

EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO: UM ENFOQUE À LUZ DO SISTEMA BASEADO NA ATIVIDADE - ABC

Jonas Cardona Venturini

BRENO AUGUSTO DINIZ PEREIRA

Paulo Sergio Ceretta

Wanderlei José Ghilardi

PAULO RICARDO DE JESUS COSTA

Resumo:

As mudanças no contexto empresarial, oriundas do processo de globalização tem impulsionado o aumento da concorrência entre as empresas. Isso reflete o esforço que as empresas e seus gestores têm feito para buscar alternativas viáveis para se manterem competitivos no mercado. O presente artigo tem como objetivo principal, demonstrar a evolução das ferramentas de custeio, especificamente o sistema de custeio baseado em atividades induzido pelo tempo. O aprofundamento e o aprimoramento na utilização das ferramentas de custos em nível gerencial fez com que elas se tornassem uma importante aliada para o auxílio à tomada de decisões no âmbito empresarial. Conclui-se que o presente estudo atingiu seu objetivo proposto, à medida que ele contribui para uma retomada histórica entre os sistemas de custeio e traz novas interpretações para as ramificações do sistema de custeio baseado em atividades - ABC.

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

Evolução dos sistemas de custeio: um enfoque à luz do sistema baseado na atividade - ABC

Resumo

As mudanças no contexto empresarial, oriundas do processo de globalização tem impulsionado o aumento da concorrência entre as empresas. Isso reflete o esforço que as empresas e seus gestores têm feito para buscar alternativas viáveis para se manterem competitivos no mercado. O presente artigo tem como objetivo principal, demonstrar a evolução das ferramentas de custeio, especificamente o sistema de custeio baseado em atividades induzido pelo tempo. O aprofundamento e o aprimoramento na utilização das ferramentas de custos em nível gerencial fez com que elas se tornassem uma importante aliada para o auxílio à tomada de decisões no âmbito empresarial. Conclui-se que o presente estudo atingiu seu objetivo proposto, à medida que ele contribui para uma retomada histórica entre os sistemas de custeio e traz novas interpretações para as ramificações do sistema de custeio baseado em atividades – ABC.

Palavras-chave: Gestão, Sistemas de custos, ABC induzido pelo tempo.

Área Temática: Novas tendências para a gestão de custos

1 Introdução

As crescentes mudanças no cenário empresarial impulsionaram consideravelmente as mudanças na contabilidade. Sabe-se que essas mudanças são oriundas do mercado extremamente globalizado e capitalista na qual estamos inseridos, onde se destaca a redução das fronteiras físicas nos negócios, o aumento dos negócios via comércio eletrônico e o aumento significativo das importações e exportações entre os países.

Dentro desse contexto, durante alguns anos, diversos autores esmeraram-se ao máximo para desenvolver ferramentas contábeis que auxiliassem na melhoria das atividades das empresas no sentido de aperfeiçoar cada vez mais o negócio a fim de mantê-las mais competitivas neste mercado cada vez mais globalizado e competitivo.

As estratégias de utilização de novas ferramentas que auxiliassem a contabilidade de custos soam um tanto quanto pertinentes para o mercado. Neste sentido, serão abordadas neste estudo as características de um sistema de custeio tradicional, desde sua origem até a situação que se encontra hoje, comparativamente às características de uma ferramenta denominada ABC (*Activity Based Costing*), conhecida na comunidade contábil brasileira como Custo Baseado na Atividade. Será procedida uma retomada histórica dos métodos de custeio citados, desde seu surgimento até os dias de hoje, considerando a sua evolução, vantagens e tendências para o futuro.

Para este estudo será realizada uma intensa pesquisa bibliográfica em livros, revistas especializadas, artigos publicados em nível nacional e internacional, periódicos da Capes e outros trabalhos publicados sobre o assunto.

