

A INTEGRAÇÃO DO SISTEMA ABC E CUSTO-META COMO VANTAGEM COMPETITIVA NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

António Carlos Vaz Lopes

Emílio Araújo Menezes

Resumo:

A competição acirrada que as empresas de todos os setores estão vivenciando nos últimos anos devido a globalização da economia, dos avanços tecnológicos da diversificação dos produtos para tender consumidores mais exigentes tem levado os gestores a repensar nos seus processos, produtos e forma de gestão. Uma das áreas de gestão que tem passado por profundas alterações são os sistemas de custos devido as severas críticas que tem recebidos por não desempenhar adequadamente suas funções, principalmente a de gerar informações para tomada de decisões. Nesse sentido tem surgido vários métodos de custeio como Custeio Baseado por Atividades (ABC) Sistema de Gestão Econômica (GECON) Target Cost (Custo-meta) Teoria das Restrições (TOC) entre outros como forma de melhor atender as necessidades dos usuários. Nesse trabalho procuramos mostrar a integração dos dois métodos que ganharam maior aceitação no meio gerencial na gestão estratégica de custos; o custeio-meta e o custeio baseado por atividades como elemento gerador de vantagem competitiva das organizações modernas.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

**A INTEGRAÇÃO DO SISTEMA ABC E CUSTO-META COMO VANTAGEM
COMPETITIVA NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO**

Antônio Carlos Vaz Lopes Mestrando em Engenharia de Produção

Emílio Araújo Menezes Dr

EPS UFSC Universidade Federal de Santa Catarina e FINAV

Campus Universitário-Trindade C.P 476 CEP 80110-970

Florianópolis –SC Brasil Mestrando

antoniovazlopes@hotmail.com

Gestão Estratégica de Custos

A INTEGRAÇÃO DO SISTEMA ABC E CUSTO-META COMO VANTAGEM COMPETITIVA NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

Gestão Estratégica de Custos

Resumo

A competição acirrada que as empresas de todos os setores estão vivenciando nos últimos anos devido a globalização da economia, dos avanços tecnológicos da diversificação dos produtos para tender consumidores mais exigentes tem levado os gestores a repensar nos seus processos, produtos e forma de gestão. Uma das áreas de gestão que tem passado por profundas alterações são os sistemas de custos devido as severas críticas que tem recebidos por não desempenhar adequadamente suas funções, principalmente a de gerar informações para tomada de decisões.

Nesse sentido tem surgido vários métodos de custeio como Custeio Baseado por Atividades (ABC) Sistema de Gestão Econômica (GECON) *Target Cost* (Custo-meta) Teoria das Restrições (TOC) entre outros como forma de melhor atender as necessidades dos usuários. Nesse trabalho procuramos mostrar a integração dos dois métodos que ganharam maior aceitação no meio gerencial na gestão estratégica de custos; o custeio-meta e o custeio baseado por atividades como elemento gerador de vantagem competitiva das organizações modernas.

Introdução

O ambiente econômico, social, político, tecnológico, ambiental em que as empresas estão inseridas está passando por profundas transformações nos últimos anos causadas principalmente pela globalização dos mercados e aumento da competitividade entre as empresas. Essas mudanças exigem das empresas a reestruturação do seu ambiente de manufatura (processos e produtos) no intuito de obter produtos com qualidade, confiabilidade custos e diferenciação elementos necessários para manter-se no mercado competitivo.

Nesse novo contexto, as informações sobre o custo dos bens e serviços tornaram-se ainda mais importante e passou a ser considerado por autores como PORTER como um das três estratégias para obter vantagem competitiva e sobreviver no mundo competitivo e globalizado. A contabilidade o maior responsável pela geração dessas informações começou a ser questionada e criticada visto que, em muitos casos já não forneciam informações confiáveis levando a decisões equivocadas

Segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1995) "A maior parte das companhias parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo atual... os métodos que eles usam para alocar os custos são desesperadamente obsoletos".

Com intuito de fornecer os gestores informações precisas sobre os custos, surgiram novos sistemas de custeio denominada gestão estratégica de custo como Custeio Meta, (*target cost*) Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Atividades (ABM) Sistema de Gestão Econômica, (GECON) Teoria das Restrições (TOC) entre outros visando suprir as distorções causadas pelos chamados métodos tradicionais de custo.

Apesar dos grandes avanços gerados esses sistemas como qualquer um por si só não atende a todas as informações sobre o custo que o gestor deseja, devido as suas desvantagens.

Devido as razões apontadas torna-se bastante difícil a sobrevivência da empresa que determinam o preço com base nos custos ou utilizar critérios arbitrários de rateios para a distribuição nos custos quando a empresa produz vários produtos.

Assim sendo, esse trabalho busca, mostrar a integração de duas formas de mensuração de custos considerados por muitos como os sistemas de custeio mais adequado nesse novo ambiente competitivo custeio meta e o custeio ABC, como forma da empresa obter informações estratégicas sobre o custo., e com isso obter vantagem competitiva.

