

# O Custeio Baseado Em Atividades (ABC) e Sua Relação com o ABM Operacional

**Leônidas Quadros da Paixão**

## **Resumo:**

*O custeio baseado em atividades (ABC) é um método de custeio que facilita a tomada de decisão estratégica e operacional. Para melhor entender os impactos internos decorrentes das exigências dos clientes e do mercado, justifica-se a adoção de métodos de custeio que contribuam para o planejamento, controle e gestão de custos. Neste trabalho, é apresentada uma aplicação do ABC em uma empresa de serviços, mostrando sua relação com o gerenciamento baseado em atividades (ABM).*

**Área temática:** *Os Custos e a Tomada de Decisões*



## **O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E SUA RELAÇÃO COM O ABM OPERACIONAL**

TRABALHO 170

### **Resumo**

O custeio baseado em atividades (ABC) é um método de custeio que facilita a tomada de decisão estratégica e operacional. Para melhor entender os impactos internos decorrentes das exigências dos clientes e do mercado, justifica-se a adoção de métodos de custeio que contribuam para o planejamento, controle e gestão de custos. Neste trabalho, é apresentada uma aplicação do ABC em uma empresa de serviços, mostrando sua relação com o gerenciamento baseado em atividades (ABM).

Palavras-Chave: ABM, ABC, Processos

Área Temática: Os Custos e a Tomada de Decisões

## **O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E SUA RELAÇÃO COM O ABM OPERACIONAL**

### **1-INTRODUÇÃO**

A busca por uma maior participação no dinâmico mercado de negócios despertou as empresas para a avaliação de desempenho baseada não somente em indicadores financeiros, mas também em indicadores qualitativos. As maiores exigências dos clientes quanto à qualidade, rapidez e respeito aos prazos de entrega gerou um questionamento sobre a forma de gestão adotada nas organizações. Hoje, com uma gestão orientada ao mercado, obtendo padrões de excelência operacional e de atendimento, pode-se criar uma percepção de valor junto aos clientes que, se perpetuando no longo prazo, constitui uma vantagem competitiva.

Diante do acirramento na concorrência, estudos na área de otimização de processos estão sendo realizados. A mensuração do consumo dos recursos pelas atividades representa um passo para compreender o comportamento da logística interna na prestação do serviço. Assim, pode ser entendido o quanto a estrutura está preparada para manter um cliente ou atender um novo segmento de mercado.

A discretização de uma organização em processos apóia a tomada de decisão gerencial com fins estratégicos e operacionais. Dependendo dos objetivos da administração, pode ser adotada uma postura estratégica, baseada no custo total dos objetos de custo, ou operacional, centrada no custo detalhado das atividades. O foco operacional procura a otimização do fluxo de informações e dos materiais. Utiliza o redesenho dos processos para reduzir os custos, diferenciando as atividades em agregadoras ou não de valor.

Este artigo se baseia em um primeiro ciclo de aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) e o relaciona com a Gestão Baseada em Processos (ABM). O ABC foi utilizado em uma filial de uma empresa do transporte rodoviário de carga. Inicialmente, é realizada uma revisão bibliográfica sobre o setor em que foi realizado o estudo para posterior abordagem do ABC e ABM.

### **2- O TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA**

O transporte rodoviário de carga constitui o elo entre o setor produtivo e o consumidor final e, por intermediar o contato do cliente com o seu pedido, tem nos motoristas e auxiliares uma grande responsabilidade quanto à qualidade do serviço prestado.

O setor rodoviário de carga passa por um período de rápidas mudanças, apresentando, como exemplo, o surgimento das empresas operadoras de logística e a integração multimodal. Conforme Coelho, Souza & Bustamante (1998), a fim de obter melhorias no nível de atendimento aos clientes, busca-se um conceito atual de logística que considere uma integração da produção com a distribuição e uma otimização de sistemas de transporte e de armazenagem como formas de economias de custo.

A logística tem um papel fundamental na satisfação dos clientes. Ghemawat (2000) sustenta que hoje há uma adaptação dos produtos às necessidades personalizadas dos clientes. A exigência dos clientes por cargas entregues em menor prazo torna as empresas do transporte rodoviário de carga um elo fundamental para garantir o atendimento dos pedidos com rapidez e qualidade. Portanto, diante da tendência no fracionamento da carga, a gestão do negócio assume fundamental importância.

