relevância a partir da exatidão, pois a distorção das informações conduz a decisões gerenciais insatisfatórias.⁵² Admite-se a perda de exatidão em prol da acurácia para se aumentar a efetividade das decisões gerenciais.⁵³

47 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., p. 11.

48 Idem, p. 8.

49 Idem, p. 11.

50 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 5.

51 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 765.

52 Carlie Berliner e James A. Brimson, *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: Base conceitual CAM-I*, São Paulo, T. A. Queiroz, 1992, p. 10.

53 James A. Brimson, *Contabilidade por atividades*, São Paulo, Atlas, 1996, p. 182.

A corrente da avaliação da informação, por sua vez, considera que, em certas circunstâncias, o uso de métodos de custo viesados ou imprecisos pode ser de maior interesse a uma organização. Arthur Thomas oferece uma análise teórica sobre o assunto ao expor a respeito do “intervalo de ambigüidade” (*range of ambiguity*), termo adotado pelo *American Accounting Association* – AAA para descrever as situações em que vários métodos de atribuição estão disponíveis e não há razões conclusivas para a escolha de uma em particular.⁵⁴

Arthur Thomas considera que, embora seja arbitrária, a alocação é útil

quando destinada à evidenciação externa, [...] meramente por satisfazer aos mandamentos legais [e] quando serve aos propósitos da entidade, tornando possível o desenvolvimento de alocações mutuamente satisfatórias para os indivíduos ou grupos afetados pela alocação.⁵⁵

Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields⁵⁶ oferecem evidências empíricas sobre o tema analisado por Arthur Thomas⁵⁷ e destacam a possibilidade

de se influenciar o comportamento organizacional como principal vantagem para o desenvolvimento de “alocações mutuamente satisfatórias”. Os autores identificam três formas de sistemas de custos com menor exatidão: custos viesados para cima, custos viesados para baixo e custos definidos de forma menos precisa que o possível.

A primeira situação foi identificada em duas organizações e se relacionam a um comportamento explicado pela psicologia cognitiva, exemplificado de forma simples: pessoas costumam adiantar os relógios para evitar atrasos compromissos. Na primeira organização, os preços eram definidos em função da aplicação de uma margem sobre o custo; ao elevar propositamente os custos, os preços eram artificialmente elevados, assim, a política de vendas adotada permitia aos vendedores aplicarem descontos para assegurar as vendas, gerando satisfação dos clientes pela obtenção de desconto. Em outra organização, custos propositamente elevados evitavam que o pessoal de vendas fixasse margens de venda elevadas em relação aos produtos.⁵⁸

54 Arthur L. Thomas, “Useful arbitrary allocations”, *The Accounting Review*, jul 1971, p. 472.

55 Idem, p. 474.

56 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, “When and why to measure costs less accurately to improve decision making”, *Accounting Horizons*, Sarasota, jun 1993, p. 77.

57 Arthur L. Thomas, op. cit.

58 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, op. cit., p. 78.

Custos viesados para baixo são considerados por Kenneth Merchant e Michael Shields como o núcleo do método custo meta,⁵⁹ segundo a qual o viés encoraja a inovação no uso dos recursos e a melhoria dos processos de produção. Outro exemplo foi a prática de uma empresa que, para estimular o uso de computadores, não atribuía os custos de aquisição, treinamento e manutenção aos departamentos beneficiados, preferindo distribuir os custos para a organização como um todo.

Na perspectiva em que o viés apresenta tendência indefinida, o foco é buscar a simplicidade máxima do sistema de custos para focalizar a atenção dos empregados nos fatores considerados críticos pela estratégia da organização. Toshiro Hiromoto cita dois exemplos:⁶⁰

1. uma fábrica altamente automatizada de videocassetes, alocava os custos indiretos pelas horas de mão-de-obra para estimular o aumento do nível de automação;
2. uma empresa de aparelhos de ar-condicionado utilizava o número de

partes como critério de atribuição dos custos indiretos para estimular os engenheiros a conceber produtos com o menor número de partes, tornando o processo de produção simplificado com menor tempo de montagem.

Simplicidade na estruturação de um sistema de custos apresenta benefícios por evitar o excesso de variáveis que podem desviar a atenção⁶¹ e minimizar a possibilidade de inserção de dados incorretos no sistema, o que prejudicaria a qualidade das informações resultantes.⁶²

O enviesamento dos custos, entretanto, não se aplica a todas as situações. Organizações com estratégias indefinidas obtêm grandes benefícios com sistemas de custos isentos de vieses na formulação de suas estratégias.⁶³

CUSTOS: INSTRUMENTO ESTRATÉGICO

Os efeitos da adoção de uma estratégia podem ser expressos pela contabilidade societária, que, entretanto, não

59 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, *op. cit.*, p. 78.

60 Toshiro Hiromoto, "Another hidden edge – Japanese management accounting", *Harvard Business Review*, Boston, jul-ago 1988, p. 23.

61 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, *op. cit.*, p. 80; Mike Walker, "Attributes or activities?", *Looking to ABCII*, Australian CPA, Melbourne, out 1998, p. 28.

62 Julie Ask e Thimothy M. Laseter, "Modelagem de custos", *HSM Management*, São Paulo, mar-abr 2000, p. 82.

63 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, *op. cit.*, p. 79.

pode ser considerada um veículo apropriado para avaliar o valor econômico de uma dada estratégia ou para escolher alternativas estratégicas. A contabilidade de custos tradicional (e.g., custeio por absorção), inicialmente desenvolvida para mensurar “custos verdadeiros”, também é limitada para prover os dados requeridos no processo decisório em contexto estratégico,⁶⁴ resultado da constatação de que decisões estratégicas requerem tanto dados sobre o ambiente externo à organização como os internos.⁶⁵

Norman Macintosh⁶⁶ enfatiza que os dados internos necessitam de:

1. ampliação da coleta, como as medidas dos efeitos com a adoção de estoques em nível *just-in-time*, inovações em produtos e processos, tamanhos de lotes, moral da força de trabalho e indicadores de qualidade em geral;
2. alteração da perspectiva temporal utilizada, para cobrir a totalidade do

ciclo de vida (dos produtos) e os efeitos da curva de aprendizagem.

Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence complementam o ponto de vista anterior, desenvolvendo a noção de que um sistema de informações contábeis deve, entre outros, ser capaz de antecipar custos antes que eles sejam incorridos.⁶⁷

Uma das técnicas que permite essa antecipação é o custeio do ciclo de vida. Ciclo de vida é um conceito originado da biologia e que encoraja a adoção de horizontes de planejamento de longo prazo, com ênfase nos custos totais e no aumento de gastos durante os estágios de planejamento e desenvolvimento para a redução dos custos operacionais e de apoio nos períodos subsequentes.⁶⁸

A utilização dessa técnica foi iniciada na década de 1960 pelo Departamento de Defesa dos Estados Unidos, com o objetivo de aumentar a eficácia do sistema de compras do governo estadunidense.⁶⁹

64 Michael Hergert e Deigan Morris, “Accounting data for value chain analysis” *Strategic Management Journal*, John Wiley & Sons, Vol. 10, 1989, p. 177.

65 Michael Hergert e Deigan Morris, op. cit., p. 175; Robert Kaplan e David P. Norton, *A estratégia em ação: Balance scorecard*, 5. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1997, p. 44.

66 Norman B. Macintosh, “Management accounting’s dark side”, *CA Magazine*, Toronto, set 1994, p. 48.

67 Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, “Target costing”, in *Management accounting: A strategic focus*, Nova York, McGraw-Hill, 1997, p. 3.

68 Shields e Young *apud* Michael R. Ostrenga, Terrence R. Ozan, Robert D. McIlhattan e Marcus D. Harwood, op. cit., p. 286.

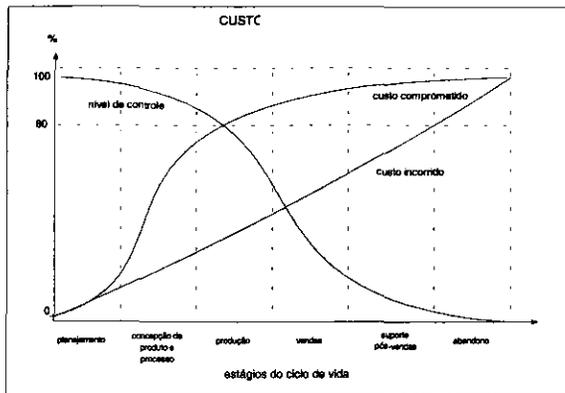
59 Idem, p. 286.

Estudos posteriores demonstraram a correção da hipótese do Departamento de Defesa, ao constatar-se que entre 80% e 90% dos custos totais relativos a determinado produto são determinados nas fases de planejamento e de desenvolvimento do produto.⁷⁰

O custeio do ciclo de vida é a prática de se organizar os custos de acordo com os estágios da vida de um produto ou serviço,⁷¹ o que permite confrontar o total de custos a serem gerados pelo produto em relação às receitas esperadas em cada fase do ciclo de vida.⁷²

A combinação dessas óticas reflete a orientação do custo meta, cujo objetivo é o de permitir níveis mais elevados de controle sobre os custos a serem gerados no ciclo de vida de produtos ou serviços, como ilustrado

FIGURA 1
CUSTOS × CICLO DE VIDA



na Figura 1. A idéia de que os custos devem ser controlados antes que sejam incorridos, ou seja, níveis de controles mais elevados existem até a fase de concepção do produto e do processo produtivo, relacionando-se ao atributo “oportunidade” da informação, pois, uma vez iniciada a produção ou prestação do serviço, as decisões já foram tomadas e os custos já foram comprometidos ou encarcerados.



70 Engwall apud Carlie Berliner e James A. Brimson, op. cit., p. 153.

71 Michael R. Ostrenga, Terrence R. Ozan, Robert D. McIlhattan e Marcus D. Harwood, op. cit., p. 286.

72 Cf. Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 236.

ESTRATÉGIA

Estratégia é um processo que analisa a organização no contexto do ambiente em que ela atua,⁷³ com o objetivo de compreendê-la de forma ampla, a partir do modo como as forças competitivas atuam e/ou podem vir a atuar no ambiente, para identificar ameaças e oportunidades potenciais.⁷⁴ Ao fazer isso, compartilha essa compreensão com os membros da organização,⁷⁵ criando valor aos clientes⁷⁶ pela definição de oferta de produtos e serviços apropriados a mercados bem definidos.⁷⁷ A criação de valor ao cliente, aliada à efetividade na administração dos recursos à dis-

posição da organização,⁷⁸ resulta na obtenção de vantagem competitiva, que se traduz na maximização do retorno do investimento.⁷⁹ Contudo, o valor criado precisa ser percebido pelo cliente. Essa percepção fará com que ele aceite recompensar a organização pelo esforço.⁸⁰

A perspectiva apresentada pela estratégia vem recebendo contínua atenção da contabilidade, refletindo-se na criação de periódicos interessados em discutir o tema.⁸¹ Constata-se a preocupação em incorporar o tema estratégia e as noções extraídas do construto da cadeia de valores de

-
- 73 Andrews e Christensen apud Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1998, p. xii; John L. Thompson, *Strategic management: Awareness and change*, 2. ed., Londres, Chapman & Hall, 1993, p. 9.
- 74 John L. Thompson, op. cit., p. 9.
- 75 Pierre Wack, "Cenários: Águas desconhecidas à frente", in Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), op. cit., p. 393.
- 76 Kenichi Ohmae, "Voltando à estratégia", Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), op. cit., p. 68.
- 77 John L. Thompson, op. cit., p. 9.
- 78 Kenneth A. Merchant, *Modern management control systems: Text & cases*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 1997, p. 3; John L. Thompson, op. cit., p. 9.
- 79 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 34; Bruce D. Henderson, "As origens da estratégia", in Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1998, p. 5.
- 80 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 48.
- 81 John K. Shank e Vijay Govindarajan, *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995, p. 3.

Porter,⁸² conforme⁸³ Carlie Berliner e James Brimson,⁸⁴ John K. Shank e Vijay Govindarajan,⁸⁵ Michael Ostrenga *et alii*,⁸⁶ Michiharu Sakurai,⁸⁷ Masayuki Nakagawa,⁸⁸ Samuel Cogan,⁸⁹ Antonio Robles Jr.,⁹⁰ Robert Kaplan e Robin Cooper,⁹¹ Robert Kaplan e Anthony Atkinson,⁹² Charles Horngren, *et alii*.⁹³

Como a informação da contabilidade de custos pode criar valor para as organizações? A questão levantada por Robert Kaplan e Anthony Atkinson⁹⁴

sintetiza, em certa medida, a preocupação em incorporar o tema estratégia na contabilidade de custos, o que é considerado por alguns autores como uma nova transição: a de instrumento de planejamento, controle e decisão para ferramenta de análise estratégica.⁹⁵

A próxima seção examinará o construto da cadeia de valores de forma restrita, enfatizando os aspectos relacionados à mensuração dos custos.