2 Método do Trabalho

Para este estudo foi adotada a metodologia da pesquisa bibliográfica que, de acordo com Marconi e Lakatos (2003), também é designada por fontes secundárias e abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas,

boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses etc. Ainda de acordo com os autores, a finalidade de uma pesquisa bibliográfica é colocar o pesquisador em contato com tudo que foi pesquisado. Manzo (1971) destaca que a pesquisa bibliográfica oferece meios para definir ou resolver não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente.

Trujillo (1974) destaca que uma pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras. Ainda nesse contexto, Köche (1997) ressalta que a pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres.

3 Surgimento dos sistemas de custeio

Segundo Kaplan (1993), a necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais tem existido sempre que as pessoas utilizam os sistema de trocas. Até a Revolução Industrial (século XVIII), conforme Martins (2003), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que era desenvolvida na era Mercantilista e estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

Sabe-se que, desde as primeiras formas de sistemas administrativos usados para a gestão de fábricas têxteis integradas, do início dos anos 1880 até as mais complexas organizações multidivisionais dos anos 1920, já era sentida a necessidade de procedimentos de controle e mensurações contábeis que atendessem à demanda por informações sobre a eficiência com que eram conduzidas as atividades operacionais das empresas.

De acordo com Nakagawa (1997), muitos procedimentos haviam sido criados por engenheiros metalúrgicos para custear produtos, de maneira gerencialmente relevante, entre 1880 e 1890. Mas, após 1914, tais procedimentos desapareceram da prática contábil. Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha facilmente de dados para poder atribuir valores aos estoques. Com a necessidade de avaliar e gerenciar esses estoques, nada mais razoável do que o contador tentar adaptar às empresas industriais outras estratégias. Assim surge, a partir da Contabilidade Financeira (ou Geral), a contabilidade industrial.

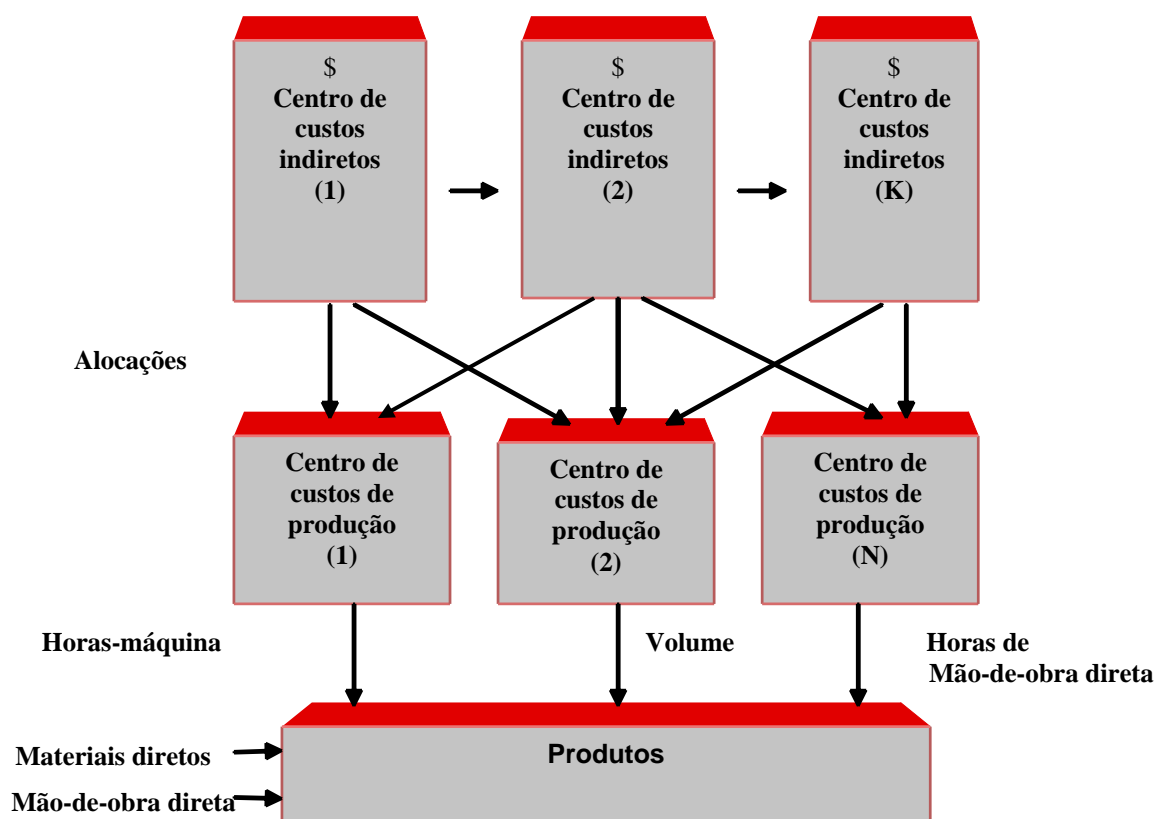
Com a contabilidade de custos surgem os sistemas de custeio, que nada mais são do que métodos de apropriação de custos. De acordo com Nakagawa (1997), quando esse sistema for baseado na classificação e no comportamento dos custos e das despesas, trata-se basicamente de um sistema de custeio por absorção ou tradicional.