Custo Meta Breve Histórico

Com a automação industrial ocorrida nos anos 60, as empresas Japonesas experimentaram um grande crescimento econômico conquistando novos mercados através da produção em massa de produtos padronizados a um custo baixo, ganhando assim com a economia de escala, sob o lema de buscar a máxima eficiência dos recursos limitados e ao mesmo tempo fornecer produtos com qualidade.

Nessa época, o gerenciamento dos custos era centrado nos processos produtivos, pois é nessa fase que concentravam a maioria dos custos (mão de obra, e os materiais diretos), negligenciando as atividades de planejamento e desenho na gestão dos custos. Os sistemas de custeio padrão e o sistema de custeio variável forneciam informações bastante relevantes para controle e tomada de decisões do tipo a quantidade a ser produzida, mix de produtos, rentabilidade, ociosidade e principalmente a fixação do preço.

Na década de 70, com a crise do petróleo a economia japonesa teve um crescimento econômico lento. Esse fato alertou os administradores para os problemas da produção em grande escala, que já não satisfaziam as necessidades dos seus clientes, cuja demanda era *para os* produtos diversificados, de alta qualidade e a preço baixo, e com o ciclo de vida bastante pequeno. Em razão desses fatores os administradores perceberam que a utilização eficiente dos insumos com produtos de pequeno lote e grande variedade em vez de produção de grande escala seria a melhor estratégia, para manter as empresas competitivas.

Como resposta algumas montadoras implantaram o custo-meta, como instrumento de gestão de custo. "Muitas indústrias montadoras, por exemplo introduziram o custo-meta: em vez de produção em massa, voltaram-se para produção de baixo volume de variados produtos. Em lugar de economia de escala, a economia por objetivos desempenhou um importante papel. (Sakurai 1995)

Posteriormente, esse método de custeio foi adaptado e utilizado em outras empresas de produção de software e em outras indústrias com processo contínuo e repetitivos.

A partir dos anos 80, o custo-meta ligou-se fortemente à estratégia empresarial e passou a ser considerado um instrumento de gerenciamento estratégico de custos para alcançar a meta de lucro objetivada no planejamento empresarial.

Nos anos 90, com o aumento da competitividade entre as empresas de vários países principalmente as empresas orientais, os consumidores passaram a definir os preços que estão disposto a pagar, então as empresas começaram a alterar a forma de administrar a relação custo-preço, o custo meta passou a ser utilizada em outros países Alemanha 1993 e posteriormente nos Estados Unidos Canada e outros países em 1994.

De acordo com ATKINSON (2000), “Nos Estados Unidos, o custeio-meta está ganhando notoriedade como método gerencial. No entanto, ele não é apenas um método de controle de custo, mas uma abordagem abrangente da gestão de custo e de lucro. Empresas como a Boeing, Eastman Kodak, Texas Instruments e Chrysler têm adotado custeio-meta em partes dos seus negócios”.

Além dessas empresas o custeio-meta é aplicado também na Mercedes Toyota, Panasonic, Sharp, Compaq, Toshiba entre outros.

Entre os vários fatores que contribuíram para a implantação desse sistema, dois foram preponderantes; a redução do ciclo de vida dos produtos, a automação dos processos com a introdução de novas tecnologias.

Redução do ciclo de vida dos produtos

Com o aumento da competição entre as empresas os consumidores passaram a exigir produtos diferenciados (novos e “melhores”), com qualidade e a preços que atendem as suas expectativas.

Nesse novo paradigma, as empresas precisam constantemente inovar os seus processos e produtos com intuito de satisfazer a demanda dos seus clientes, em consequência dessa diversificação o ciclo de vida dos produtos reduziram drasticamente.

Conforme PINE (1997) As empresas tem descartado o velho paradigma da produção, cujo enfoque se tornava eficiente devido à estabilidade e ao controle. Mas seus mundos há muito não são mais estáveis, não podem ser controlados, e, portanto suas operações não podem manter a eficiência do método antigo.

A diminuição no ciclo de vida dos produtos, fez aumentar a importância do gerenciamento dos custos na fase pré-operacional de planejamento e desenho, fase onde são determinados a maioria dos custos.

Automação de Processo

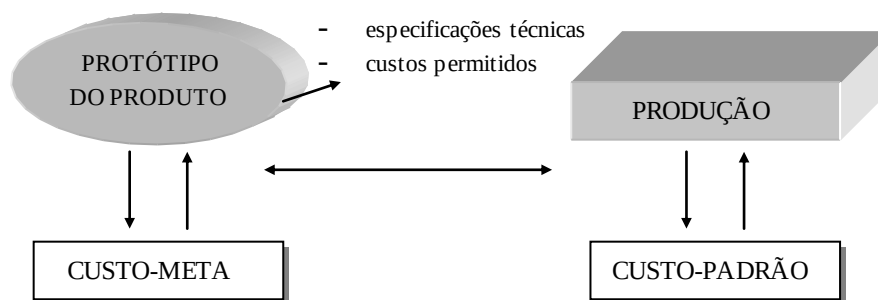
A automação dos processos ocorrida nos finais na década de 70, com a utilização de ferramentas como: Sistemas Industriais Flexíveis (FMS), Projeto Auxiliado por Computador, (CAD) Produção Auxiliado por Computador (CAM), Engenharia Auxiliado por Computador (CAE) mudou muito a estrutura dos custos reduzindo os custos diretos principalmente a de mão-de-obra direta em detrimento dos custos indiretos.