-
- 82 Michael Porter, *Estratégia competitiva*, 7. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1991; Idem, *Vantagem competitiva*, op. cit., 1991.
- 83 A ordem de citação dos autores procura respeitar o ano original de publicação dos trabalhos, em vez do ano de publicação da versão traduzida no país, quando for o caso.
- 84 Carlie Berliner e James A. Brimson, *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: Base conceitual CAM-I*, op. cit.
- 85 John K. Shank e Vijay Govindarajan, *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, op. cit.
- 86 Michael R. Ostrenga, Terrence R. Ozan, Robert D. McIlhatten e Marcus D. Harwood, *Guia da Ernst&Young para gestão total de custos*, op. cit.
- 87 Michiharu Sakurai, *Gerenciamento integrado de custos*, São Paulo, Atlas, 1997.
- 88 Masayuki Nakagawa, *Gestão estratégica de custos*, São Paulo, Atlas, 1993.
- 89 Samuel Gogan, *Activity-based costing: A poderosa estratégia empresarial*, 2. ed., São Paulo, Pioneira, 1994.
- 90 Antonio Robles Jr., *Custos da qualidade: Uma estratégia para a competição global*, São Paulo, Atlas, 1996.
- 91 Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.
- 92 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, *Advanced management accounting*, op. cit.
- 93 Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, *Cost accounting: A managerial emphasis*, op. cit.
- 94 Robert Kaplan e Robin Cooper, op. cit., p. 11.
- 95 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., pp. 57-88; Carlie Berliner e James A. Brimson, op. cit., pp. 2-3; John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., pp. 1-4; Masayuki Nakagawa, op. cit., pp. 33-34.

CADEIA DE VALORES

A cadeia de valores reflete uma linha de pensamento da escola racionalista,⁹⁶ segundo a qual a estratégia é obtida a partir da organização, baseado na premissa de que existe uma relação causal entre a estratégia e a estrutura organizacional.

Esse conceito assume que a organização é uma reunião de atividades desempenhadas para a produção, a comercialização, a entrega e a sustentação do produto,⁹⁷ sendo representado como delineado na Figura 2.

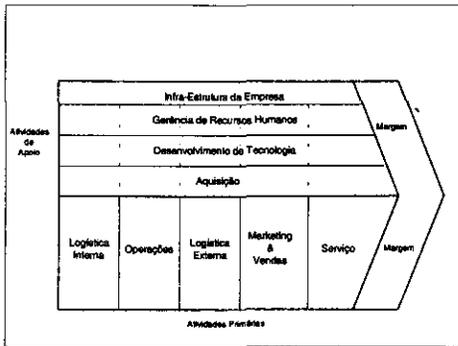
A identificação e a disposição das atividades em formato matricial permitem representar o “mapa econômico da organização”, que possibilita:⁹⁸

1. compreender o comportamento do custo e das fontes existentes e potenciais de diferenciação;⁹⁹
2. avaliar a contribuição das atividades para a obtenção de margem (lucro) pela organização; e
3. clarificar e sistematizar muitos processos complexos que ocorrem dentro das organizações.¹⁰⁰

Para a criação de valor ao cliente é neces-

sário, entretanto, relacionar a cadeia de valores da organização com a cadeia de valores de seus fornecedores, dos canais de distribuição e dos clientes. Dessa forma, o modelo admite que a organização seja apenas parte de um conjunto maior de atividades de um sistema de entrega de valor, ou seja, a indústria.

FIGURA 2
CADEIA DE VALORES GENÉRICA



96 John Kay, *The business of economics*, Nova York, Oxford University Press, 1996, p. 381.
 97 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 33.
 98 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 79.
 99 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 31.
 100 Henry Mintzberg e Ludo Van Heyden, *Organigraphs: Drawing how companies really work*, Boston, Harvard Business Review, set-out 1999, p. 89.

Na perspectiva de Michael Porter, as atividades podem ser classificadas em dois tipos:¹⁰¹

1. diretas ou primárias, relacionadas à produção e à transferência do produto e do serviço aos clientes, sendo representadas verticalmente; e
2. indiretas ou de apoio, necessárias para a perfeita execução das atividades primárias, estando representadas horizontalmente.

Assim, a cadeia de valores busca representar a organização por meio das atividades que desempenha para a criação de valor aos clientes. Ademais, o propósito para a qual a cadeia está sendo utilizada deve ser considerado no grau de desagregação das ativida-

des. Três critérios são sugeridos para a identificação dessas atividades:¹⁰²

1. devem apresentar economias diferentes, isto é, empregam insumos e tecnologias diferenciadas;¹⁰³
2. apresentam impacto como potencial de diferenciação; e
3. representam proporção significativa ou crescente dos custos totais.

Após a identificação das atividades, deve-se atribuir custos a elas pela escolha dos direcionadores de custos associados às atividades. Michael Porter considera que métodos de atribuição mais significativos devem ser baseados no comportamento de custo das atividades, além de não enfatizar a exatidão no processo de atribuição.¹⁰⁴



CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

EVOLUÇÃO DO ABC

A preocupação em utilizar atividades como medida de custeio surgiu antes que o termo custeio baseado em atividades – ABC fosse instituído. Quatro evidências sugerem que o ABC não pode ser considerado uma idéia inovadora na

contabilidade de custos, embora isso não diminua a contribuição de Robin Cooper na estruturação e disseminação do método em sua forma atual.

Em 1813, a tecelagem Boston Manufacturing Co. alocava os custos dos supervisores com base no tempo em que cada um atendia as diversas fases do processo produtivo.¹⁰⁵ Na década

101 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 37.

102 Idem, p. 41.

103 Ibidem, p. 34.

104 Ibidem, p. 61.

105 Gibb apud Paul S. Garner, *Evolution of cost accounting to 1925*, Montgomery, University of

de 1870, as *railroads* estadunidenses calculavam o custo da tonelada transportada por milha, utilizando quatro centros de custo: manutenção das ferrovias, custos das estações, custo de movimentação dos trens e retorno desejado sobre o investimento.¹⁰⁶ Em 1963, a General Electric utilizava uma técnica para controlar as atividades que causam custos indiretos. Esses custos eram atribuídos pela

porcentagem aproximada de tempo que cada funcionário gasta, por mês ou por ano, em atividades indiretas.¹⁰⁷

Em meados da década de 1980, o procedimento de atribuição por meio de atividades foi identificado e estruturado por Robert Kaplan e Robin Cooper em algumas empresas estadunidenses.¹⁰⁸

Destacam-se quatro argumentos utilizados pelos proponentes contemporâneos para a adoção do ABC:

1. os custos indiretos vêm subindo na economia estadunidense há mais de um século, resultado da modernização das fábricas e aumento dos custos de apoio, por exemplo, os serviços pós-venda prestados ao cliente,¹⁰⁹ o que leva ao questionamento da utilidade do método de custeio por absorção;
2. as alterações no ambiente de produção com produtos apresentando ciclos de vida menores e maior variedade na linha de produtos;¹¹⁰
3. a ausência de identificação das deficiências de qualidade em produtos e processos;¹¹¹ e
4. a falta de atenção à análise estratégica.¹¹²

Inicialmente, o ABC foi desenvolvido como alternativa ao custeio por absorção para a atribuição dos custos indiretos,¹¹³ sob a premissa de que a exatidão no sistema de custos tende a

Alabama, 1954. Disponível em: <<http://weatherhead.cwru.edu/accounting/old/pub/garner/scroll/chapters/chap2.htm>>. Acesso em: 03 mai 2001.

106 Chandler apud Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 514.

107 H. Thomas Johnson, *Relevância recuperada*, São Paulo, Pioneira, 1994, p. 135.

108 Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, op. cit.

109 Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann, op. cit., p. 142.

110 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 9.

111 Carlie Berlner e James A. Brimson, op. cit., p. 2.

112 John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., p. 5.

113 Robert S. Kaplan, "In defense of activity-based cost management", *Management Accounting*, Montvale, nov 1992, p. 59.

gerar informações mais relevantes ao processo decisório,¹¹⁴ motivando a eficiência da gerência.¹¹⁵

Posteriormente, verificou-se que os maiores benefícios com o método poderiam ser obtidos pela estimação das atividades necessárias para a consecução do processo produtivo,¹¹⁶ resultando na ênfase do conceito de acurácia em detrimento à exatidão.

A adoção de estimativas do consumo de recursos pelos direcionadores relaciona-se ao conceito de custeio do ciclo de vida e permite que o ABC mensure a totalidade dos recursos organizacionais requeridos para a produção do produto ou serviço,¹¹⁷ visando à obtenção dos seguintes benefícios:

1. permitir a preparação de relatórios de lucratividade por produtos e clientes sob a perspectiva da totalidade do ciclo de vida do produto;

2. realçar oportunidades de influenciar os custos ambientais potenciais, especialmente a reciclagem e a disposição de lixo tóxico, durante as fases de concepção de desenvolvimento de produtos;
3. realçar a quantidade e os custos de atividades que impliquem em ineficiências operacionais;¹¹⁸ e
4. proporcionar informação aos comitês de concepção de produtos para que possam compreender as conseqüências de suas decisões nos custos de produção e pós-produção.¹¹⁹

O ABC VERSUS O CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custeio por absorção – também denominado de custeio por volume¹²⁰ – segue a lógica da estrutura formal da organização, segregando-a em dois ti-

114 Institute of Management Accountants – IMA, *Statement on management accounting n° 4T: practices and techniques: implementing activity-based costing*, Institute of Management Accountants, set 1993, p. 2; Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 97; Gary Cokins, “Activity-based costing”, in Irvin N. Gleim, *Cost/managerial accounting*, 6. ed., Gainesville, Gleim, 1998, p. 55.

115 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 92.

116 Robert S. Kaplan, “In defense of activity-based cost management”, op. cit., p. 59.

117 Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit.; p. 276; Idem, *Cost & effect: Using intregated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 271.

118 Robert S. Kaplan, “In defense of activity-based cost management”, op. cit., p. 59.

119 Idem, p. 61.

120 Shahid Ansari e Jan Bell, “Manufacturing overhead allocation traditional versus activity-based”, in *Management Accounting: A strategic focus*, Nova York, McGraw-Hill, 1997, p. 8.

pos de departamentos: de produtos e de serviços, os primeiros com a responsabilidade de converter os insumos em produtos (bens e serviços), com o apoio proporcionado pelos departamentos de serviços. Após a segregação, são identificados os centros de custos conforme a relevância dos recursos organizacionais sob suas responsabilidades.¹²¹ Essa identificação apresenta dois benefícios:

1. a distribuição mais racional dos custos indiretos;¹²² e
2. o controle sobre o uso dos recursos organizacionais.¹²³

Identificados os centros de custos, eles recebem os custos indiretos pelo uso de uma base de atribuição (dois no fluxo), o primeiro estágio do custeio por absorção.¹²⁴ Em seguida, os custos atribuídos aos departamentos de serviços são transferidos aos departamentos de produção (três no fluxo), e destes, por rateio aos produtos (quatro no fluxo). Os custos diretamente

identificáveis em relação aos produtos são atribuídos a eles, não passando pelos centros de custos (um no fluxo).¹²⁵ Assim, adota-se a perspectiva de que os produtos são os causadores de custos¹²⁶ e o esforço é proporcional ao número de unidades produzidas,¹²⁷ conforme a Figura 3.

O custeio por atividades altera a concepção adotada pelo custeio por absorção, atribuindo-se os custos indiretos aos produtos e serviços de acordo com as atividades que são desempenhadas para obtê-los e enfatizando-se o processo de trabalho em detrimento do centro de responsabilidade.¹²⁸ Sob essa perspectiva, a base de atribuição ou o direcionador de custos adotado pelo ABC é a atividade. Segundo Robert Kaplan e Robin Cooper,¹²⁹ essa concepção representa uma mudança de enfoque, pela qual os recursos organizacionais devem ser consumidos para que produtos e serviços cheguem aos clientes. Assim, a

121 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 60; Eliseu Martins, op. cit., pp. 70-71.

122 Eliseu Martins, op. cit., pp. 72 e 83.

123 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 60.

124 Idem, p. 61.

125 Eliseu Martins, op. cit., p. 80.

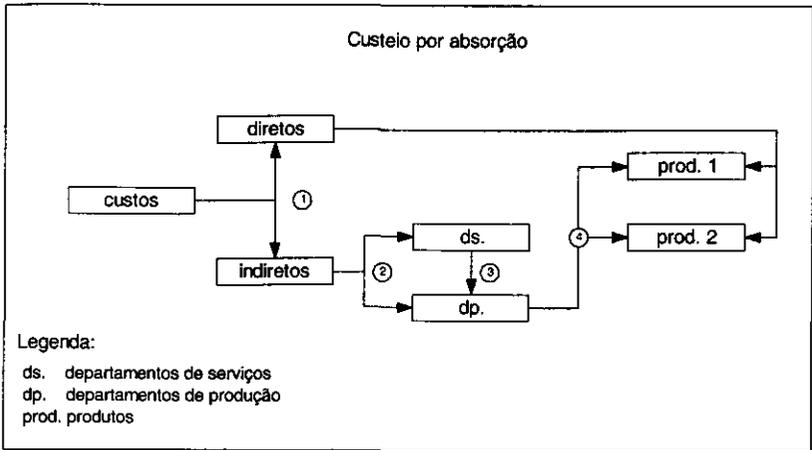
126 James A. Brimson, op. cit., p. 24.

127 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 104.

128 Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 13.