As mudanças no cenário de negócios também são apontadas por Novaes (1999). Segundo o autor, a competitividade global e crescente entre as empresas tem levado a produtos mais sofisticados, em termos tecnológicos e de acabamento, bem como a esforços de marketing e serviços de pós-venda mais diferenciados. A atual tecnologia de computadores e de sistemas de informação também tem levado a um crescimento exponencial nas atividades de obtenção, inspeção e uso de dados e de informações no domínio empresarial.

Dessa forma, constitui um aspecto diferencial a adoção de um método de custeio que informe a maneira como é utilizada a estrutura para atender um determinado cliente ou segmento de mercado. Com o dinamismo nas operações de transporte, o entendimento do consumo dos recursos internos possibilita compreender a flexibilidade da organização em responder às exigências do mercado, dado que as características da carga e o tipo de cliente acarretam distintas atividades. Além disso, através de um sistema de medição, pode ser avaliada a existência de padrões para as atividades, buscando contribuir para um planejamento operacional.

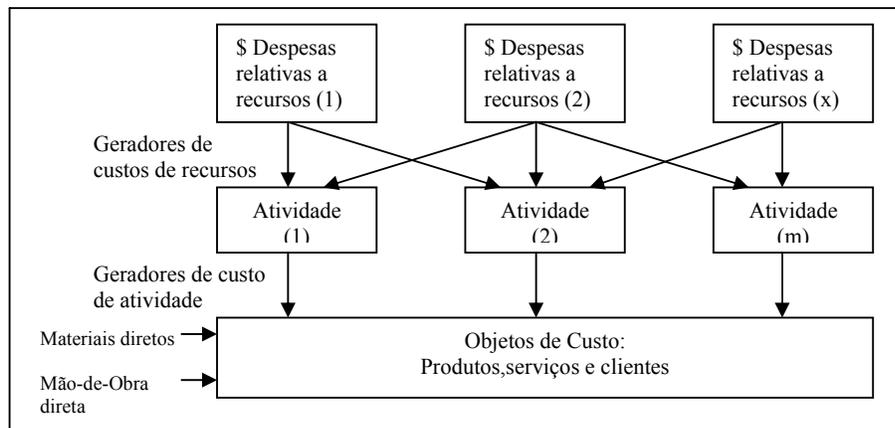
Como a qualidade do serviço está associada à forma de gerir os recursos e atividades, uma análise da estrutura através do método de custeio ABC pode definir sua capacidade em atender os fatores críticos de sucesso. Para tanto, convém apresentar o método de custeio baseado em atividades (ABC).

### **3- CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)**

Hoje, ainda se utilizam informações de custos projetadas para uma era tecnológica mais simples, em que os produtos e serviços eram padronizados e não personalizados, e quando as exigências quanto à rapidez e um bom desempenho no atendimento eram menores. Atualmente, o número de indicadores necessários para o gerenciamento é bem maior, reflexo de um período em que os processos estão mais complexos e, segundo Kaplan (1995), a demanda por informações de custo e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes é maior.

Nota-se na literatura a existência de métodos de custeio que não abordam a demanda real de cada produto sobre os recursos da organização. Procura-se, portanto, uma fonte de informações gerenciais sobre processos, produtos, clientes e serviços.

O método de custeio ABC pressupõe o entendimento da organização em termos de processos, mediante uma visão horizontal da organização, acompanhando o fluxo da informação e dos materiais. Assim, o encadeamento das atividades e sua quantificação aponta quais são aquelas que, em virtude do custo, podem constituir pontos de melhoria. Ao identificar a causa dos custos das atividades através da análise do mapeamento dos processos e da variação dos direcionadores ou geradores de custo decisões podem ser tomadas. A operacionalização do método ABC é apresentado na figura 1.