Para CHING (1995) O custo de mão-de-obra direta diminuiu drasticamente e deve estar a redor 15%. Em direção oposta, os custos indiretos incluindo (*overhead*), incluindo aí, os custos de tecnologia (automação da fábrica e do escritório), tem crescido”

Nesse ambiente os esforços para redução dos custos na fase produtiva geravam poucos benefícios, pelo fato da maioria dos custos serem definidos na fase de desenho.

Essas mudanças fez aumentar as necessidades de gerenciamento dos custos na fase de planejamento e desenho, e com isso passaram a utilizar o custo-meta em substituição do custo-padrão cujo enfoque reside na fase produtiva no controle dos custos.

CARASTAN 1999 apresenta a figura abaixo ilustrando:



Fases do uso do Custo Meta e Custo Padrão (Fonte Carastan 1999)

Custo-Meta

Custeio Meta é uma ferramenta de gerenciamento estratégico de custo orientado ao mercado que busca reduzir o custo total dos produtos durante todas as fases do seu ciclo de vida, com grande ênfase na fase de planejamento do produto, especialmente na atividade de desenho onde são definidos a maioria dos custos.

Esse método de custeio ao contrário dos métodos tradicionais voltados a engenharia que utilizam o custo como base para a determinação do preço de venda, ele parte do preço que o cliente esteja disposto a pagar pelo produto ou serviço, deduzindo o lucro pretendido para determinar o custo. Na opinião de SHANK (2000) A idéia principal é começar a entender o que o cliente dá valor e percorrer o processo daí para traz.

Algebricamente o Custo Meta = Preço Baseado no Mercado - Lucro Meta.

Antes de continuar o trabalho cabe definir alguns conceitos associados ao custo meta que serão utilizados nesse trabalho.

Preço meta é a estimativa do preço do produto ou serviço que o cliente potencial está disposto a pagar. Segundo HORNEGREN et al 2000. “Essa estimativa baseia-se na percepção do valor aceito pelo cliente e das respostas aos concorrentes”.

Lucro operacional-meta por unidade ó lucro operacional que a empresa deseja obter com a venda do produto ou serviço.

Custo Unitário-meta é a estimativa dos custos unitário dos produtos ao longo prazo que quando vendido pelo preço meta permite a empresa a atingir o lucro-meta.

A empresa deve melhorar os seu processos produtivos e produtos para atingir os custo meta, que deve incluir todos os custos fixos e variáveis, haja visto que a longo prazo todos os custos são fixos.

Para HORNEGREN et al 2000 o desenvolvimento de metas de preço e de custo obedece às quatro etapas:

Etapas 1: Desenvolvimento de um produto que atenda às necessidades dos potenciais compradores.

Etapas 2 Escolha do preço meta, baseada no valor aceito pelo consumidor e nos preços dos concorrentes, e no lucro operacional-meta na realidade.

Etapas 3 Calculo dos custo-meta unitário, subtraindo a meta lucro operacional-meta por unidade.

Etapas 4 Realização de uma engenharia de valor, para atingir o custo meta

O destaque desse método é o seu comportamento proativo em relação aos custos. Ao invés de analisar quanto irá custar um determinado produto, analisa quanto deverá custar o produto mantendo a qualidade, funcionalidade e confiabilidade desejadas pelos

clientes e ao mesmo tempo garantir o lucro planejado, elemento necessário para a sobrevivência de qualquer empresa. Os produtos só começam a ser elaborados quando o custo-meta for atingido. Dessa forma reduz a possibilidade da empresa lançar um produto cujo preço não seja suficiente para cobrir os gastos.

Essa metodologia trata o custo como um elemento do processo de desenvolvimento do produto e não como uma solução, diferentemente dos métodos tradicionais como observa no quadro seguinte, laborado por ROCHA (1999).

Custeio-Alvo	Visão Tradicional
Planejamento de custos conduzidos pela visão do mercado;	Planejamento de custos desligado da visão do mercado;
Esforços de redução de custos: projetos do produto e do processo;	Esforços de redução de custos: desperdício de materiais e outras ineficiências;
Redução de custos orientados por “inputs” dos clientes;	Redução de custos não voltada para os clientes;
Equipes Multifuncionais gerenciam os custos;	Contador monitora os custos;
Fornecedores são envolvidos no conceito do produto;	Fornecedores envolvidos após o produto ter sido projetado;
Objetiva minimizar o custo de propriedade;	Objetiva minimizar o preço pago pelo cliente;
Envolve a Cadeia de Valor no planejamento.	Pouco ou nenhum envolvimento da Cadeia de valor nos esforços de redução.

Fonte Rocha (1999)

O custo meta é uma metodologia que depende muito da conscientização das pessoas envolvidas, por isso para atingir o custo meta todos os participantes da cadeia de valor, pesquisa e desenvolvimento, design, engenharia produção, marketing custo distribuição, atendimento de clientes deverão trabalhar interligados buscando atingir o custo-alvo definido antes do início da produção.