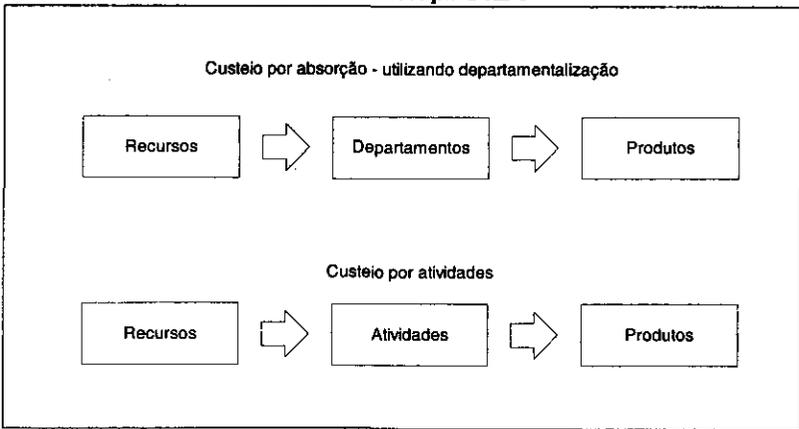
129 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 79.

FIGURA 3
CUSTEIO POR ABSORÇÃO



Fonte: Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 24.

FIGURA 4
COMPARAÇÃO ENTRE
CUSTEIO POR ABSORÇÃO E ABC



Fonte: Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 24.

implementação do ABC proporciona um mapa econômico das atividades organizacionais.

Essa perspectiva é claramente con-
 dizente com o construto da cadeia de
 valores de Michael Porter, cujos prin-

principais aspectos ressaltam tanto a identificação e o custeio das atividades desempenhadas pela organização como a otimização das interdependências entre as atividades – eles – para a redução dos custos globais, junto com os elementos externos à organização – canais e fornecedores.¹³⁰ Shahid Ansari e Jan Bell,¹³¹ apresentam a seguinte comparação entre o custeio por absorção e o ABC, como mostra a Figura 4.

Portanto, a maior diferença entre os dois métodos está no centro de custos adotado, departamentos ou atividades, embora a filosofia subjacente entre eles seja diversa, resultando em maior complexidade na utilização do ABC, em virtude da maior quantidade de dados a serem coletados.¹³²

MÉTODO DE APURAÇÃO

O conceito de atividades constitui o cerne do método ABC e a sua principal função é a de converter insumos em produtos.¹³³ Adota-se a hipótese de que,

custeando as atividades, pode-se compreender a maneira pela qual os recursos utilizados pela organização são manipulados, o que permite representar uma relação de causa-efeito entre as atividades e os recursos utilizados.¹³⁴ Robert Kaplan e Robin Cooper denominam essa relação o mapa econômico do dispêndio de recursos organizacionais.¹³⁵

Atividades inserem-se em processos de negócios e podem ser segregadas em tarefas. Um processo de negócio compreende a rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam, gerando um fluxo de produção ou de informação. Tarefas, por sua vez, representam a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõe uma atividade. A escolha das atividades como base do ABC decorre da necessidade em se adotar um nível de detalhamento adequado, pois reportar a escolha por processo traria uma consolidação excessiva, enquanto por tarefas, geraria um nível de detalhamento indesejado.¹³⁶

130 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit.

131 Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit.

132 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 107.

133 James A. Brimson, op. cit., p. 63.

134 Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 25.

135 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 79.

136 James A. Brimson, op. cit., pp. 63-64.

Em tese, para cada atividade, deve corresponder um direcionador de custos, o que pode ser considerado como a principal inovação do ABC em relação ao custeio por absorção,¹³⁷ por permitir a popularização da idéia de que o custo é causado por diversos fatores que interagem de forma complexa.¹³⁸ Os custos podem ser atribuídos a partir da identificação e do custeio de seus direcionadores, permitindo-se um entendimento da forma como os custos são gerados na organização e do modo como podem ser modificados, conforme a estratégia adotada pela organização.¹³⁹ Assim, o ABC prescinde da identificação e classificação dos direcionadores.

Os direcionadores de recursos – também denominados geradores ou condutores de custos – são utilizados com o objetivo de se permitir a identificação de um relacionamento causal entre os recursos utilizados e as ativi-

dades, enquanto os direcionadores de atividades permitem o relacionamento entre as atividades aos produtos, serviços e clientes beneficiados com esses recursos, os objetos de custeio.¹⁴⁰ Ao utilizar a atividade como base de atribuição de custos,¹⁴¹ permite-se obter uma dupla visão a partir do custeio por atividades, a de processos e a de custos, conforme o modelo ABC proposto pelo CAM-I,¹⁴² apresentado na Figura 5.

A visão de processos permite o gerenciamento baseado em atividades (*Activity Based Management – ABM*), descrito como o conjunto de ações que podem ser tomadas a partir da informação gerada pelo ABC.¹⁴³ Como consequência, o ABC representa uma resposta da contabilidade à questão da cadeia de valores proposta por Porter

para a obtenção de vantagem competitiva, possibilitando a compreensão

137 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using intregated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 99.

138 Cf. John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., pp. 21-22.

139 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 62.

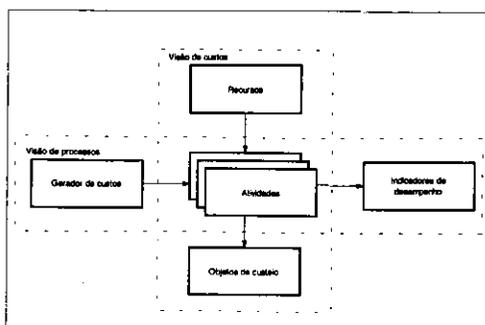
140 James A. Brimson, op. cit., p. 171.

141 Idem, p. 83.

142 Computer Aided Manufacturing - International, Inc. – CAM-I, Glossary of activity based management, Storage Tech Co, versão 2.0, 1996 (*software*).

143 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using intregated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 137.

FIGURA 5
CAM-I – MODELO BÁSICO DO ABC



da cadeia de valores interna da organização e da cadeia em que se insere. Para tal, deve-se considerar que a cadeia de valores global para cada organização é única.¹⁴⁴

Robin Cooper expõe que a concepção ótima de um sistema de custos baseado no ABC reside em duas decisões inter-relacionadas: a definição do critério de escolha dos direcionadores a serem adotados e a decisão sobre a quantidade de direcionadores. Segundo o autor,

essas decisões são inter-relacionadas, porque os tipos de direcionadores se-

leccionados alteram a quantidade requerida para a obtenção de um nível desejado de acurácia.¹⁴⁵

Robert Kaplan e Robin Cooper,¹⁴⁶ Jerold L. Zimmerman¹⁴⁷ e Masayuki Nakagawa¹⁴⁸ acrescentam uma terceira questão, a categorização dos direcionadores adotados, que tem a finalidade de facilitar a definição dos critérios de atribuição de custos e de permitir uma análise mais apropriada do relacionamento causal entre os recursos utilizados e as atividades, nos moldes propostos pelo CAM-I.

144 Cf. John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., pp. 62 e 70.

145 Robin Cooper, in Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit., p. 375.

146 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 90.

147 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 512.

148 Masayuki Nakagawa, *ABC: Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994, p. 46.

Direcionadores de custo – Critérios de escolha

Direcionadores de custo são as causas estruturais do custo de uma atividade, podendo ou não estar sob o controle de uma organização. Normalmente se interagem, seja reforçando ou neutralizando, tanto para determinar o comportamento de custo de uma atividade, bem como para a utilização de ativos.¹⁴⁹ Adicionalmente, o diagnóstico desses direcionadores permite que uma organização obtenha um entendimento sofisticado das fontes da posição de custos relativos e do modo como ela poderia ser modificada.

A escolha dos direcionadores e seu gerenciamento revelam-se um dos principais aspectos do custeio por atividades, não existindo, entretanto, consenso dos autores a respeito dessa escolha.

Michael Porter sugere que os direcionadores devem refletir: as economias de escala, a aprendizagem, o padrão de utilização da capacidade, os elos, as inter-relações, a integração, a oportunidade, as políticas discricionárias, a localização geográfica e os fatores institucionais.¹⁵⁰

Riley oferece uma lista estruturada em dois grupos: direcionador estrutu-

ral e de execução.¹⁵¹ O primeiro envolve escolhas realizadas pela organização e direcionam o custo do produto, estando relacionadas à escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. O segundo inclui as atividades que determinam a posição de custos de uma organização, ou seja, permite que as atividades sejam executadas de modo eficiente, envolvendo a participação da força de trabalho, gestão da qualidade total, a utilização da capacidade, a eficiência do *layout* das instalações, a configuração do produto e a exploração de ligações com fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valores da organização.

Robert Kaplan e Robin Cooper¹⁵² argumentam que a escolha de direcionadores de custo deve considerar a transação, a duração e a intensidade da atividade requerida. Direcionadores de transação partem da premissa de que a mesma quantidade de recursos é requerida toda vez que uma atividade é desempenhada. Os de duração devem ser utilizados quando existem variações significativas na quantidade de atividade requerida para os diferentes objetos de custeio, enquanto os de intensidade associam a forma como as atividades são desempenhadas, sendo, portanto, os mais onerosos em se registrar.

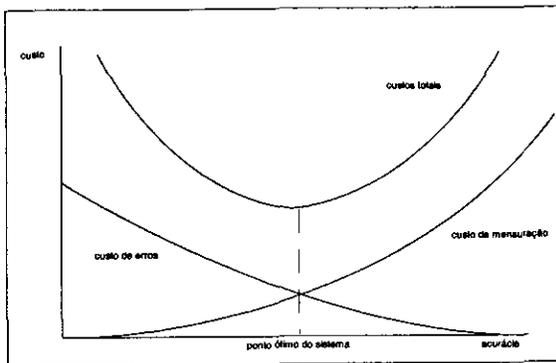
149 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., pp. 62 e 76-77.

150 Idem, p. 52

151 Riley *apud* John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., pp. 22-24.

152 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., pp. 95-97.

FIGURA 6
SISTEMA DE CUSTOS ÓTIMO



Fonte: adaptado de Robin Cooper, in Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit., p. 367.

sentido, o autor sugere que o sistema de custos ótimo é aquele em que o custo total é minimizado, tal como apresentado na Figura 6.

Para localizar o ponto ótimo do sistema, Robin Cooper sugere três critérios para a definição da quantidade de direcionadores a ser adotada:¹⁶⁰

1. diminuir o custo de mensuração do sistema pela substituição de direcionadores que capturam a duração ou intensidade da transação por outros que capturam a quantidade de transações;
2. diminuir o custo de erros pela seleção de direcionadores que apresentem correlação positiva em relação

ao consumo de recursos pela atividade; e

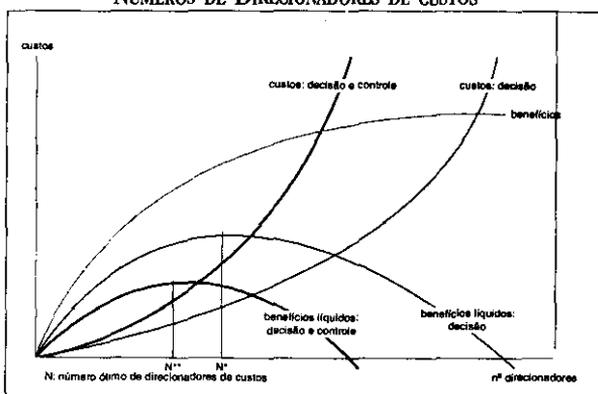
3. aumentar acurácia do sistema, mediante adoção de direcionadores que “evitem comportamentos indesejáveis”, revelando preocupação com o problema do “risco moral”, tratado pela teoria da agência.

Robin Cooper¹⁶¹ conclui que a melhor alternativa para a correta avaliação do *trade-off* entre o custo e a acurácia reside na implementação de um modelo ABC complexo, para posteriormente ajustá-lo a um nível aceitável de acurácia. Embora isso implique em maior custo de implementação, o autor considera essa solução adequa-

160 Robin Cooper, in Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit., p. 383ss.

161 Idem, p. 385.

FIGURA 7
CUSTOS E BENEFÍCIOS VERSUS
NÚMEROS DE DIRECIONADORES DE CUSTOS



Fonte: Jerold Zimmerman, op. cit., p. 523.

da para se minimizar o custo de manutenção do sistema.

Jerold Zimmerman,¹⁶² por sua vez, sugere que a adoção de menor quantidade de direcionadores propicia melhor controle do comportamento organizacional necessário para se permitir o alinhamento de interesses entre gerentes e proprietários da organização, embora resulte em benefício líquido inferior, como mostra a Figura 7.¹⁶³

O Institute of Management Accountants – IMA confirma o posicionamen-

to de Jerold Zimmerman, recomendando que as listas compostas por muitas atividades sejam evitadas. A convenção da materialidade foi adotada como argumento.¹⁶⁴

Direcionadores de custo – Categorização

Robert Kaplan e Robin Cooper,¹⁶⁵ Jerold L. Zimmerman¹⁶⁶ e Nakagawa Masayuki¹⁶⁷ sugerem que uma análise mais apropriada do consumo de recursos pelas atividades e do modo

162 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 306.

163 Idem, p. 661.

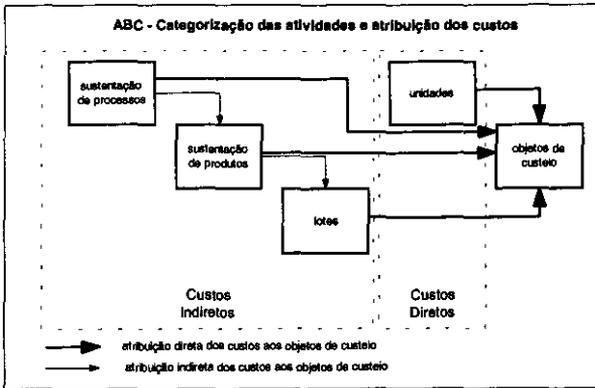
164 Institute of Management Accountants – IMA, op. cit., p. 18.