3.1 Sistema de custeio por absorção ou tradicional

O sistema de custeio por absorção teve origem a partir dos métodos derivados da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Trata-se de um método de custeio que apropria os custos diretos e indiretos aos produtos e considera as despesas relativas à administração, vendas e financeiras como sendo do período e não dos produtos. Segundo Nakagawa (1997), no custeio por absorção os custos são alocados aos produtos utilizando-se uma base de volume, usualmente o volume de horas de mão-de-obra direta. Quando a base utilizada não tem relação íntima com o custo de produção, pode acarreta distorções na apropriação dos mesmos. Os produtos com baixo volume de produção, por exemplo, podem acabar recebendo a mesma carga de custos de seus equivalentes, produzidos em alto volume.

Conforme Martins (2003), para a distribuição mais racional dos custos indiretos de produção, a departamentalização passa a ser obrigatória no sistema de custos por absorção (ou baseado em volume). Através dela, os custos indiretos são rateados entre dois grandes grupos: os que promovem algum tipo de mudanças diretamente sobre o produto e os que não possuem

qualquer contato com o produto. O primeiro grupo recebe o nome de *departamentos de produção* e atuam sobre os produtos agregando custos a eles, já que esses produtos passam necessariamente por esse departamento. São comumente denominados de departamentos produtivos. Pode-se destacar os departamentos de montagem, pintura, acabamento e usinagem como exemplos de departamentos produtivos. O segundo grupo recebe o nome de *departamentos de serviços*, também denominados de departamentos auxiliares. Via de regra, não tem seus custos apropriados diretamente aos produtos, pois que não estabelecem contato físico com os mesmos. Entretanto, esses departamentos prestam serviços a outros departamentos e é por isso que seus custos são transferidos para os que dele se beneficiam. Após o rateio, os custos são canalizados exclusivamente aos departamentos de produção, que por sua vez distribuem-nos aos produtos através de bases apropriadas. Almoxarifado, controle de qualidade, manutenção e departamento administrativo são alguns exemplos dos departamentos de serviços, como pode ser visualizado na figura 01 abaixo.