Observa-se que esse sistema do custeio ao contrário do custeio padrão onde a gestão dos custos concentra no processo produtivo, o gerenciamento e redução dos custos que ocorrem em toda a cadeia de valor com grande ênfase na fase inicial do projeto (concepção e projeto), onde são definidos as características do produto e os processos de fabricação.

Segundo SAKURAI (1997) O custeamento-meta é um instrumento que não se limita a reduzir os custos fabris, mas que atua nas fases de planejamento, desenho e durante todo o ciclo produtivo.

A ênfase na fase de projeto justifica pelo fato de determinar a maioria dos custos dos produtos Segundo COGAN (1999) Alias, é somente nessa fase que justifica sua aplicação. Quase quatro quintos de todos os custos são determinados nessa fase

Objetivos do Custeio Meta

O custo meta tem como principal objetivo a redução do custo em todo o ciclo do produto (engenharia, marketing, produção etc.) porém, mantendo a alta qualidade do produto.

Além disso, o custo meta é utilizado para planejamento do lucro à longo prazo, através da interação de informações confiáveis dos diversos setores.

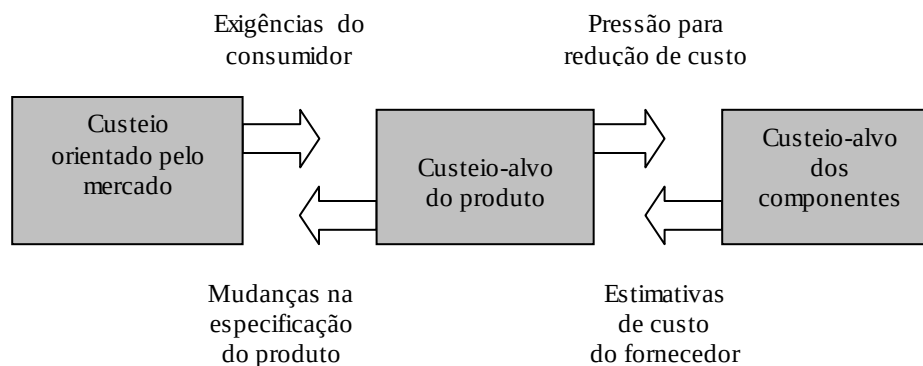
Sem uma visão para frente quanto ao posicionamento da lucratividade de longo prazo, o gerenciamento pode exercer pressão para baixar custos de forma não realista, em função da pressão exercida para atingir o lucro no curto prazo (Cogan 1999)

Enfim, esse sistema de custeio pode ser utilizado para diversos fins gerenciais, dependendo do enfoque que a empresa pretende como: conhecimento e redução dos custos, e cálculo do lucro-meta, comprometimento para a melhoria contínua, planejamento do retorno sobre as vendas (*ROS Return of Sales*) em substituição ao ROI (*Return on investment*). Na opinião de Sakurai Uma das razões para o uso é a facilidade do cálculo do ROS para cada produto. Contudo, e mais importante, o uso do ROS é estrategicamente superior a do ROI.

Procedimentos do Custo Meta

O custeio meta como foi dito anteriormente visa reduzir os custos em todas as fases do produto com grande ênfase na fase de planejamento e divide-se em três elementos, conforme a figura do COOPER.(2000)

Os três elementos-chave do processo de custeio-alvo



Custo Orientado pelo Mercado

Partindo da premissa, que os preços são fixados pelo mercado salvo em alguns casos como cartel, monopólio etc., o custeio-meta inicia-se com a fixação do preço, voltada para o mercado e considerando aos anseios dos consumidores. Para isso, utiliza informações precisas sobre as necessidades dos consumidores, do preço que estão dispostos a pagar de acordo com o valor percebido para cada função do produto, análise dos concorrentes e ainda as vendas históricas a fim de estabelecer o preço de venda mais realista possível.

O outro fator importante a ser definido é a margem do lucro desejado, que é o valor mínimo necessário que estimula o empreendedor a continuar a investir no negócio. Ela pode ser determinada a partir da porcentagem de vendas, ou o retorno sobre o investimento. A margem de lucro pode ser definida para um único produto ou para uma linha de produto, que pode ser aumentado ou diminuído por produto separadamente.

Após essas definições é calculado o custo admissível definido como o custo máximo permitido pela empresa para a fabricação do determinado produto, sem levar em conta as possibilidades de redução dos custos pelos projetistas ou fornecedores.

Quando o custo admissível de um produto é considerado inatingível, a empresa precisa definir um custo mais alto no processo de custeio alvo (Cooper & Slagmulder).

Custeio Meta do Produto

O segundo elemento do processo consiste no cálculo do custeio alvo do produto, buscando atingir, o custo admissível e também satisfação dos clientes quanto a qualidade e funcionalidade.

Nessa fase há um intenso trabalho dos projetistas e dos fornecedores para a redução dos custos para que os custos estimados iguale aos custos admissíveis. Todos os participantes devem comprometer com o custo meta do produto e tratar como elemento necessário para empresa atingir os seus objetivos e manter competitivo no mercado.

Análise de valor (VE), projeto de fabricação e montagem (QFD), distribuição de função de qualidade (DFMA), custeio baseado em atividades ABC são algumas técnicas utilizadas para a redução dos custos.