165 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 90.

166 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 512.

167 Masayuki Nakagawa, *ABC: Custeio baseado em atividades*, op. cit., p. 46.

FIGURA 8
ABC – CATEGORIZAÇÃO DAS ATIVIDADES
E ATRIBUIÇÃO DOS CUSTOS



Fonte: adaptado de Jerold Zimmerman, op. cit., p. 512; e Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 89.

como estas são utilizadas na fabricação de produtos é possível mediante a classificação dos direcionadores em quatro níveis: unidade, lotes, sustentação de produtos e sustentação de processos.

Jerold Zimmerman¹⁶⁸ salienta que existe a dificuldade em se identificar os direcionadores de sustentação de processos, fazendo com que a exatidão do ABC seja comprometida, mediante adoção de direcionadores que não permitam montar uma relação de causa e efeito.

APLICABILIDADE, LIMITAÇÕES E CRÍTICAS

Recomenda-se a utilização do ABC quando houver uma das seguintes situações:

1. custos indiretos são representativos em relação aos custos totais,¹⁶⁹ especialmente quando forem gerados por atividades de sustentação de processos, produtos e lotes;¹⁷⁰
2. produtos, processos e clientes são diversos;¹⁷¹ e

168 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 512.

169 Gary Cokins, op. cit., p. 57.

170 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 100.

171 Idem, p. 100; Gary Cokins, op. cit., p. 57.

3. há interesse em adotar o ABM para: fundamentar decisões de fixação de preços, analisar a rentabilidade por segmento de clientes, analisar decisões de substituição, reconcepção ou eliminação de produtos, e apontar necessidade de melhoria de processos e operações.¹⁷²

Entre as críticas ao ABC, destacam-se as que seguem:

- 1) requer “julgamentos subjetivos combinados”, tais como a atribuição de custos ao produto ou período e a classificação dos custos em diretos ou indiretos, tornando o sistema complexo, mas não necessariamente útil,¹⁷³
2. “tratar a relação entre atividade e consumo de recursos como sendo linear, absoluta e certa”,¹⁷⁴ uma vez que adota simplificações que reduzem a acurácia da informação gerada,¹⁷⁵ e
3. baseia-se em uma tautologia “se o custo é definido e calculado em re-

lação à uma atividade, então, logicamente a mudança na atividade causará uma mudança no custo computado”,¹⁷⁶ H. Johnson exemplifica:¹⁷⁷ como a melhoria nos processos implica em eliminação das atividades que não agregam valor, empregados são motivados a não realizarem transações capturadas pelo direcionador de custos associado à atividade em questão, o que pode ser “desastroso” quando os clientes realmente desejam o serviço proporcionado por aquela transação; e

4. não incentiva a criação de um ambiente propício à descentralização do processamento da informação de custos.¹⁷⁸

As desvantagens do ABC podem ser agrupadas em dois grandes grupos: conteúdo e forma.

Quanto à forma,¹⁷⁹ Gary Cokins aponta três restrições ao uso do ABC: alto custo de implementação em vista

172 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., pp. 159-162.

173 J. A. Piper e P. Walley, “ABC relevance not found”, *Management Accounting*, Institute of Management Accounting, Londres, mar 1991, p. 42.

174 Idem, p. 57.

175 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 515.

176 J. A. Piper e P. Walley, op. cit., p. 43.

177 H. Johnson, “It’s time to stop overselling activity-based concepts”, op. cit., p. 31.

178 Idem, p. 32.

179 Gary Cokins, op. cit., p. 57.

da quantidade de dados requeridos; não conformidade aos princípios contábeis geralmente aceitos; e o fato de organizações com altos custos de sustentação de produção não usufruírem dos benefícios do método, situação rotineira em empresas de serviços.

Quanto ao conteúdo, constatou-se em pesquisa realizada nos anos de 1996 e 1997 – para avaliar as razões que levaram à redução do nível de utilização do ABC nas organizações com membros afiliados ao IMA –, que as informações geradas pelo ABC eram muito agregadas para serem consideradas úteis (32% dos respondentes, na média) e pouco confiáveis, gerando incerteza quanto à acurácia (25%).¹⁸⁰ Segundo Jerold Zimmerman,¹⁸¹ a incerteza está presente, principalmente, nas decisões a respeito da escolha dos direcionadores de custo a serem adotados, que por serem mais complexos tendem a gerar conflitos organizacionais.

A incerteza quanto à informação gerada pelo ABC pode ser reforçada pelo argumento de Dopuch.¹⁸² Para o autor, como os direcionadores de custos tendem a ser tabulações alternativas base-

adas em estimativas, a percepção do nível de precisão das estimativas pode incentivar gerentes aversos ao risco a não agir a partir dessa informação.

Os resultados da pesquisa apresentados por Kip Krumwiede e Win Jordan, quando analisados sob a perspectiva dos argumentos de Dopuch e Zimmerman, denotam problemas decorrentes da utilização de métodos de custeio complexos. Na perspectiva apresentada por Joel Demski e Gerald Feltham, os membros de uma organização alocam os recursos sob sua responsabilidade, influenciados pela informação que recebem. Havendo incerteza quanto à acurácia dos dados providos pelo método de atribuição de custos, haverá incentivo para a utilização de dados operacionais da produção. Nesse sentido, métodos simplificados de mensuração dos custos são preferíveis por serem compreensíveis não apenas ao tomador de decisões, mas também a todos aqueles afetados pela decisão, permitindo que o sistema de custos possa facilitar e influenciar as decisões,¹⁸³ além de fazer o controle do uso dos recursos organizacionais.¹⁸⁴



180 Kip R. Krumwiede e Win G. Jordan, "Fewer companies believe ABC is necessary, new survey finds", *Cost Management Update*, Institute of Management Accountants, n. 81, jan 1998.

181 Jerold L. Zimmerman, op. cit., pp. 526-527.

182 Dopuch apud Norman B. Macintosh, op. cit., p. 49.

183 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., pp. 9 e 11.

184 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 318.

CUSTO META

Custo Meta é definido como um sistema de planejamento dos lucros e gerência dos custos fundamentado em quatro aspectos:¹⁸⁵

1. fixação de preços, o Custo Meta é estabelecido pela determinação do preço de mercado em nível competitivo e de sua subtração da margem de custos desejada, para remunerar o capital investido;¹⁸⁶
2. foco no cliente, os requisitos de qualidade, preço e tempo guiam o trabalho dos comitês, refletindo-se na análise de custos resultante;¹⁸⁷
3. ênfase na concepção do produto, o que se relaciona ao conceito do custeio do ciclo de vida especialmente pelo fato de que grande parte dos custos é comprometida antes do iní-

cio da produção;¹⁸⁸ e

4. execução por comitês multidisciplinares, membros de diversas áreas funcionais da organização – engenharia, vendas, *marketing*, compras, financeiro e contabilidade – que atuam conjuntamente e são responsáveis por todas as fases do produto, da concepção à venda.¹⁸⁹

A apuração do Custo Meta é realizada nas fases que antecedem a produção, do ciclo de vida do fabricante, com o objetivo de direcionar o planejamento e o desenvolvimento de novos produtos, objetivando retornos atrativos do projeto,¹⁹⁰ e buscando a satisfação dos clientes a um custo de produção igual ou inferior ao Custo

185 CAM-I apud Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, "Target costing", op. cit., p. 3.

186 Yasuhiro Monden, *Cost reduction systems: Target costing and kaizen costing*, Portland, Productivity Press, 1995, pp. 53-54; Robin Cooper e W. Bruce Chew, "Control tomorrow's costs through today's designs", *Harvard Business Review*, Boston, jan-fev 1996, p. 95; Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, "Target costing", op. cit., p. 3.

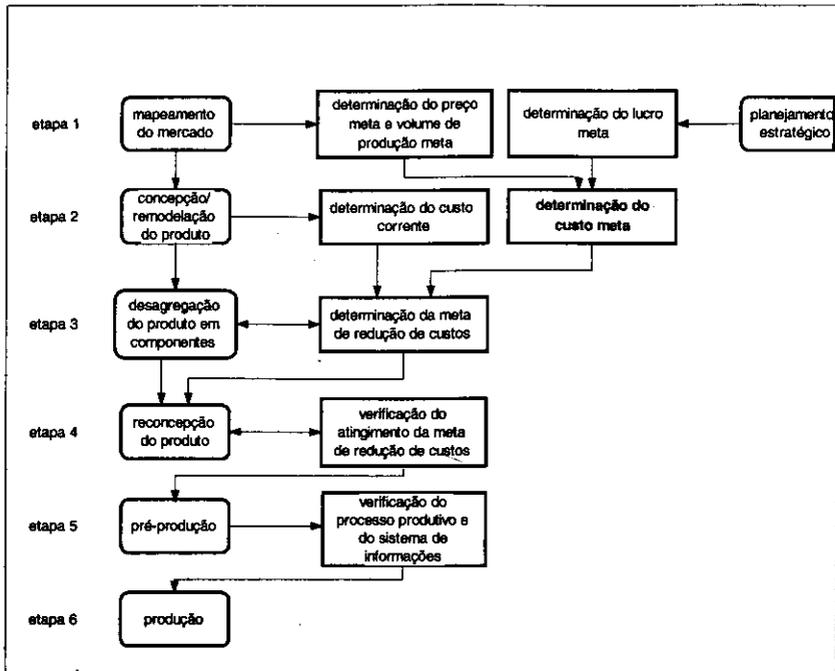
187 Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 55-56; Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, "Target costing", op. cit., p. 3.

188 Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 53-54; Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, "Target costing", op. cit., p. 3.

189 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 13; Joseph Fisher, "Implementing target costing", *Journal of Cost Management*, Boston, verão 1995, p. 53; Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, "Target costing", op. cit., p. 3; Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 29.

190 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 11; Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 222.

FIGURA 9
ETAPAS DO CUSTO META



Fonte: inspirado em Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 13-22; Joseph Fisher, op. cit., p. 53; Robin Cooper e W. Bruce Chew, op. cit., p. 95; e Lisa M. Ellram, "Purchasing and supply management's participation in the target costing process", *The Journal of Supply Chain Management*, primavera 2000, p. 44.

Meta apurado.¹⁹¹ Isso reflete um processo de gerenciamento estratégico de custos, ao invés de um sistema de apuração de custos,¹⁹² o que envolve o gerenciamento da cadeia de valores sob uma perspectiva complexa e fundamentada no conceito de engenharia de

valor, que enfatiza o atendimento das necessidades do cliente para a obtenção de lucro pela organização.

Três características do Custo Meta devem ser destacadas:

1. possibilita a gestão de custos além dos limites da organização, permi-

191 Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 28.

192 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 111.

tindo a obtenção de sinergias para a redução de custos, por meio da coordenação das atividades da organização e seus fornecedores;¹⁹³

2. altera a abordagem tradicionalmente adotada pela contabilidade de custos, segundo o qual a informação é “tipicamente apresentada sob uma perspectiva mensal ou de maior período, sendo utilizada para avaliar o desempenho de forma reativa”,¹⁹⁴ enfatizando uma orientação pró-ativa em que “técnicas orientadas ao feedback [...] foram substituídas por outras voltadas ao feedforward”,¹⁹⁵ e
3. altera o processo adotado pela contabilidade gerencial, com a descentralização das tarefas de apuração de custos à força de trabalho, “levando a contabilidade gerencial ao usuário, ao invés de trazê-lo”,¹⁹⁶ o que H. Johnson cita como uma prática do aprendizado organizacional.¹⁹⁷

A Figura 9 representa as etapas de apuração do Custo Meta, permitindo visualizá-lo como um instrumento que direciona a concepção do produto, formalizando a utilização da informação gerada pela contabilidade como instrumento essencial para a organização. Cabe ressaltar que o objetivo do Custo Meta reside na maximização da rentabilidade do produto, sendo a minimização dos custos um reflexo.¹⁹⁸

Organizações que adotam o Custo Meta devem executar procedimentos exaustivos de análise do mercado para identificar o que os clientes querem e quanto admitem pagar.¹⁹⁹ Essa análise possibilita estimar:

1. o preço meta, o preço máximo admitido pelo cliente em potencial para determinado produto que contenha características de qualidade e funcionalidade desejadas;
2. o volume de produção meta, a partir da identificação das preferências dos clientes e das características dos pro-

193 Robin Cooper e Regine Slamulder, “Develop profitable new products with target costing”, op. cit., p. 18.

194 Robin Cooper, “Squeeze play”, *Journal of Accountancy*, Nova York, jan 1997, p. 47.

195 Robin Cooper, “Japanese cost management practices: Probing the ‘secrets’ to the success of Japanese firms”, *CMA Magazine*, Hamilton, out 1994, p. 20.