Fonte: baseado em Kaplan e Cooper (1998)

Figura 01 – Esquema básico do custeio por absorção

3.2 Sistema de custeio baseado na atividade

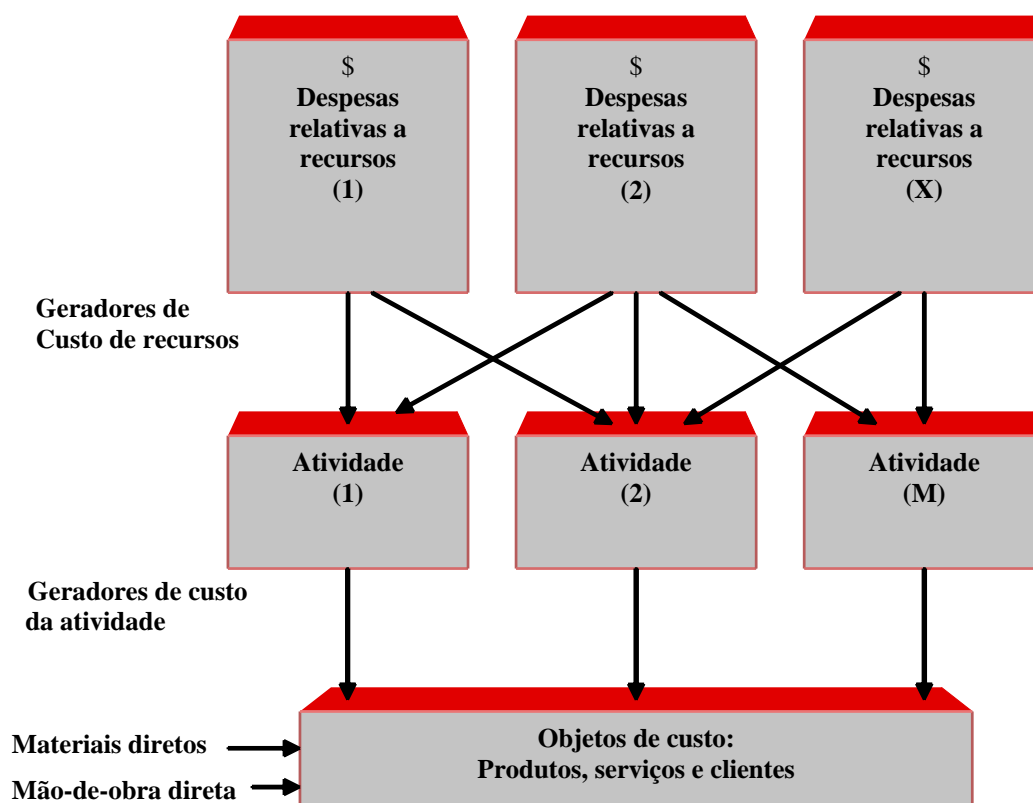
Para realização desta pesquisa buscaram-se quatro versões para explicar as origens do desenvolvimento do Custeio Baseado em Atividades (ABC), dentre as quais destacam-se os trabalhos de Alexander Hamilton Church, desenvolvidos nas primeiras décadas do século XX e que agora estão sendo redescobertos pelos criadores e divulgadores do ABC, o *Platzkosten*, criado por Konrad Mellerowicz na década de 1950 e que nunca recebeu a atenção que merece, o método de custeamento apresentado por Georg J. Staubus em seu livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*, em 1971 e o *Transaction Based Costing*, proposto por Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann em 1985, divulgado ultimamente por Thomas Johnson e Robert S. Kaplan.

De acordo com De Rocchi (1994), Church era um homem adiantado ao seu tempo, que oferecia solução para problemas cuja importância somente foi evidenciada muitos anos depois que ele propusera as bases utilizáveis para tal. Contudo, Church caiu no esquecimento e suas idéias quase se perderam na história. A explicação disso é que a dedicação que ele propugnava para rastrear as causas dos custos indiretos requeria recompilação e armazenamento de muitos dados, e necessitava uma análise complexa e intensiva dos mesmos. De Rocchi explica ainda que Church entendia que os contadores incorriam em erro ao distribuir os custos indiretos sobre uma única base de atividade relacionada com os custos diretos, em geral a mão-de-obra direta.