Custeio Meta dos Componentes

A empresa após estabelecer o custo alvo do produto buscará atingir o custo-meta dos diversos componentes, nesse momento a empresa realiza parceria com os fornecedores no sentido reduzir os custos dos componentes.

Para ATKINSON (2000) “Os fornecedores desempenham um papel crítico em fazer o custo-meta funcionar. Fabricantes com poder de mercado, como Toyota e Nissan decidem que existe a necessidade de reduzir o custo de componentes específicos, pressionarão os fornecedores para encontrarem formas de reduzir os custos.” O papel do fornecedor é proporcional a quantidade de peças que a empresa compra de terceiros. O custo-meta dos componentes ainda será dividido em custo-meta das suas principais funções, quanto mais detalhado for o custo maior são as probabilidades de identificação dos custos e consequentemente maior será a possibilidade de reduzir o custo e atingir ao custo-alvo.

Uma boa gestão dos fornecedores, é de suma importância para atingir o custo-alvo dos componentes, e para isso a empresa deve lhe incentivar para a redução dos custos.

Custo como Vantagem Competitiva para Organização

A disputa travada entre as organizações para obtenção dos recursos, e oferecer aos clientes produtos com qualidade e preço que eles estão dispostos a pagar, está levando as empresas a adotarem estratégias para obtenção de vantagem competitiva.

De acordo com ROCHA (1999) a expressão vantagem competitiva designa a situação ou o estado das empresas que conseguem obter recursos em melhores condições de preço, qualidade, quantidade e prazos (entre outras vantagens) que as dos concorrentes.

Na opinião de PORTER existem três estratégias genéricas que empresa pode utilizar para obter vantagem competitiva: liderança de custo, (preço mais baixos aos clientes), estratégia de diferenciação (diferenciando o produto criando algo exclusivo e que o cliente dá realmente o valor) e a estratégia de enfoque, (encontrar um nicho de mercado, no qual seja possível competir favoravelmente.)

A liderança de custo sempre foi uma das estratégias utilizadas pelas empresas, para obtenção da vantagem competitiva. Durante muito tempo o gerenciamento de custo concentrou-se no processo produtivo e o custo foi utilizado como base para fixação do preço de venda. O custo-padrão era o principal instrumento de controle e gerenciamento dos custos.

Segundo PORTER "Estudos de custos costumam concentrar-se nos custos de fabricação, negligenciando o impacto de outras atividades, como marketing, serviço e infraestrutura sobre a posição dos custos relativos. Além disso, o custo de atividades industriais é analisado em seqüência, sem reconhecer os elos entre atividades que podem afetar os custos".

Mas nesse novo paradigma onde as empresas estão competindo entre si para conquistar a preferência dos clientes e dos seus consumidores, em que o preço é determinado pelo mercado, salvo em alguns casos como monopólio, cartel a gestão estratégica de custo que engloba todas as fases do ciclo do produto passa a ser o elemento importante para a obtenção da vantagem competitiva, garantindo a continuidade das suas atividades. (para obtenção do lucro). Segundo Drucker o preço conduz aos custos em oposição ao conceito anterior do custo levar aos preços.

Em respostas as empresas têm utilizado amplamente o custeio meta para a gestão do custo em substituição do custo padrão, por ser um método voltado ao mercado e por considerar todas as fases do produto. Esse custo desejado precisa ser alcançado para que a empresa atinge o lucro desejado. Enfim esse sistema de custeio possui um potencial de informações que ajudam a tomada de decisões de forma rápida e acurada em todos os níveis organizacionais operacional tático e estratégico.

Custeio Baseado em Atividades

A utilização de tecnologia avançada nos processos produtivos e a globalização dos mercados alteraram profundamente a estrutura dos custos e das receitas das empresas, diminuindo sensivelmente os custos diretos e em contrapartida os custos indiretos, aumentaram de forma exponencial. Por outro lado as empresas passaram a produzir maior diversidade de produtos na mesma planta industrial para atender as necessidades dos seus consumidores.

Nesse novo ambiente as informações geradas pelos sistemas de custos tradicionais cujo alocação dos custos indiretos baseia-se no volume, projetados para empresas com

produtos padronizados e em grande escala passaram a não atender as necessidades informacionais dos gestores em muitos casos.