196 Robin Cooper, “Look out, management accountants”, op. cit., p. 26.

197 H. Johnson, op. cit., pp. XI e 158.

198 Robin Cooper e W. Bruce Chew, op. cit. p. 94.

199 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 224.

ditos oferecidos pelos concorrentes em cada segmento de mercado escolhido pela organização,²⁰⁰ e

3. o lucro meta, decorrente do planejamento estratégico da organização.²⁰¹

O próximo passo é a concepção ou remodelação do produto diante das características de qualidade e funcionalidade desejadas pelos clientes potenciais.²⁰² As características identificadas são o ponto de partida para a construção de um protótipo (inicial) que permitirá a determinação do custo corrente de produção.²⁰³

Do confronto entre o custo meta e o custo corrente, apurados na etapa anterior, determina-se a meta de redução de custos.²⁰⁴ Posteriormente, tanto os protótipos como o processo produtivo são concebidos, ao mesmo tempo em que os critérios de rateio dos custos indiretos são definidos.

Na pré-produção, os comitês buscam assegurar:²⁰⁵ a correção na concepção do produto e do processo pro-

duativo; a estruturação dos fornecedores para o início da operação do sistema; e a conclusão da estruturação do sistema de informações para gerar as informações financeiras e físicas necessárias ao pessoal de produção.

Finalmente, o preço final do produto é fixado e os preços dos componentes são contratados junto aos fornecedores, permitindo a apuração dos custos correntes reais e a verificação do atingimento da meta de redução de custos, que sinaliza o final desta etapa e do ciclo de apuração do Custo Meta, dando lugar ao *Kaizen* e ao início da produção.

O Custo *Kaizen* é um método de custeio orientado para a redução de custos no estágio de produção e parte do princípio de que, como o gerenciamento de custos é responsabilidade conjunta dos funcionários e da direção da empresa,²⁰⁶ deve-se buscar a melhoria contínua nas atividades operacionais e de suporte da empresa.

200 Robin Cooper e W. Bruce Chew, op. cit. p. 95.

201 Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 37-38.

202 Idem, pp. 65-66.

203 Ibidem, p. 72.

204 Ibidem, p. 98; Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 27.

205 Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 171-175.

206 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., pp. 58-60.

Yasuhiro Monden alerta que o Custo *Kaizen* é relativamente ineficiente se comparado ao Custo Meta como método de redução de custos do produto,²⁰⁷ pois sua orientação é o melhor aproveitamento da estrutura produtiva, visando à redução dos custos fixos e à necessidade de aderência ao plano estratégico da organização, mediante ações como eliminação de produtos, compartilhamento de estrutura produtiva e obtenção de economia de escala.

Ao analisar as principais diferenças entre o ABC e o Custo *Kaizen*, Michiharu Sakurai conclui que o ABC e o *Kaizen* podem ser utilizados da mesma forma na redução dos custos indiretos,

embora o ABC, por ser mais preciso e teoricamente mais avançado que o *Kaizen*, acabe produzindo refinamentos no custo *Kaizen*.²⁰⁸

Isso se deve especialmente à possibilidade de reengenharia dos processos de negócio possibilitada pelo ABC, conforme observado na empresa Sanyo Electric que adotou o ABC/ABM como instrumento principal de

reengenharia da empresa em 1994.²⁰⁹

ASPECTOS DA ATRIBUIÇÃO DE CUSTOS NO CUSTO META

O Custo Meta pode ser visto como aperfeiçoamento do custeio por absorção,²¹⁰ embora se diferencie pelo enfoque adotado na atribuição dos custos indiretos. Enquanto a visão preponderante recomenda que se evite a arbitrariedade na escolha do critério de rateio,²¹¹ esse método adota uma orientação dissonante: custos indiretos devem ser rateados ou atribuídos aos produtos para alterar a natureza e o volume dos recursos utilizados pela organização, admitindo-se a imputação de vieses na função de atribuição dos custos indiretos adotados.

Sob essa perspectiva, admite-se que, mesmo quando se tenta alcançar a exatidão na apropriação dos custos indiretos, não se pode evitar a natureza arbitrária do critério adotado,²¹² porque é mais importante incentivar os empregados a trabalharem em confor-

207 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 340.

208 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 126.

209 Idem, pp. 123-125.

210 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 58.

211 Cf. Eliseu Martins, op. cit., p. 84.

212 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 83.

midade ao planejamento estratégico da organização do que apurar custos de modo preciso, uma vez que

contabilidade desempenha mais o papel de influenciar do que o de informar.²¹³

Joel Demski e Gerald Feltham apresentam o custo como um conceito contextual, dependendo da abordagem escolhida pelo tomador de decisões para o seu problema.²¹⁴ A perspectiva apresentada por Toshiro Hiromoto ilustra a utilização de sistemas de custos simplificados para suportar e reforçar as estratégias delineadas pela organização.²¹⁵

É importante ressaltar que o Custo Meta é conceitualmente diferente do custo-padrão,²¹⁶ uma vez que o primeiro foi concebido como instrumento para alterar a natureza e a magnitude dos recursos utilizados pela organização,²¹⁷ tendo por principal enfoque a redução dos custos diretos de

materiais e de transformação,²¹⁸ levando ao Custo *Kaizen* a redução dos custos indiretos, enquanto o custo-padrão reflete um enfoque de engenharia que visa minimizar as diferenças entre custos orçados e atuais,²¹⁹ ou seja, busca a estabilização dos custos reais em relação aos orçados,²²⁰ de modo a evitar a ocorrência de variações de custo desfavoráveis.²²¹

APLICABILIDADE, LIMITAÇÕES E CRÍTICAS

Recomenda-se a adoção do Custo Meta para organizações:

1. que se configuram como indústrias de montagem, com insumos preponderantemente adquiridos de fornecedores externos, uma vez que têm mais facilidade para estimar custos meta, que as indústrias de transformação;²²²
2. que competem na liderança de baixo custo,²²³ por sofrerem uma pres-

213 Toshiro Hiromoto, op. cit., p. 22.

214 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., p. 248.

215 Toshiro Hiromoto, op. cit.

216 Carlie Berliner e James A. Brimson, op. cit., p. 232.

217 Cf. Michiharu Sakurai, op. cit., p. 111.

218 Idem, pp. 62 e 108.

219 Toshiro Hiromoto, op. cit., p. 24.

220 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 53.

221 John K. Shank e Joseph Fisher, "Case study: Target costing as a strategic tool", *Sloan Management Review*, Cambridge, outono 1999, p. 74.

222 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 71.

223 Kenneth A. Merchant, op. cit., p. 339.

são mais intensa para a redução dos custos;

3. do setor de serviços;²²⁴
4. com linha de produção ampla e de baixo volume, o que facilita a concentração de esforços para a minimização dos custos e a manutenção dos níveis de qualidade na concepção do produto;²²⁵ e
5. com produtos de ciclos de vida relativamente curtos, cujos modelos sejam alterados com frequência.²²⁶

A principal crítica refere-se à possibilidade de conflitos organizacionais com a adoção do método.²²⁷ Pesquisas mais recentes, entretanto, concluem pela obtenção dos seguintes benefícios intangíveis com a implementação do Custo Meta: melhoria das comunicações internas,²²⁸ mediante encorajamento de comunicações úteis entre os diversos setores organizacionais;²²⁹ melhor envolvimento com fornecedores;²³⁰ e maior nível de satisfação com o emprego e motivação.²³¹



CONFRONTAÇÃO ENTRE O ABC E O CUSTO META

PERSPECTIVA DAS TEORIAS DA DECISÃO, DA INFORMAÇÃO, DA MENSURAÇÃO E DA AGÊNCIA

um recurso utilizado pela organização para maximizar o valor obtido com o emprego dos outros recursos.²³²

Informação é um elemento necessário ao processo decisório, sendo considerado

Embora seja necessário, outros aspectos são contemplados pelo processo decisório, tais como as considera-

224 Lisa M. Ellram, op. cit., p. 42; e Robin Cooper e W. Bruce Chew, op. cit. p. 93.

225 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 71.

226 Joseph Fisher, op. cit., p. 50.

227 S. Mark. Young, "A framework for successful adoption and performance of Japan", *The Academy Management Review*, Mississippi, out 1992, p. 686.

228 Lisa M. Ellram, op. cit., p. 42.

229 Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 12-13; Kenneth A. Merchant, op. cit., p. 384.

230 Lisa M. Ellram, op. cit., p. 42.

231 Raymond Cheser, "The effect of Japanese kaizen on employee motivation in US manufacturing", *International Journal of Organizational Analysis*, Bowling Green, jul 1998, p. 206.

232 M. W. E. Glautier e B. Underdown, op. cit., p. 60.

ções estratégicas, o julgamento, a intuição e a análise qualitativa.²³³

Joel Demski e Gerald Feltham aprofundam a noção de que a informação é um recurso econômico e desenvolvem o “enfoque da avaliação da informação”, segundo o qual

formas particulares de mensuração são vistas como preferíveis à medida em que geram produtos mais desejáveis dos que os recursos consumidos.²³⁴

A contribuição desses autores reside na consideração explícita da incerteza no processo de geração da informação, na medida em que o sistema de informações deve ser concebido *ex-ante*.

Como escolher o melhor método de custeio? Usualmente recomenda-se o confronto dos custos estimados com os benefícios esperados. Diante das dificuldades teóricas e práticas em se realizar a análise custo-benefício, enfatizou-se o argumento de Scriven,²³⁵ que recomenda a minimização do dispêndio de recursos com a análise custo-benefício, especialmente nas situações em que se julgue que a intuição e o conhecimento presente são suficientes em relação a uma análise exaustiva.

Joel Demski e Gerald Feltham recomendam que o sistema de informações deve ser modelado de forma consistente com os objetivos da organização, pois a informação influencia a alocação de recursos e os gerentes agem com base nas expectativas quanto aos benefícios resultantes de suas ações.²³⁵

Essa recomendação pode ser aperfeiçoada com a teoria da agência, segundo a qual a organização não apresenta objetivos, mas sim, seus membros. Jerold Zimmerman desenvolve essa questão expondo que o sistema de informações deve, além de promover decisões, facilitar o controle do comportamento organizacional.²³⁶ Cabe observar, que essa perspectiva é diferenciada em relação à maioria dos autores, como em Eliseu Martins,²³⁷ que enfatiza o controle sobre o consumo de recursos da organização, mediante análise de desvios em relação ao planejado.

A partir desse referencial teórico, o ABC e o Custo Meta foram confrontados em relação à três aspectos: a orientação temporal, o *trade-off* entre a acurácia e exatidão, e o entre a decisão e o controle sobre o comportamento organizacional.

233 Norman B. Macintosh, op. cit., p. 49.

234 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., p. 11.

235 Scriven apud Henry M. Levin, op. cit., p. 20.

236 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 306.

237 Eliseu Martins, op. cit., pp. 21-22.

Orientação temporal

O ABC busca gerar acurácia na informação ao atribuir um custo estimado da realização da atividade sob a perspectiva do ciclo de vida, de forma semelhante ao custo-padrão. Ao fazê-lo, enfatiza a estabilidade do processo produtivo para o controle sobre o consumo dos recursos organizacionais. Desvios em relação ao custo estimado devem gerar ações corretivas, adotando-se, portanto, uma orientação reativa (*feedback*).

O Custo Meta procura gerar acurácia da informação, utilizando a informação do custo como restrição ao processo de desenvolvimento de novos produtos ou reconcepção dos produtos existentes, e envolvendo a definição dos processos produtivos em função da meta para a redução de custos. Nesse sentido, adota uma orientação pró-ativa (*feedforward*). A dificuldade em estimar corretamente todas as variáveis envolvidas na concepção/reconcepção de produtos e processos produtivos é admitida pelo método, que adota o Custo *Kaizen* como instrumento para assegurar que a meta de lucro será alcançada.

O trade-off entre a acurácia e a exatidão

a. Resolução pelo ABC

Segundo o modelo básico CAM-I, o ABC deve permitir a identificação de uma relação causal entre consumo de recursos e atividades desempenhadas pela organização, aos objetos de custeio, questão denominada por Robert Kaplan e Robin Cooper como mapa econômico da organização.²³⁸ A relação causal é delineada por meio de direcionadores de custos, o que implica em três decisões inter-relacionadas relativas aos direcionadores: a do critério da escolha, a da quantidade, e a dos critérios de categorização. Com isso, o ABC busca obter maior acurácia da informação mediante maior exatidão no processo de atribuição de custos aos objetos de custeio.

A acurácia do ABC apresenta relação direta com a quantidade de direcionadores adotados, o que implica em aumento dos custos de implementação e manutenção do sistema de informações. Robin Cooper²³⁹ argumenta que o aumento desses custos é neutralizado pela minimização dos custos decorrentes de erros decisórios, o que pode

238 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 105.

239 Robin Cooper apud Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit., p. 367.

ser considerado uma contribuição à teoria da informação, que normalmente aborda a questão considerando apenas a existência de custos de observação, coleta, registro dos dados, processamento de dados e comunicação da informação ao tomador de decisões, conforme M. Glautier e B. Underdown.²⁴⁰

Segundo Michael Porter,²⁴¹ as decisões relacionadas à escolha e à definição de quantidade de direcionadores, bem como à sua categorização, envolvem não apenas a identificação de uma relação causa e efeito entre recursos consumidos e atividades, mas também deveriam permitir a identificação das interdependências entre os elos da cadeia de valores, das sinergias entre atividades, das vantagens oriundas do pioneirismo, das influências políticas e da localização geográfica. Como o ABC apresenta dificuldades em abordar esses aspectos, Riley,²⁴² Robert Kaplan e Robin Cooper²⁴³ e Charles T.