Entretanto, uma boa parte dos estudiosos prefere fixar a origem do Custeamento por Atividade (*ABC Costing*) nas propostas de Georg J. Staubus, que foi professor de Administração na Universidade de Berkeley, sendo autor de uma série de artigos, dentre os quais se destacam alguns títulos importantes para o estudo da Contabilidade Gerencial. Seu livro *Activity Costing and Input-Output Accounting* tinha, em sua primeira edição, 147 páginas e foi dividido em dez capítulos. Nesse livro, Staubus faz em torno de sessenta citações bibliográficas, incluindo-se nesse número quatro autocitações e uma única referência a Church. Ao que parece, a obra não teve maiores repercussões quando de seu lançamento, e as propostas de Staubus tiveram de aguardar até o surgimento de obras renomadas no meio contábil como as de Johnson e Kaplan, para merecerem maior divulgação.

Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann, ganharam notoriedade quando do lançamento de seu livro, em 1985, denominado *The Hidden Factory* (a fábrica oculta), sendo que os dois autores são professores norte-americanos, tendo ambos lecionado na *Boston University School of Management*. Nesse livro, os autores destacaram que, para os gerentes, a questão crítica é que os gerentes não sabem quais são os direcionadores dos custos envolvidos no processo.

Com referência à obra de Kaplan e Johnson, a restrição é a mesma que é feita ao livro de Staubus. Os referidos autores apresentam 206 citações bibliográficas, incluindo-se neste número dez autocitações explicitadas. Embora desenvolvendo um excelente estudo histórico sobre o surgimento e posterior desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, estes autores limitaram-se a estudar e analisar as experiências das grandes corporações americanas. Com o passar dos anos, vários autores começaram a escrever sobre o ABC, mas cabe destacar que tais autores sempre seguiram a ótica dos precursores desta ferramenta gerencial.



Fonte: baseado em Kaplan e Cooper (1998)

Figura 2 – Esquema básico do ABC

De acordo com Nakagawa (1997), o ABC é uma ferramenta que possibilita uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos e objetivos de custo. Esta percepção nasceu do novo enfoque que se passou a adotar, segundo o qual são as atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos. Os produtos, por sua vez, exigem as atividades. No sistema de custo baseado na atividade, os custos tornam-se visíveis passando a ser alvos de programas de redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando assim as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes.

Ostrega (1997), afirma que o custeio baseado em atividades é uma técnica para se calcular custos de objetos. Esses objetos, citados pelo autor, podem ser produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, segmentos de clientes, canais de distribuição ou qualquer outra coisa do interesse da gerência. O sistema de custo baseado na atividade oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetando atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarecem o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional, acrescenta Kaplan e Cooper (1998). Para Martins (2003), os objetivos principais do sistema de custeio ABC são o de obter informações mais apuradas dos custos dos produtos e/ou serviços prestados e o de identificar os custos relativos às atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas.

A idéia do ABC é bastante simples e parte do pressuposto de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos, define Martins (2003). Para uma melhor compreensão com relação ao sistema de custeio baseado na atividade, alguns conceitos são necessários.

Recursos: são todos os insumos econômicos aplicados ou utilizados para a realização de uma atividade dentro de uma organização. Salários, aluguel, recursos hídricos, energia elétrica e insumos de produção compõem alguns exemplos de recursos (ECR Brasil, 1998).

Geradores de recursos da atividade: para Kaplan e Cooper (1998), a ligação entre atividades de custos como produtos, serviços e clientes são feitos por meio de geradores de recursos da atividade. Um gerador de recursos da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.