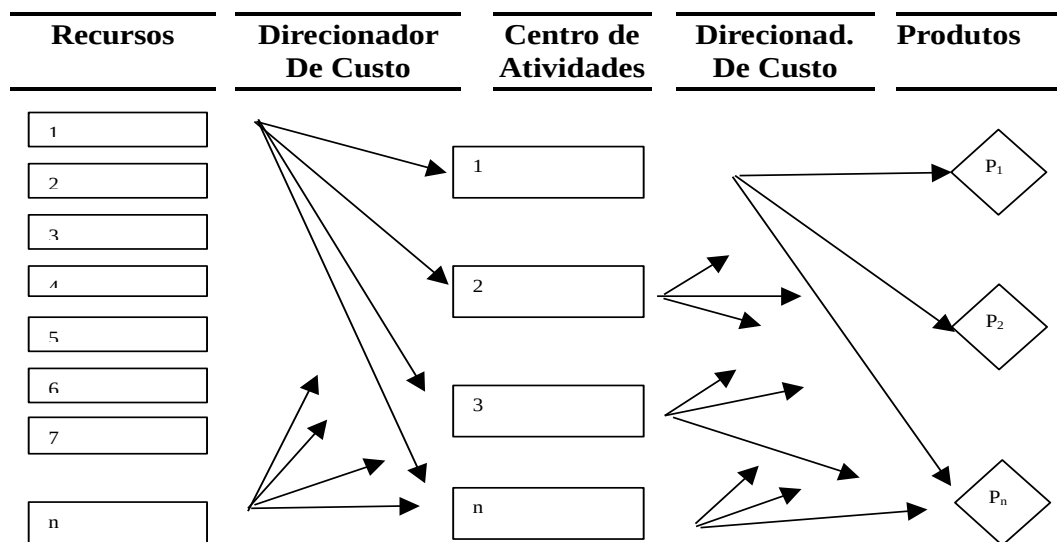
Com intuito, de oferecer os gestores informações precisas atualizadas e pré-formatas sobre os custos que auxiliem nas tomadas de decisões corretas, nos diversos níveis organizacionais, surgiram novos sistemas de informações e gerenciamento de custo, como Teoria das Restrições (TOC) Gestão Econômica (GECON), Custeio Meta, Custeio Baseado em atividades ABC etc entre eles o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é o que tem sido mais utilizado para um gerenciamento estratégico de custos, por responder melhor as necessidades dos gestores

Segundo BERLINER e BRIMSON o sistema ABC surgiu da pesquisa realizada pelo grupo CAM-I, Computer Aided Manufacturing International Inc em 1986 mediante um consorcio de organizações industriais progressista, empresas de consultoria contábil, agencias governamentais e universidades para definir o gerenciamento de custos no novo ambiente de produção.

O ABC parte da premissa que as atividades da empresa devem ser o objeto de registro, análise e controle, pois são elas é que consomem os recursos e os objetos de custos (produtos ou serviços) consomem as atividades, inclusive aquelas que incidem fora do ambiente produtivo, permitindo assim a mensuração e avaliação de todos os custos incorridos para satisfação das necessidades dos clientes na demanda dos produtos e serviços. Utilizando essa metodologia os custos indiretos de fabricação chegam aos produtos e serviços com maior precisão.

Para BRIMSON (1996) As atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos. Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega o seu tempo e recursos para alcançar os seus objetivos... a função principal de uma atividade é converter recursos (material mão-de-obra e tecnologia) em produção (produtos e serviços).

O custeio baseado por atividades permite uma melhor visualização dos custos e os fatores que contribuem para a sua formação estabelecendo uma relação concreta entre os custos indiretos e os objetos de custos, reduzindo assim as distorções provocadas pelos rateios arbitrários utilizados nos sistemas tradicionais.



Como pode ser visto na figura o custeio baseado em atividades ocorre em duas fases. Na primeira fase são determinados os custos das atividades, para isso as atividades devem ser agrupadas alocando os recursos utilizados para elaboração dos produtos aos centros de atividades. Na segunda fase os custos das atividades serão transferidos aos objetos de custos.

Para a alocação dos recursos as atividades utilizam-se o direcionador de custos de recursos e utiliza o direcionador de custos das atividades para distribuir as atividades ao objeto de custo

Segundo BOISVERT (1999) Essa passagem pelas atividades para aproximar os recursos de seus respectivos objetos de custo permite identificar as relações causais entre os recursos, as atividades e os objetos de custo, o que não é possível pelo modelo tradicional, mesmo quando utiliza os centros de custo. Essa importante particularidade situa-se na origem de todas as vantagens que apresenta a contabilidade de custos.

Além da utilização de várias bases de dados para alocação dos custos indiretos, cada um relacionado com uma atividade específica o custeio ABC apresenta um outro grande avanço que é a organização das atividades de produção em quatro níveis hierárquicos que eles se relacionam diferentemente do sistema tradicional que usa apenas o nível unitário.

Kaplan (1998) apresenta as seguintes hierarquias de atividades:

- *Atividade no nível unitário* aquelas realizadas cada vez que uma unidade é produzida.
- *Atividade no nível de lote ou conjunto de produto* realizado cada vez que um lote de produtos é fabricado.
- *Atividade à nível do produto* realizadas quando for necessário dar cada a produção de cada lote.
- *Atividade de apoio e instalação ou facilitadoras* que apenas auxiliem um processo geral de manufatura.

Essa hierarquização busca mostrar aos gestores de forma estruturada a relação entre as atividades e os recursos que elas consomem.

Kaplan e Cooper ainda acrescentam que a hierarquia de custos ABC, aplicável a despesas relativas a produção, marketing, pesquisas e desenvolvimento permite que todas as despesas organizacionais sejam mapeadas em um nível hierárquicas e organizacional específico, no qual é possível estabelecer causa e efeito.