Horngren, George Foster e Srikant M. Datar²⁴⁴ sugerem a escolha de direcionadores quantificáveis sob o senso prático.

Como não há consenso quanto à escolha dos direcionadores, o que implica, segundo J. Piper e P. Walley, em

juízos subjetivos complexos que produzem um sistema de custeio complicado, mas não necessariamente acuraz,²⁴⁵

como avaliar a acurácia de um sistema ABC?

A solução teórica apresentada por Robin Cooper²⁴⁶ sugere a implementação de um modelo ABC complexo, para posteriormente ajustá-lo a um nível aceitável de acurácia, o que releva um senso de praticabilidade na avaliação custo-benefício, embora implique em custos para a sua realização.

Bromwich e Bhimani,²⁴⁷ ao realizarem um estudo para verificar se a im-

240 M. W. E. Glautier e B. Underdown, op. cit., p. 26.

241 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 62.

242 Riley apud John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., pp. 22-24.

243 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., pp. 95-97.

244 Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, op. cit., p. 332.

245 J. A. Piper e P. Walley, op. cit., p. 42.

246 Robin Cooper apud Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit., p. 385.

247 Bromwich e Bhimani apud J. A. Piper e P. Walley, op. cit., p. 44.

plementação do ABC resultou em aumento de lucratividade das firmas, concluíram que “não há evidência de aumento da lucratividade com o ABC”. Embora a evidência empírica apresentada seja pessimista em relação ao ABC, a sua utilização em organizações que apresentam custos indiretos representativos e diversidade de produtos/processos/cliente permite a geração de informações com maior exatidão ao processo decisório.²⁴⁸

Ocorre que a aplicabilidade do ABC deve considerar uma importante restrição: o ciclo de vida do produto/serviço. Para organizações cujos produtos apresentem ciclos de vida curtos, o ABC pode ser de pouca relevância decisória, pelas seguintes razões:

1. as atividades desempenhadas não são relativamente estáveis, devido à alteração freqüente dos produtos e serviços;
2. o sistema de informações exigiria constante atualização, especialmente na lista de direcionadores, elevando os custos para gerar informação de pouca relevância,

uma vez que serão identificadas as relações causa-efeito entre recursos consumidos e atividades desempenhadas para produtos/serviços descontinuados, obtendo-se um “mapa econômico” referente ao passado; e

- 3 dificuldade da adoção da sugestão de Robin Cooper para se avaliar a acurácia do ABC, mais aplicável a organizações com produtos e processos produtivos estáveis.²⁴⁹

b. Resolução pelo Custo Meta

O Custo Meta soluciona o *trade-off* entre a acurácia e a exatidão, enfatizando a acurácia, especialmente por considerar que

mesmo quando se tenta exatidão na apropriação dos custos indiretos, não se pode evitar a natureza arbitrária do critério adotado.²⁵⁰

Esse aspecto foi analisado por Arthur Thomas ao concluir que,²⁵¹ apesar de alocações serem arbitrárias, mesmo assim são úteis quando servem aos propósitos da entidade, tornando possível o desenvolvimento de alocações mutuamente satisfatórias.

248 Gary Cokins, op. cit., p. 57; Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 100.

249 Robin Cooper apud Robert Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, op. cit., p. 385.

250 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 83.

251 Arthur L. Thomas, op. cit., p. 472.

Assim, o método pode ser considerado uma evidência empírica ao enfoque da avaliação da informação, proposto por Joel Demski e Gerald Feltham,²⁵² que sugerem um sistema de informações estruturado para facilitar e influenciar decisões, aspecto enfatizado por Toshiro Hiromoto,²⁵³ que considera mais importante atribuir custos indiretos de forma simplificada, motivando os empregados a trabalharem em harmonia com a estratégia da organização.

Simplicidade na atribuição de custos aos objetos de custeio apresenta vantagens, como evitar o excesso de variáveis que podem desviar a atenção²⁵⁴ e minimizar a possibilidade de inserção de dados incorretos no sistema, prejudicando a qualidade da informação resultante.²⁵⁵ Adicionalmente, pode-se considerar que tanto acarreta menor custo de implementação e manutenção do sistema de informação como possibilita maior compreensão aos usuários da informação.

O trade-off entre a decisão e o controle sobre o comportamento organizacional

a. Resolução pelo ABC

O cerne do ABC reside nos direcionadores de custo adotados, o que permite a identificação de uma relação causal entre consumo de recursos e atividades desempenhadas. Assim, o método revela-se um instrumento auxiliar na definição da estratégia de uma organização, especialmente por permitir a construção da cadeia de valores, na forma sugerida por Michael Porter.²⁵⁶ Além do mais, ao considerar o conceito de custeio do ciclo de vida, mediante a atribuição de uma estimativa de custo da atividade, permite o controle sobre o uso dos recursos organizacionais.

Ocorre que o controle do comportamento organizacional não pode ser ignorado. Jerold Zimmerman desenvolve essa idéia com base na teoria da agência,²⁵⁷ alertando para a necessidade de que os interesses dos mem-

252 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit., p. 4.

253 Toshiro Hiromoto, op. cit., p. 22.

254 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, op. cit., p. 80; Mike Walker, op. cit., p. 28.

255 Julie Ask e Thimothy M. Laseter, op. cit., p. 82.

256 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit.

257 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 5.

bros da organização sejam alinhados, para que as decisões sejam efetivas. Diante da ausência de consenso a respeito dos critérios de escolha e das dificuldades na definição da quantidade de direcionadores, e uma tendência dos autores em sugerir a adoção de critérios que considerem a praticabilidade, por admitirem as dificuldades envolvidas, Michael Porter,²⁵⁸ o Institute of Management Accountants²⁵⁹ e Robert Kaplan e Anthony Atkinson²⁶⁰ sugerem a utilização da técnica de entrevista com empregados e gerentes para a seleção dos direcionadores a serem adotados, reconhecendo, assim, que esses membros da organização são os que possuem maior conhecimento especializado a respeito dos fatores que direcionam custos.

A sugestão parece adequada, embora acabe resultando em perda de controle sobre o comportamento organizacional. Jerold Zimmerman (1997, p. 522) desenvolve essa questão com maior profundidade:

Quando gerentes de menor escalão possuem maior controle sobre as bases de alocação escolhidas como direcionadores, [...] a habilidade do sistema em

monitorar seu comportamento é reduzida.²⁶¹

Dessa forma, o ABC soluciona o *trade-off* em função da decisão, prejudicando o controle.

b. Resolução pelo Custo Meta

O Custo Meta é obtido pela diferença entre o preço meta e o lucro meta. Solucionar tal equação, aparentemente simples, envolve alta coordenação entre as diversas áreas funcionais da organização. Nesse contexto, a estratégia da organização necessita ser previamente definida para permitir a quantificação do lucro meta desejado naquele produto, embora o Custo Meta reconheça que táticas bem sucedidas podem influenciar a correção da estratégia previamente definida. Assim, o método prioriza decisões táticas em detrimento das estratégicas, que devem estar previamente definidas, embora sua grande ênfase se encontre no controle do comportamento organizacional.

Enquanto o ABC busca a representação da relação causa e efeito entre consumo de recursos e execução de atividades, o Custo Meta orienta-se pela adoção de apenas um direcionador, para

258 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit. p. 81.

259 Institute of Management Accountants – IMA, op. cit. p. 17.

260 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., pp. 100-101.

261 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 522.

QUADRO 1

CONFRONTO DO ABC E DO CUSTO META SOB A PERSPECTIVA
DAS TEORIAS DA DECISÃO, DA INFORMAÇÃO, DA MENSURAÇÃO E DA AGÊNCIA

Aspecto	ABC	Custo Meta
Orientação Temporal	Reativa (<i>feedback</i>)	Pró-ativa (<i>feedforward</i>)
Acurácia × Exatidão	Acurácia, a partir da exatidão	Acurácia, menor ênfase à exatidão
Decisão × Controle	Comportamental	Decisão Controle

alterar a natureza e o volume dos recursos utilizados pela organização,²⁶² [de modo que] empregados trabalhem em harmonia com a estratégia da organização.²⁶³

Dessa forma, embora atribua custos aos produtos de modo impreciso, o Custo Meta enfatiza a simplicidade máxima do sistema de custos para focar a atenção dos empregados nos fatores considerados críticos pela estratégia da organização,²⁶⁴ solucionando o *trade-off* em função do controle.

O Quadro 1 busca sintetizar a análise realizada sobre o Custo Meta e o ABC, concluindo-se que a decisão de escolha de um método de custeio deve considerar as finalidades pretendidas com a informação resultante. Cada um

dos métodos apresenta seu campo de aplicabilidade e suas limitações, em grande parte decorrentes das finalidades pretendidas em sua concepção.

PERSPECTIVA ESTRATÉGICA:

CADEIA DE VALORES E CUSTEIO DO CICLO DE VIDA

Dez aspectos a respeito do tema estratégico são analisados:

1. o valor é gerado na realização de processos pela organização

Enquanto o ABC segue a perspectiva delineada por Michahel Porter²⁶⁵ – segundo a qual o valor é gerado na realização dos processos pela organização, e o custo desses processos

262 Michiharu Sakurai, op. cit. p. 87.

263 Toshiro Hiromoto, op. cit. p. 22.

264 Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, op. cit., p. 80.

265 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit.

pode ser quantificado mediante atribuição de custo às atividades —, o Custo Meta desenvolve o conceito de valor de maneira inversa, uma vez que o produto é concebido em função do preço que o cliente considera adequado, ao que Toshiro Hiromoto²⁶⁶ e Robert Kaplan e Robin Cooper²⁶⁷ denominam contabilidade direcionada pelo mercado. Sob esse enfoque, a contabilidade de custos é utilizada como instrumento que direciona o esforço de estruturação dos processos produtivos.

2. a realização desses processos exige coordenação com outras organizações, em especial, fornecedores e distribuidores, enfatizando a preocupação com a compreensão do ambiente

Fornecedores e distribuidores são considerados pelo ABC a partir das atividades que a organização deve desempenhar para se relacionar com eles, fazendo com que o foco de aná-

lise seja muito restrito à própria organização.²⁶⁸ A solução estaria na escolha de direcionadores de custo apropriados sob um enfoque estratégico, embora existam dificuldades na identificação de uma correspondência óbvia entre as atividades críticas sob o enfoque da cadeia de valores.²⁶⁹

No Custo Meta, fornecedores e distribuidores devem participar das equipes de desenvolvimento/reconcepção de produtos: os comitês.²⁷⁰ Assim, componentes e processos produtivos são concebidos em função das capacidades dessas organizações, enfatizando a integração das operações para o fortalecimento da arquitetura organizacional.²⁷¹ Esse método adota uma postura moderada em relação à contabilidade de custos, por enfatizar que a exploração de sinergias entre as atividades não exige atribuição de custos às mesmas.

3. a compreensão do ambiente requer a adoção de uma perspectiva de longo prazo, para que a or-

266 Toshiro Hiromoto, op. cit. p. 22.

267 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 224.

268 Shahid Ansari, Jan Bell, Thomas Klammer e Carol Lawrence, op. cit., p. 27.

269 Michael Hergert e Deigan Morris, op. cit., p. 181.

270 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 13; Joseph Fisher, op. cit., p. 53.

271 John Kay, *Fundamentos do sucesso empresarial: Como as estratégias de negócios agregam valor*, Rio de Janeiro, Campus, 1996, p. 76.

ganização se posicione e se relacione com o ambiente sem preocupações ou surpresas

O conceito de ciclo de vida é uma técnica utilizada pela contabilidade de custos para permitir a adoção de uma perspectiva de longo prazo, que enfatiza a necessidade da qualidade na concepção do produto e do processo produtivo, ainda na fase de planejamento. Esse estágio do ciclo de vida é o que possibilita os maiores níveis de controle.²⁷²

No ABC, é necessário estimar os custos dos direcionadores de atividades, calculados em função do ciclo de vida estimado do produto/serviço,²⁷³ possibilitando que os desvios em relação ao custo estimado sinalizem a necessidade de reavaliação das atividades desempenhadas pela organização.

No Custo Meta, por sua vez, é calculado em função do ciclo de vida do produto/serviço e serve de balizador para a concepção do produto e do processo produtivo subjacente. A produção somente é iniciada com a veri-

ificação de atingimento do Custo Meta, ou seja, após a definição do produto e das atividades necessárias para produzi-lo, o que enfatiza a noção pró-ativa do Custo Meta, de que atividades que não agregam valor são eliminadas antes mesmo de serem executadas.

4. todos os membros da organização devem compartilhar a compreensão do ambiente, o que enfatiza a construção de relacionamentos de longo prazo e a criação de conhecimento e rotinas organizacionais a fim de se conseguir o intercâmbio fácil e aberto de informações

A internalização da noção de que os membros da organização devem desempenhar somente atividades de valor ao cliente demonstra a superioridade conceitual do ABC frente ao Custo Meta.²⁷⁴ Essa noção possui um aspecto positivo por ser de natureza simples e psicologicamente positiva: a pressão é a de realizar atividades de valor

272 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 38; Biren Prasad, *Concurrent engineering fundamentals*, Vol. 1, *Integrated product and process organization*, New Jersey, Prentice Hall, 1996; Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 224; Charles T. Horngren, George Foster e Srikant M. Datar, op. cit., p. 431.

273 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit. p. 114.

274 Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 25.