ATIVIDADE	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Usar máquinas	Horas-máquina
Receber materiais	Recebimento de materiais
Fazer manutenção de máquinas	Horas de manutenção
Programar tarefas de produção	Rodadas de produção
Setor de pessoal	Número de empregados
Segurança e limpeza	Área (metros quadrados)
Ferramentaria	Número de ferramentas
Utilidades	Medições
Armazenagem	Número de recebimentos e remessas
Engenharia industrial	Ordem de trabalho, mudanças de rota, levantamentos
Engenharia da Qualidade	Defeitos, especificações de processo, planos de testes

Fonte: baseado em Kaplan e Cooper 1998)
 Quadro 01 – Geradores de recurso da atividade

Através do Quadro 01 pode-se ter uma idéia sobre alguns tipos de geradores de recursos das atividades. Entretanto, Martins (2003) apresenta outra denominação, na qual chama de **direcionadores de recursos ou primeiro estágio**, onde define os direcionadores de recursos como o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades, para ocorrerem exigem recursos para serem realizadas, acredita-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. De acordo com Martins (2003), a maneira como as atividades consomem recursos servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

De acordo com Ostrenga (1997), a quantidade de cada direcionador, que está associada à atividade que se quer custear, é denominada de **fator de consumo de recursos**. No Quadro 02 podem-se visualizar alguns direcionadores de atividades e suas respectivas atividades.

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES
Comprar materiais	Número de pedidos
Controlar produção	Número de lotes
Efetuar pagamentos	Número de faturas ou cheques emitidos
Emitir faturas	Número de faturas
Movimentar materiais	Número de requisições
Preparar máquinas	Tempo de <i>setup</i> ou número de <i>setups</i>
Fazer acabamento	Tempo de acabamento
Montar produto	Tempo de montagem
Despachar produtos	Apontamento de tempo
Visitar clientes	Tempo de visita
Controle de estoque	Tempo gasto no controle

Fonte: baseado em Martins (2003)

Quadro 02 – Direcionadores de atividades

Atividades: para Brimson (1996), atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção. Uma atividade descreve o modo como uma empresa despende do seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. Segundo Martins (2003), a principal função de uma atividade é converter recursos (matéria-prima, mão-de-obra e tecnologia) em produção (produtos/serviços).

A partir do entendimento de como é o funcionamento de um sistema ABC, após toda a abordagem conceitual apresentada anteriormente, é ilustrado a seguir um exemplo prático de como funciona a nova ramificação do sistema ABC proposta por Kaplan e Anderson (2003).

No exemplo, considera-se um departamento de atendimento ao consumidor que perfaz as seguintes atividades:

- Gerenciar as encomendas dos clientes
- Processar as reclamações dos clientes
- Analisar o crédito

Assume-se também que os custos para o suprimento de recursos, pessoal, supervisão, informação, tecnologia, telecomunicações e ocupação no transcorrer dessas atividades somam R\$ 560.000,00 por quadrimestre. Na montagem de um modelo ABC para o departamento de atendimento ao consumidor, o analista do sistema obtém dos colaboradores uma estimativa do percentual do tempo dispendido (ou o que eles esperam dispende), em cada uma das três principais atividades desenvolvidas, a qual revelou os percentuais de 70%, 10% e 20% respectivamente. O analista do sistema ABC também obtém a estimativa do volume de trabalho para o quadrimestre nessas três atividades:

- 9800 pedidos
- 280 queixas de consumidores
- 500 análises de crédito

Como o sistema assinala que há R\$ 560.000,00 de custos para as atividades, baseado no percentual de tempo, procede-se ao rateio dos custos dirigindo-os às atividades, como é demonstrado no Quadro 03:

Atividade	%	Custo Assinalado	Quantidade dirigida	Custo da Ativ./ Quantidade dirigida
Adm. De pedidos	70%	R\$ 392.000,00	9800	R\$ 40/pedido
Queixas	10%	R\$ 56.000,00	280	R\$ 200/queixa
Análises de crédito	20%	R\$ 112.000,00	500	R\$ 224/análises de crédito

Fonte: baseado em Kaplan e Anderson (2003)

Quadro 03 – Exemplo do sistema ABC de custeio

3.3 Sistema de custeio baseado na atividade (ABC) induzido pelo tempo

Este conceito, foi introduzido na metade dos anos 80 através de vários *cases* e artigos da *Harvard Business School*. Segundo Kaplan e Anderson (2003), a novidade é que a abordagem direcionada ao tempo permite uma maior heterogeneidade de atividades, a qual pode ser gerenciada de duas formas pelo sistema ABC induzido pelo tempo: a) expandir o número de atividades, ao pé da letra, gerenciando um simples pedido, uma média de pedidos ou um pedido complexo; b) os custos dos recursos devem ser assinalados para os três tipos de atividades de gerenciamento de pedidos, e um dirigente de transações - simples, médias e de pedidos complexos – definidos para cada tipo de atividade.