O sistema ABC ao considerar as atividades como base de administração de custos proporciona informações relevantes para a gestão estratégica de custo como: a) identificação das atividades que não agregam valor aos produtos, b) conhecimento da quantidade de recursos consumidos por cada produto durante o seu processo de elaboração, c) melhoria continua d) avaliação e mensuração das atividades que ocorrem fora do sistema produtivo e) a análise das atividades fornecem informações que podem ser fundamentais para a revisão e o aperfeiçoamento dos processos, visto que, o processo é um conjunto de atividades encadeadas e exercidas através de vários departamentos, então a melhoria das atividades provoca a melhoria dos processos.

Os aspetos apontados contribuem para que os gestores tomam as decisões com base em informações confiáveis e oportunas, sobre as atividades e produtos aspecto fundamental para sobrevivência das organizações nesse ambiente empresarial extremamente competitivo.

Contribuições do custeio ABC no Custeio Meta

Qual é o custo máximo que a empresa deve incorrer para atingir o lucro desejado? Quais são os custos que a empresa pode reduzir sem perder a qualidade dos produtos? Vale a pena lançar determinado produto no mercado? A empresa deve fabricar ou comprar determinado componente? Porque o preço do concorrente é menor?

Essas são algumas questões que os sistemas de gestão estratégicos de custos buscam solucionar no intuito de manter a empresa competitiva nesse novo ambiente econômico em que o mercado fixa o preço que está disposto a pagar por um determinado bem ou serviço.

O custeio meta é um dos sistemas utilizados pelas empresas para solucionar esses problemas, pois permite conhecer o custo do produto antes do início da fabricação garantindo-se assim o lucro previsto para os produtos e serviços.

Como foi exposto ao longo do trabalho o custeio meta é um processo de gestão estratégico de custo para o planejamento de lucro e redução de custo, que busca atingir o custo alvo nas fases de planejamento e desenho usando técnicas como engenharia de valor ABC, QFD entre outros procurando manter sempre a qualidade e funcionalidade requerida pelos clientes.

Segundo CARASTAN (1999) A base mais comumente usada para a determinação do custo-meta é o custeio por absorção. Inicialmente identificam-se, separadamente, quais são: os custos diretos (materiais, peças adquiridas de terceiros, peças fabricadas internamente, custos de moldes e matrizes), os custos diretos de transformação (mão-de-obra, custos diretos de equipamento, custos de serviços subcontratados) e custos indiretos de transformação.

Mas como foi dito anteriormente os métodos tradicionais de custeio provocam distorções no cálculo do custo por utilizar critério arbitrário de alocação dos custos indiretos, o que pode conduzir a informações distorcidas sobre o custo meta, prejudicando os trabalhos dos projetistas e dos responsáveis pela redução dos custos.

Dessa forma, observa-se que a utilização do custeio baseado em atividades como base para o cálculo do custeio meta é de suma importância devido as informações precisas sobre o cálculo dos custos.

Segundo COGAN (1999) A técnica de custeio ABC aparece como uma boa solução, consagrando o custeio meta com o custeio ABC como talvez a mais importante ferramenta contemporânea para o gerenciamento de custo.

Mostraremos como as informações proporcionadas pelo sistema ABC ajudam as organizações a melhor atingir o custo meta.

O custo meta busca reduzir os custos dos produtos em toda a cadeia de valores. Como o custeio por atividades considera para o custo do produto os recursos necessários para a sua elaboração inclusive aqueles fora da fábrica como os custos administrativos e comerciais, ela permite o custeio meta calcular de forma mais precisa o custo.

O custeio meta busca o melhoramento contínuo do seu desempenho. A implantação do custeio por atividades requer análise dos processos de forma a relacionar as atividades aos objetos de custos. O conhecimento dos custos das atividades permite eliminar ou reorganizar aquelas que não adicionam valor do ponto de vista do cliente e otimizar aquelas que adicionam valor no ponto de vista do cliente. Dessa forma a eliminação dessas atividades ajuda a empresa a reduzir custos e despesas para se adaptar no mercado.

Uma das grandes vantagens do custeio meta é o cálculo do custo do produto antes da sua fabricação, essas informações são ainda mais relevantes quando a empresa lança o

novo produto e necessita de informações mais precisas possíveis visto que são utilizados pelos projetistas para a redução dos custos. O custeio ABC cujo foco de análise são as atividades consumidas pelos produtos fornecem informações mais acuradas sobre o custo dos produtos, importantes para o planejamento e cálculo da rentabilidade do novo produto.

Tanto o custeio meta como custeio por atividades são utilizados para fins gerenciais, por isso não necessitam orientar nos padrões fiscais para a tomada de decisões podendo considerar todos as variáveis considerados importantes no cálculo dos custos.

O custeio por atividades ainda pode fornecer informações importantes para o gerenciamento dos custos indiretos que costumam ser controlados por meio de orçamento empresarial no custeio meta. Utilizando os direcionadores de custos para alocar recursos as atividades e as atividades aos objetos de custos permitem obter resultados mais exatos sobre esses custos e por conseguinte ajuda a sua redução dos desperdícios e no seu controle, enquanto o custeio meta monitora os custos diretos.

O custo-meta normalmente é utilizado como instrumento de gerenciamento de custo de baixo para cima como forma de garantir o lucro, enquanto o sistema ABC é um instrumento que controla os custos em nível operacional.