(ação positiva), não a de eliminar custos (ação negativa), como no Custo Meta.²⁷⁵

O enfoque adotado nesse método implica em pressões organizacionais, que podem gerar conflitos.²⁷⁶ A pesquisa de Lock e Latham²⁷⁷ sinaliza que a meta de redução de custos deve ser definida, considerando-se a percepção dos empregados quanto aos limites de suas habilidades, ao que Yasuhiro Mondem²⁷⁸ e Robin Cooper e Regine Slamulder²⁷⁹ denominam como factibilidade do Custo Meta. A definição de metas factíveis permite a obtenção de benefícios intangíveis com o Custo Meta: melhoria das comunicações internas e envolvimento com os fornecedores.²⁸⁰

O ABC, por sua vez, sugere a centralização do processo de compilação e processamento dos dados e distribui-

ção da informação resultante, dos níveis superiores da organização aos inferiores,²⁸¹ enquanto o Custo Meta enfatiza a descentralização do processo de produção da informação aos níveis inferiores da hierarquia,²⁸² o que permite criar um ambiente propício ao "aprendizado organizacional".²⁸³

5. o sucesso na realização dos processos é definido pelo cliente, sendo o lucro resultante um prêmio pelo esforço desempenhado pela organização

A ênfase no conceito de lucro como o prêmio resultante do esforço desempenhado pela organização pode ser identificada nos dois métodos.²⁸⁴

O foco no cliente exige que o ABC identifique as atividades e os direcionadores de custos adequados para

275 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using intregated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit. p. 65.

276 S. Mark. Young, op. cit., p. 686; Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 29.

277 Lock e Latham apud Kenneth A. Merchant, op. cit., p. 387.

278 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 12.

279 Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 86.

280 Lisa M. Ellram, op. cit., p. 42.

281 H. Thomas Johnson, "It's time to stop overselling activity-based concepts", op. cit., p. 32.

282 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using intregated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit. p. 59.

283 H. Thomas Johnson, *Relevância recuperada*, op. cit., p. 158.

284 Matsushita apud Mondem, Yasuhiro Monden, op. cit., pp. 158-159.

mensurar a criação de valor ao cliente e enfatiza o delineamento acurado dos objetos de custeio em relação aos recursos organizacionais. Entretanto, essa identificação não é simples. Como alternativa, Robert Kaplan e Anthony Atkinson sugerem a identificação dos segmentos mais atrativos de clientes em função das atividades necessárias para realizar a venda.²⁸⁵

A ênfase da atribuição de custos aos objetos de custeio para identificar o modo como os recursos organizacionais são consumidos posicionam Shahid Ansari e Jan Bell²⁸⁶ e Michiharu Sakurai²⁸⁷ a sugerirem a adoção de outras técnicas como gerência da qualidade total, engenharia de valor ou mesmo do Custo Meta, para melhorar o enfoque ao cliente do ABC.

6. a contabilidade de custos auxilia na compreensão dos processos e na escolha da estratégia a ser adotada pela organização

O ABC segue a concepção estruturada na cadeia de valores, de que o sistema de custos auxilia na compreensão dos processos organizacionais. O Custo Meta adota uma perspectiva

inversa, os processos devem ser concebidos em função da sinalização de existência da meta de redução de custos, o que pode parecer mais óbvio, porém, implica em maiores dificuldades de ordem prática, especialmente pela inefetividade do Custo *Kaizen* em lidar de forma sofisticada com as atividades de suporte à organização, priorizando as primárias. Nesse sentido, Michiharu Sakurai sugere o aperfeiçoamento do *Kaizen* diante dos refinamentos teóricos proporcionados pelo ABC.²⁸⁸

Como instrumento para auxiliar o processo de planejamento estratégico da organização, o ABC apresenta vantagens, especialmente por permitir a quantificação das atividades desempenhadas pela organização e enfatizar aquelas que devam merecer maior atenção nos processos de reengenharia. O Custo Meta prescinde de prévia definição estratégica, especialmente na definição do lucro meta.

7. adotou-se a perspectiva de atividades para a compreensão dos processos, o que permite explorar as sinergias entre as atividades desempenhadas, eliminar as redun-

285 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., pp. 158-159.

286 Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 27.

287 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 111.

288 Idem, p. 226.

dâncias e minimizar a realização de atividades desnecessárias

Segundo Coase,²⁸⁹ a existência de uma organização empresarial justifica-se na medida em que minimiza os custos de transação decorrentes da utilização do mecanismo de mercado, por meio de contratos de longo prazo com fornecedores de materiais e mão-de-obra. A perspectiva de relacionamentos de longo prazo sugere o estabelecimento de relações cooperativas²⁹⁰ para a exploração de sinergias entre as atividades desempenhadas pela organização, bem como a obtenção de economias de escala.²⁹¹

Essa questão reflete a maior contribuição do ABC, em ressaltar a noção de que as atividades são desempenhadas em um esforço conjunto de criação de valor ao cliente.²⁹² Adicionalmente, reflete sua preocupação em custear atividades para avaliar a necessidade de eliminação daquelas que

agregem pouco valor ao cliente. As dificuldades em identificar os direcionadores de custos apropriados, entretanto, geram incertezas quanto à utilidade das informações proporcionadas pelo ABC.²⁹³ Outra desvantagem do ABC decorre de sua orientação temporal relativa (*feedback*): a atividade somente é considerada desnecessária com a ocorrência de desvio entre o custo da atividade estimado e o realizado, ou seja, após ter sido realizada.

O Custo Meta orienta-se da forma sugerida por Edwards Deming,²⁹⁴ estruturando as atividades a serem desempenhadas em função do valor que se deseja criar ao cliente,²⁹⁵ o que exige elevado nível de cooperação com fornecedores e distribuidores para a minimização de atividades que não agregem valor. Cabe notar que o Custo Meta enfatiza a análise de valor das atividades, reconhecendo as subjetividades envolvidas na atribuição de custos às atividades.

289 Coase apud Oliver Williamson e Sidney Winter, *Organization theory: From Chester Barnard to the present and beyond*, Nova York, Oxford, 1995, p. 9.

290 John Kay, *Fundamentos do sucesso empresarial: Como as estratégias de negócios agregam valor*, op. cit., p. 73.

291 Robert Kaplan e Anthony Atkinson, op. cit., p. 462.

292 Shahid Ansari e Jan Bell, op. cit., p. 25.

293 Kip R. Krumwiede e Win G. Jordan, op. cit., p. 4; Jerold L. Zimmerman, op. cit., pp. 526-527.

294 W. Edwards Deming, *Qualidade: A revolução da administração*, Rio de Janeiro, Marques Saraiva, 1990.

295 Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 31.

8. *atividades são realizadas em decorrência de condutores ou direcionadores de custos e podem ser de dois tipos: primárias e de apoio*

O conceito de direcionadores de custo é utilizado pelo ABC com o objetivo de se permitir a identificação de um relacionamento causal entre os recursos consumidos e as atividades desempenhadas pela organização,²⁹⁶ embora não exista consenso sobre os critérios a serem empregados na identificação desses direcionadores. Pesquisas demonstram que o método ABC tende a ser mais complexo, devido à quantidade de direcionadores adotada, resultando em custos implementação mais elevados, sem que isso implique em melhor qualidade da informação obtida.

O Custo Meta, por sua vez, utiliza o custeio por absorção para atribuir os custos aos produtos e identificar as metas de redução de custos, o que minimiza a necessidade de se implementar e de se manter dois sistemas de custeio, uma vez que regulamentações governamentais tornam obrigatória a utilização do sistema de custeio por

absorção para muitas organizações. Deste modo, maximiza os benefícios percebidos com o sistema de custeio por absorção, ao dotar o sistema de custeio da organização com maior simplicidade, por evitar a manutenção de sistemas redundantes, além de enfatizar a noção de praticabilidade da escolha do método de custeio a ser adotado pela organização, do modo preconizado por Scriven.²⁹⁷

9. *atribuindo os custos para as atividades, obtêm-se dois benefícios: o custeio dos produtos e a compreensão da forma como a organização utiliza seus recursos para criar valor ao cliente*

O Custo Meta adota uma perspectiva pró-ativa (*feedforward*), no gerenciamento dos recursos organizacionais, uma vez que auxilia na definição dos componentes e na estruturação do processo produtivo a partir da internalização das oportunidades de mercado,²⁹⁸ das pressões exercidas pelos concorrentes e dos anseios dos clientes nos comitês de desenvolvimento.²⁹⁹ Assim, seu objetivo não é o de apurar o custo

296 James A. Brimson, op. cit., p. 171.

297 Scriven apud Henry M. Levin, op. cit., p. 45.

298 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., p. 224.

299 295 Robin Cooper e Regine Slamulder, "Develop profitable new products with target costing", op. cit., p. 87.

de produção, mas, sim, o de auxiliar a organização a gerenciar estrategicamente os custos.³⁰⁰ Nesse processo, encoraja-se a inovação e a melhoria contínua nos produtos e nos processos produtivos,³⁰¹ motivando os empregados a agir em conformidade com a estratégia da organização,³⁰² o que foi constatado pela pesquisa empírica realizada por Raymond Cheser.³⁰³

Admite-se a imputação de vieses que simplifiquem o sistema de apuração de custos, sob a perspectiva do Custo Meta, para direcionar a atuação dos empregados nos fatores considerados críticos pela estratégia organizacional,³⁰⁴ permitindo-se que os custos sejam calculados e analisados pelos próprios operários.³⁰⁵

O ABC, por sua vez, enfatiza a acurácia no custeio das atividades, o que permite rastrear o custo delas em função dos produtos e clientes.³⁰⁶ Essa

acurácia geraria, em tese, dados precisos que focariam a atenção dos gerentes nos produtos mais lucrativos e nos segmentos de clientes mais vantajosos.³⁰⁷

10. a organização deve estruturar suas atividades de forma mais coordenada e otimizada do que seus concorrentes. Para isso, é necessário estimar o custo das atividades dos concorrentes

A estimação do custo dos concorrentes envolve dificuldades. Dale Brethauer³⁰⁸ demonstra que, utilizando-se de métodos éticos, é possível estimar com razoável grau de acurácia o custo dos concorrentes, porém, de forma simplificada para os seguintes itens: materiais, mão-de-obra, investimentos, depreciação, manutenção, administração e suporte.

300 Michiharu Sakurai, op. cit., p. 111.

301 Lisa M. Ellram, op. cit., p. 42.

302 Toshiro Hiromoto, op. cit., p. 22.

303 Raymond Cheser, op. cit., p. 206.

304 Toshiro Hiromoto, op. cit., p. 23.

305 Robert Kaplan e Robin Cooper, *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, op. cit., pp. 59-60.

306 Idem, pp. 103 e 84.

307 Yasuhiro Monden, op. cit., p. 334; Kenneth A. Merchant e Michael D. Shields, op. cit., p. 79.

308 Dale Brethauer, *The power of strategic costing: A proactive competitive approach for setting future strategic plans*, Nova York, American Management Association, 2000, pp. 13ss.

Assim, na medida em que existem dificuldades na implementação do ABC na própria organização, onde, teoricamente, todos os dados são disponíveis, o custeio da cadeia de valo-

res dos concorrentes, nos moldes sugeridos por Michael Porter e exemplificado por John Shank e Vijay Govindarajan, fica seriamente prejudicado.



CONCLUSÃO

As teorias da decisão, da informação e da mensuração são importantes na estruturação de um sistema de informações, especialmente por caracterizarem a necessidade de que a informação: é um recurso utilizado pela organização para maximizar o uso de outros recursos (materiais, humanos); e deve apresentar atributos de acurácia e exatidão, para ser relevante sob o ponto de vista decisório.

A relevância decisória, além de ser um objetivo a ser alcançado, representa uma restrição à estruturação de um sistema de informação, dentro da qual insere-se a decisão da escolha de um método de atribuição de custos.

A análise custo-benefício é a técnica recomendada para se avaliar a relevância da informação a partir do confronto dos custos envolvidos na implementação e na manutenção do sistema de informação, com seus benefícios.

Na situação em que os benefícios sejam superiores aos custos, conclui-se que a informação apresenta relevância decisória; em situação contrária, abstrai-se que maiores níveis de exatidão na informação gerada não necessariamente resultam em maior acurácia, considerando-se que o aumento da exatidão no sistema implica em maiores custos, decorrentes da observação, coleta, registro e processamento dos dados e distribuição da informação.

Embora seja um conceito simples, a principal dificuldade em sua utilização reside na identificação e quantificação dos benefícios gerados pela informação, em especial, as externalidades geradas, cujos beneficiários não são facilmente reconhecíveis. Nesse sentido, o critério de aplicabilidade na escolha do método de custeio a ser adotado por uma organização, revela-se pertinente nes-

309 Michael Porter, *Vantagem competitiva*, op. cit., p. 60.

310 John K. Shank e Vijay Govindarajan, op. cit., p. 89.

311 Scriven, in Henry M. Levin, op. cit., 1983.

se processo, conforme Scriven.³¹¹

Joel Demski e Gerald Feltham³¹² desenvolveram o enfoque da avaliação da informação, segundo o qual a informação deve ser produzida para facilitar e influenciar decisões, em outras palavras, o sistema de informações deve ser concebido em função da finalidade pretendida com a informação.