De acordo com Kaplan e Anderson (2003), o sistema de custeio baseado na atividade induzido pelo tempo é mais simples, apresenta menores custos de implantação e manutenção, pode ser implementado num menor espaço de tempo, além de permitir que as taxas de custos dirigidos sejam baseadas na capacidade prática dos recursos. Muitos sistemas ABC utilizam um vasto número de dirigentes de custos de transação (assim como o número de instalações ou número de pedidos de clientes). A suposição implícita por trás do processo é de que cada ocorrência do evento (uma instalação, um pedido de cliente), consome a mesma quantidade de recursos. Essa suposição é a chave para a abordagem alternativa para a estimativa de custos dirigidos.

A essência do custo baseado por atividades e da administração por atividade baseada por atividades é a mensuração e a administração da capacidade de produção. Para esse propósito, o sistema ABC baseado pelo tempo necessita de duas estimativas:

- O custo unitário da capacidade de suprimentos;
- O uso da capacidade (tempos de unidade) pelas atividades que a organização realiza para produtos, serviços e clientes.

Estimativa de custo unitário

Na forma da abordagem tradicional o novo procedimento começa pela estimativa de custo da capacidade de suprimentos. Uma simples alternativa para a estimativa da capacidade prática é revisar as séries de tempo de níveis de atividades passados. Mensurar a capacidade prática de um grupo de recursos não é uma tarefa trivial, mas também não é uma tarefa insuperável. A capacidade prática é estimada através de percentagem, algo em torno de 80% ou 85%, da capacidade teórica, isso é, se um colaborador ou uma máquina normalmente pode trabalhar 40 horas por semana, a capacidade prática pode ser assumida como 32 horas por

semana. Essa estimativa permite uma folga de 20% de tempo para paradas, chegada e saída, assim como comunicação e leitura não relacionadas com a performance real de trabalho, e 20% do tempo das máquinas para tempo ocioso devido à manutenção, reparos e flutuações de escalas de trabalho.

Assim como toda decisão envolvendo o ABC, a análise não é perfeitamente sensível a pequenos erros na estimativa dos parâmetros. O objetivo é estar aproximadamente certo, algo em torno de 90 a 95% do número real. Se a estimativa é a errada, o procedimento de colocar em prática o sistema ABC induzido pelo tempo irá revelar esse erro.

Com estimativas do custo da capacidade de suprimentos e da capacidade prática, o analista calcula o custo unitário da seguinte forma:

$$\text{Custo Unitário} = \frac{\text{Custo da capacidade de suprimentos}}{\text{Capacidade prática de suprimentos de recursos}}$$

O exemplo numérico assume que 28 colaboradores do departamento de atendimento ao consumidor fazem a linha de frente do trabalho. Cada colaborador supre algo em torno de 10,56 minutos por mês ou 31,68 minutos por quadrimestre. A capacidade prática como 80% da teórica é, logo, 25 minutos por quadrimestre por colaborador, ou 700 minutos. O custo unitário (p/min) da capacidade de suprimentos é, portanto:

$$\text{Custo por minuto} = \frac{\text{R\$ } 560.000,00}{700} = \text{R\$ } 0,8 \text{ p/min}$$