SAKURAI (1997) apresenta uma tabela mostrando a relação existente entre sistema de Custeio Caseado por Atividades e Custo-alvo.

Instrumentos	Finalidade Principal	Elementos de custos	Ênfase
ABC	Análise de lucratividade dos produtos	<i>Overhead</i>	Apropriação de custos e tomadas de decisões gerenciais
Custo-alvo	Gerenciamento estratégico de custos	Custos diretos e <i>Overhead</i>	Redução do custo no ciclo de vida do projeto.

Fonte Sakurai, 1997;125

Na opinião de SAKURAI (1997), a determinação do custo alvo combinado com sistema ABC nas fases do projeto é de fundamental importância, pois ambos estão ligados diretamente à política estratégica da empresa.

Pelas vantagens apresentadas verifica-se a integração dos dois sistemas proporciona informações importantes para o gerenciamento estratégico de custos pois permite o aumento da lucratividade da empresa a logo prazo através do cálculo de custo mais precisos e ao mesmo tempo a envidar esforços para a redução dos custos dos bens e serviços que é extremamente útil para manter a empresa competitiva.

Conclusão

Ao longo do trabalho tentamos mostrar as mudanças que as empresas estão passando nos últimos anos estão vivenciando um novo paradigma, marcada pela competição acirrada entre as empresas, onde os sistemas de custos desempenham um papel importante e os sistemas de custeios ditos tradicionais não forneciam informações

confiáveis para a tomada de decisões, como foi evidenciada na obra *Relevance lost* de Kaplan e Johnson 1985.

Em resposta a essa obra surgiram vários sistemas de custeio com objetivo de prover os gestores de informações confiáveis sobre o custo do seu negócio. Os dois sistemas que mais tem sido utilizado pelos gestores como suporte para a tomada de decisões são o custeio ABC e o custeio meta.

O custeio meta por ser um sistema de custeio voltado para o mercado parte do preço que o cliente está disposto a pagar diminuindo o lucro para calcular o custo-meta. O ABC considera as atividades como base de controle e análise e utilizando várias os direcionadores de custos para apropriar os custos das atividades proporcionando informações importantes para o gerenciamento de custo.

Dessa forma procurou-se mostrar a importância da integração desses dois sistemas de custeio para uma gestão estratégica dos custos onde o cálculo, controle e análise do custo das atividades permite a empresa atingir o custeio alvo, que corresponde ao preço que o mercado está disposto a pagar deduzido o lucro pretendido pela empresa, fator indispensável para sobrevivência de qualquer empresa

A integração desses dois sistemas pode gerar uma grande vantagem competitiva nos custos elemento primordial para a sobrevivência das empresas nesse mundo globalizado.

Bibliografia

BERLINER, et all. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual do CAM-I*. Trad. de José Luiz Bassetto. São Paulo: T.A. Queiroz, Fundação Salim Farah Maluf, 1992.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. Trad. de Antonio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

BOISVERT Hugues *Contabilidade por atividades* Trad. Antônio Diomário Queiroz São Paulo: Atlas 1999.

CARASTAN Jacira Tudora *Integração do Método ABC à técnica BPA*, Revista de Contabilidade do CRS SP, Ano II - n 4 1998.

CHING, Hong Yuh, *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM, Activity Based Management*. São Pulo Atlas , 1995.

_____ custo meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva Anais do VI congresso Brasileiro de custo São Paulo 1999.

COGAN Samuel *Custos e Preço Formação e análise*, São Paulo: Pioneira 1999.

COOPER Robin & SLAGMULDER Regine *Definir preço com rentabilidade* Revista HSM Management 18 jan- fev 2000.

HORNGREN C. T. FOSTER G. DATAR S. M Contabilidade de custos Trad José L..
Pavato Rio de Janeiro LTC 2000

KAPLAN, Robert S.& COOPER Robin Custo desempenho Custo e desempenho São Paulo:
Futura 1998.

KAPLAN, Robert S.& ATKINSON A Advanced management accounting Printice Hall,
Inc 1989

MARTINS Eliseu. Contabilidade de custo. São Paulo: Atlas , 1997.

NAKAGAWA, Massayuki. Gestão estratégica de custo. São Paulo Atlas 1991.

_____ Modelos de ABC e ABM Rio de Janeiro Qualitymark 1997.

ROCHA Welington Custeio Alvo (*Target Costing*) Anais do V congresso Brasileiro de
Gestão Estratégica de custos. Fortaleza 1998p1099-1116

SAKURAI, Michiharu Gerenciamento de integrado de custo. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Custeamento-meta e como utilizá-lo. Tradução de Carlos Rocchi.
Revista Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul no 94 out 1998.

SHANK, John & GOVINDARAJAN, V. Gestão estratégica de custo: A nova ferramenta
para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro Campus, 1995.

_____ O cliente fixa os custos Revista HSM Menagement 3 jul- agos 1997.

PORTER, Michael E.. *Estratégia competitiva*. Trad. de Elizabeth M.P. Braga. Rio de
Janeiro: Campus, 1986.

NICOLINI, Davide et all Can Target Costing and whole Life Costing be Applied in the
Construction Industry? Evidence from Two Case studies, British Journal of
Manegement, Vol II 303-324 2000