A teoria da agência oferece importantes contribuições na resolução do *trade-off* entre a acurácia e a exatidão, especialmente por enfatizar o alinhamento de interesses entre empregados, gerentes e proprietários da organização. Jerold Zimmerman adota essa abordagem destacando que a informação não deve ser usada apenas para proporcionar relevância decisória, mas também para permitir o controle sobre o comportamento organizacional, pois a efetividade das decisões resulta de um ambiente organizacional adequado.

Sob esse referencial, confrontou-se o custeio baseado em atividades e o Custo Meta sob a perspectiva da cadeia de valores e do custeio do ciclo de vida, conceitos enfatizados por autores que defendem a adoção de uma perspectiva estratégica pela contabilidade de custos, analisando-se os aspectos positivos e restritivos desses métodos.

O ABC revela-se adequado para auxiliar no processo de definição da estratégia, enquanto o Custo Meta, para a sua implementação. O ciclo de vida dos produtos produzidos pela organização, entretanto, deve ser considerado na escolha. Produtos com ciclos curtos sugerem a adoção do Custo Meta pela organização, enquanto ciclos longos tendem a tornar a informação proporcionada pelo ABC mais relevante.

Isto se deve à dificuldade na avaliação da acurácia do ABC em organizações cujos processos produtivos apresentem características não-estáveis, devido a dificuldades na representação do mapa econômico da organização, especialmente quanto à definição das atividades a serem custeadas e de seus direcionadores, o que enseja a necessidade de constante atualização do sistema de informações.

O Custo Meta, por sua vez, ao fundamentar-se na prévia definição de quantitativos de preço e quantidade, torna-se factível para produtos de ciclos relativamente curtos, em que o nível de acurácia das estimativas confere maior grau de confiança.

Existem *trade-offs* entre o ABC e o Custo Meta, que devem ser considerados na estruturação do sistema de informações. Se o tempo for um fator

312 Joel S. Demski e Gerald A. Feltham, op. cit.

313 Jerold L. Zimmerman, op. cit., p. 89.

crítico sob o ponto de vista decisório, o Custo Meta revela-se mais adequado por apresentar uma orientação pró-ativa (*feedforward*); sendo a exatidão julgada importante, o ABC possibilita uma atribuição de custos preferível. Finalmente, se o controle sobre o comportamento organizacional for mais relevante que a tomada de decisão, o Custo Meta apresenta mais benefícios.

Ao enfatizarem o conceito de criação de valor na realização dos processos pela organização, os dois métodos de atribuição de custos são convergentes no sentido de se enfatizar o conceito de organização orientada a processos. Essa similaridade levanta uma questão importante que poderia ser analisada em pesquisas futuras: em que

medida a implementação do ABC ou do Custo Meta pode influenciar a organização a adotar uma estrutura orientada a processos, ou essa estrutura seria um pré-requisito para a implementação de um desses métodos.

Conclui-se que na estruturação do sistema de informações em uma organização, o que envolve a escolha de um método de atribuição de custos, é necessário que a finalidade pretendida com o sistema de informações seja previamente definida, de modo a permitir a escolha do método que apresente os atributos convergentes a essa finalidade, para que a informação seja relevante e resulte na maximização do valor proporcionado com o uso dos recursos geridos pela organização.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANSARI, Shahid; BELL, Jan; KLAMMER, Thomas & LAWRENCE, Carol. "Target costing", in *Management accounting: A strategic focus*, Nova York, McGraw-Hill, 1997.
- ANSARI, Shahid; BELL, Jan. "Manufacturing overhead allocation traditional versus activity-based", in *Management Accounting: A strategic focus*, Nova York, McGraw-Hill, 1997.
- ANTHONY, Robert N. *Management accounting*, 4. ed., Illinois, Irwin, 1970.
- ASK, Julie & LASETER, Thimothy M. "Modelagem de custos", *HSM Management*, São Paulo, mar-abr 2000.
- BERLINER, Carlie & BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: Base conceitual CAM-I*, São Paulo, T. A. Queiroz, 1992.
- BOARDMAN, Anthony E.; GREENBERG, David; VINING, Aidan & WEIMER, David. *Cost benefit analysis: Concepts and practice*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1996.
- BRETHAUER, Dale. *The power of strategic costing: A proactive competitive approach for setting future strategic plans*, Nova York, American Management Association, 2000.

- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades*, São Paulo, Atlas, 1996.
- BROMWICH, Michael. "Managerial accounting definition and scope – from a managerial view", *Management Accounting*, set 1988.
- CHESER, Raymond. "The effect of japanese kaizen on employee motivation in US manufacturing", *International Journal of Organizational Analysis*, Bowling Green, jul 1998.
- COASE, Ronald. "The nature of the firm", in Oliver Williamson e Sidney Winter, *Organization theory: From Chester Barnard to the present and beyond*, Nova York, Oxford, 1995.
- COGAN, Samuel. *Activity-based costing: A poderosa estratégia empresarial*, 2. ed., São Paulo, Pioneira, 1994.
- COKINS, Gary. "Activity-based costing", in Irvin N. Gleim, *Cost/managerial accounting*, 6. ed., Gainesville, Gleim, 1998.
- Computer Aided Manufacturing - International, Inc. – CAM-I, Glossary of activity based management, Storage Tech Co, versão 2.0, 1996 (*software*).
- COOPER, Robin. "The rise of activity-based costing – part one: What is an activity-based cost system?", in Robert S. Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.
- . "The rise of activity-based costing – part two: When do I need an activity-based cost system?", in Robert S. Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.
- . "The rise of activity-based costing – part three: How many cost drivers do you need, and how do you select them?", in Robert S. Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.
- . "Implementing an activity-based cost system", in Robert S. Kaplan e Robin Cooper, *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.
- . "Explicating the logic of ABC", *Management Accounting*, Institute of Management Accounting, Londres, nov 1990.
- . "Japanese cost management practices: Probing the 'secrets' to the success of japanese firms", *CMA Magazine*, Hamilton, out 1994.
- . "The changing practice of management accounting", *Management Accounting*, Montvale, mar 1996.
- . "Look out, management accountants", *Management Accounting*, Montvale, jun 1996.
- . "Squeeze play", *Journal of Accountancy*, Nova York, jan 1997.

- COOPER, Robin & CHEW, W. Bruce. "Control tomorrow's costs through today's designs", *Harvard Business Review*, Bostons, jan-fev 1996.
- COOPER, Robin & SLAMULDER, Regine. "Cost management beyond the boundaries of the firm", *Management Accounting*, Montvale, mar 1998.
- . "Develop profitable new products with target costing", *Sloan Management Review*, Cambridge, verão 1999.
- DEMING, W. Edwards. *Qualidade: A revolução da administração*, Rio de Janeiro, Marques Saraiva, 1990.
- DEMSKI, Joel S. & FELTHAM, Gerald A. *Cost determination: A conceptual approach*, Ames, The Iowa State University Press, 1976.
- DEO, Balbinder S. & STRONG, Doug. "Cost: The ultimate measure of productivity", *Industrial Management*, Norcross, mai-jun 2000.
- ELLRAM, Lisa M. "Purchasing and supply management's participation in the target costing process", *The Journal of Supply Chain Management*, primavera 2000.
- Financial Accounting Standards Board – Fasb, *Statements of financial accounting concepts*, 1998-1999 ed, Nova York, John Wiley & Sons, 1998, p. 45.
- FISHER, Joseph. "Implementing target costing", *Journal of Cost Management*, Boston, verão 1995.
- FOSTER, George; MILLER, J. & SWENSON, D. "Activity-based management consortium study. Consortium of advanced management – international (CAM-I)", 1995.
- GARNER, Paul S. *Evolution of cost accounting to 1925*, Montgomery, University of Alabama, 1954. Disponível em: <<http://weatherhead.cwru.edu/accounting/old/pub/garner/scroll/chapters/chap2.htm>>. Acesso em: 03 mai 2001.
- GLAUTIER, M. W. E. & UNDERDOWN, B. *Teoria e prática de contabilidade e gestão*, Porto, Rés, 1978.
- HENDERSON, Bruce D. "As origens da estratégia", in Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1998.
- HENDRIKSEN, Eldon & VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1999.
- HERGERT, Michael & MORRIS, Deigan. "Accounting data for value chain analysis" *Strategic Management Journal*, John Wiley & Sons, Vol. 10, 1989.
- HIROMOTO, Toshiro. "Another hidden edge – Japanese management accounting", *Harvard Business Review*, Boston, jul-ago 1988.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George & DATAR, Srikant. *Cost accounting: A managerial emphasis*, 10. ed., Upper Saddle River, Prentice Hall, 2000.

- Institute of Management Accountants – IMA, *Statement on management accounting n° 4T: practices and techniques: implementing activity-based costing*, Institute of Management Accountants, set 1993.
- JOHNSON, H. Thomas. *Relevância recuperada*, São Paulo, Pioneira, 1994.
- . “It’s time to stop overselling activity-based concepts”, *Management Accounting*, Montvale, set 1992.
- JOHNSON, H. Thomas. & KAPLAN, Robert. *Contabilidade gerencial*, Rio de Janeiro, Campus, 1993.
- KAM, VERNON. *Accounting theory*, 2. ed., Nova York, John Wiley & Sons, 1990.
- KAPLAN, Robert S. “In defense of activity-based cost management”, *Management Accounting*, Montvale, nov 1992.
- KAPLAN, Robert S. & ATKINSON, Anthony. *Advanced management accounting*, 3. ed., Upper Saddle River, Prentice Hall, 1998.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *The design of cost management systems: Text, cases and readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1991.
- . *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Boston, Harvard Business School Press, 1997.
- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A estratégia em ação: Balance scorecard*, 5. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1997.
- KAY, John. *Fundamentos do sucesso empresarial: Como as estratégias de negócios agregam valor*, Rio de Janeiro, Campus, 1996.
- . *The business of economics*, Nova York, Oxford University Press, 1996.
- KRUMWIEDE, Kip R. & JORDAN, Win G. “Fewer companies believe ABC is necessary, new survey finds”, *Cost Management Update*, Institute of Management Accountants, n. 81, jan 1998.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos: Contém custeio ABC*, São Paulo, Atlas, 1997.
- LEVIN, Henry M. *Cost-effectiveness: A primer (new perspectives in evaluation series)*, Bervelly Hills, Sage Publications, 1983.
- MACINTOSH, Norman B. “Management accounting’s dark side”, *CA Magazine*, Toronto, set 1994.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 1998.
- MERCHANT, Kenneth A. *Modern management control systems: Text & cases*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 1997.
- MERCHANT, Kenneth A. & SHIELDS, Michael D. “When and why to measure costs less accurately to improve decision making”, *Accounting Horizons*, Sarasota, jun 1993.

- MILLER, Jeffrey G. & VOLLMANN, Thomas E. "The hidden factory", *Harvard Business Review*, Boston, set-out 1985.
- MINTZBERG, Henry & VAN HEYDEN, Ludo. *Organigraphs: Drawing how companies really work*, Boston, Harvard Business Review, set-out 1999.
- MONDEN, Yasuhiro. *Cost reduction systems: Target costing and kaizen costing*, Portland, Productivity Press, 1995.
- MONDEN, Yasuhiro & SAKURAI, Michiharu. *Japanese management accounting: A world class approach to profit management*, Cambridge, Productivity Press, 1989.
- MONTGOMERY, Cynthia A. & PORTER, Michael (orgs). *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1998.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*, São Paulo, Atlas, 1993.
- . *ABC: Custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1994.
- OHMAE, Kenichi. "Voltando à estratégia", Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1998.
- OSTRENGA, Michael R.; OZAN, Terrence; MCLHATTAN, Robert D. & HARWOOD, Marcus D. *Guia da Ernst&Young para gestão total de custos*, 3. ed., Rio de Janeiro, Record, 1997.
- PIPER, J. A. & WALLEY, P. "ABC relevance not found", *Management Accounting*, Institute of Management Accounting, Londres, mar 1991.
- PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*, 7. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1991.
- . *Vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1991.
- PRASAD, Biren. *Concurrent engineering fundamentals*, Vol. 1, *Integrated product and process organization*, New Jersey, Prentice Hall, 1996.
- ROBLES JR., Antonio. *Custos da qualidade: Uma estratégia para a competição global*, São Paulo, Atlas, 1996.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*, São Paulo, Atlas, 1997.
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1995.
- SHANK, John K. & FISHER, Joseph. "Case study: Target costing as a strategic tool", *Sloan Management Review*, Cambridge, outono 1999.
- THOMAS, Arthur L. "Useful arbitrary allocations", *The Accounting Review*, jul 1971.
- THOMPSON, John L. *Strategic management: Awareness and change*, 2. ed., Londres, Chapman & Hall, 1993.
- WACK, Pierre. " Cenários: Águas desconhecidas à frente", in Cynthia A. Montgomery e Michael Porter (orgs), *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*, 3. ed., Rio de Janeiro, Campus, 1998.

- WALKER, Mike. "Attributes or activities?", *Looking to ABCII*, Australian CPA, Melbourne, out 1998.
- WILLIAMSON, Oliver & WINTER, Sidney. *Organization theory: From Chester Barnard to the present and beyond*, Nova York, Oxford, 1995.
- YOUNG, S. Mark. "A framework for successful adoption and performance of Japan", *The Academy Management Review*, Mississippi, out 1992.
- ZIMMERMAN, Jerold L. *Accounting for decision making and control*, 2. ed., Boston, McGraw-Hill, 1997.