Tempo unitário estimado

A única informação nova necessária para a abordagem dirigida pelo tempo do ABC é uma estimativa do tempo necessário para realizar a atividade. O procedimento do ABC dirigido pelo tempo usa uma estimativa do tempo necessário cada vez que a atividade é realizada. Essa unidade de tempo estimada substitui o processo em todas as atividades no dicionário de atividades. As estimativas de tempo podem ser obtidas tanto por direta observação quanto por entrevista. A precisão não é fator crítico, desde que se tenha uma forte busca pela mesma. Retornando ao exemplo numérico, agora supondo que o analista obtém estimativas dos tempos unitários médios para as três atividades relacionadas ao consumidor, tem-se:

Gerenciamento de pedidos de clientes..... 40 minutos
 Processo de reclamação do cliente..... 220 minutos
 Análise de crédito..... 250 minutos

Pode-se então simplesmente calcular a taxa de custo dirigido da atividade para as três atividades, conforme o Quadro 04:

Atividade	Unidade de tempo (minutos)	Taxa/ R\$ 0,80/minutos
Gerenciamento de pedidos	40	R\$ 32,00
Processo de reclamações dos clientes	220	R\$ 176,00
Análise de crédito	250	R\$ 200,00

Fonte: baseado em Kaplan e Anderson (2003)

Quadro 04 – Exemplo do sistema ABC induzido pelo tempo

Nota-se que essas taxas são mais baixas do que aquelas estimadas anteriormente. A razão para essa discrepância vem, obviamente, quando se calcula o custo de realização dessas atividades durante o quadrimestre, evidenciado no Quadro 05.

Atividade	Unidade de tempo (min)	Quantidade	Total de minutos	Total de custos
Pedidos	40	9800	392	R\$ 313,600
Reclamações/clientes	220	280	61,6	R\$ 49,280
Análise de crédito	250	500	125	R\$ 100,000
Total			578,600	R\$ 462,880

Fonte: baseado em Kaplan e Anderson (2003)

Quadro 05 – Exemplo do sistema ABC induzido pelo tempo

4 Conclusões

Após o resgate histórico feito dos sistemas de custeio e mais especificamente do custeio ABC, destaca-se que o sistema de Custeio Baseado em Atividades surge como uma importante ferramenta gerencial e de suporte às decisões gerenciais e que com o passar dos anos não tem se caracterizado de uma maneira rígida, muito antes pelo contrário, tem sofrido modificações, na qual vem aparecendo diferentes ramificações e assim tem evoluído. Acredita-se que através dessa pesquisa bibliográfica, evidenciou-se a existência de alguns conceitos que podem passar despercebidos nos meios acadêmicos e que certamente são uma valiosa fonte de informação e conhecimento.

Os objetivos do presente estudo foram atingidos à medida que ele contribui para uma retomada histórica entre os sistemas de custeio e traz novas interpretações para as ramificações do sistema de custeio baseado em atividades – ABC. O leitor passa a ter informações mais significativas para futuros estudos, com melhores condições utilizar e aprimorar, cada vez mais, as ferramentas gerenciais existentes e, conseqüentemente, tornar o conhecimento da Contabilidade Gerencial e da Contabilidade de Custos cada vez mais difundido no meio acadêmico e empresarial.

Referências

BRIMSON, James. **Contabilidade por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

DE ROCCHI, Antônio C. **Comparação entre o mapa de custeio e o custeio baseado na atividade**. Revista de Contabilidade do CRC-RS. Porto Alegre, 1994.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho**. São Paulo: Futura, 1998.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 15ªed. São Paulo: Vozes, 1997.

MANZO, Abelardo J. **Manual para la Preparación de Monografías: una Guía para Representar Informes y Tesis.** Buenos Aires: Humanita, 1971.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 7ªed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodología Científica.** 5ªed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado na Atividade.** 7ªed. São Paulo: Atlas, 1997.

OSTRENGA, Michael R. *et all.* **Guia da Ernst &Young para Gestão Total dos Custos.** 12ªed. Rio de Janeiro: Record, 1994.

TRUJILLO, Ferrari A. **Metodología da Ciencia.** 3ªed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.