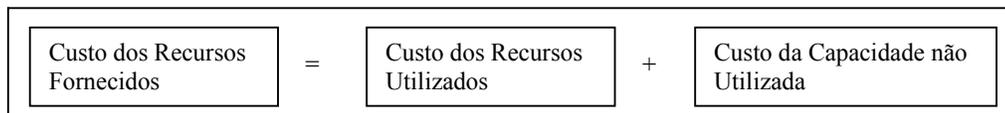


**FIGURA 1:** Método ABC  
Fonte: Kaplan & Cooper (1998)

Com o ABC, a alocação dos custos dos recursos às atividades ocorre por meio de geradores ou direcionadores de custos dos recursos. Já os custos dos objetos de custos são obtidos mediante geradores ou direcionadores de custos das atividades.

Com a identificação da relação entre receitas geradas e recursos consumidos, o ABC auxilia na segmentação de clientes conforme o valor econômico que eles geram. Por conseqüência, pode ser definido o nível de serviço adequado para cada segmento.

O ABC considera os custos dos recursos consumidos pelas atividades ao concretizar os pedidos dos clientes. O custo da capacidade ociosa é obtido pela diferença entre o custo dos recursos fornecidos e o custo dos recursos utilizados. Na figura 2, pode ser verificada a contribuição do ABC para o custeio da capacidade ociosa.



**FIGURA 2:** ABC e a Capacidade de Recursos  
Fonte: Kaplan & Cooper, 1998

Os relatórios contábeis tradicionais não informam os recursos necessários para a execução de cada atividade e representam a parcela à esquerda da equação por fornecerem informações globais da empresa. Já o ABC, possibilita o cálculo dos custos dos recursos utilizados, permitindo, através da diferença, a definição da parcela referente à capacidade ociosa.

Em casos de baixa demanda, por exemplo, com a redução na utilização dos recursos, há um aumento equivalente no custo da capacidade não utilizada. De acordo com Kaplan & Cooper (1998), para eliminar a capacidade não utilizada pode-se reduzir o fornecimento de recursos para a execução da atividade, ou aumentar o volume de atividades.

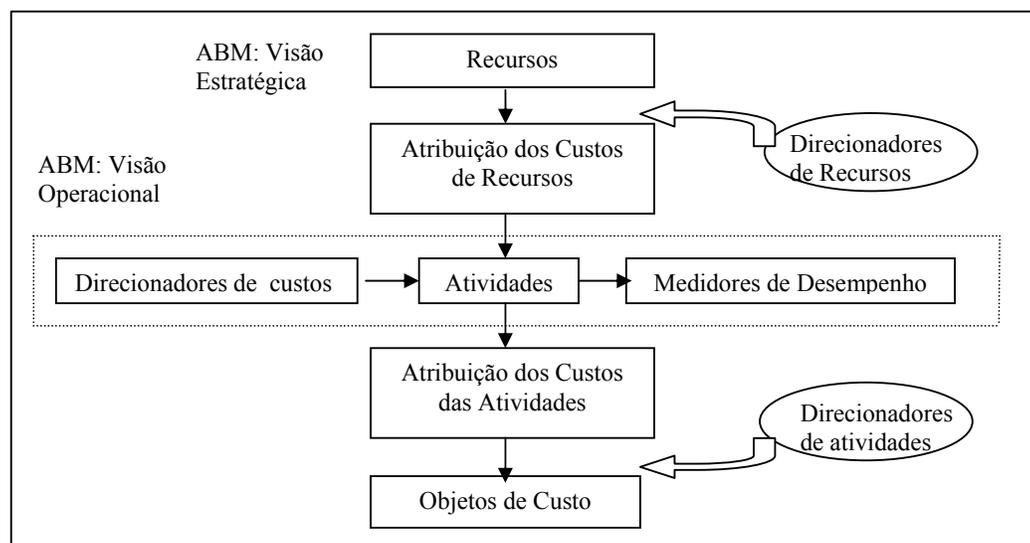
Após a aplicação inicial do método ABC, um acompanhamento periódico da utilização de recursos e atividades contribui para seu refinamento. Através de uma análise da variação dos direcionadores, podem ser adicionadas ou eliminadas algumas atividades, assim como recursos.

### 3- GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABM)

O ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos (Ching, 1997). Já o ABM tem um enfoque no controle dos custos e nas decisões gerenciais.

O gerenciamento baseado em atividades pode auxiliar na obtenção dos objetivos organizacionais com menos recursos, isto é, procura um custo total menor através de um redirecionamento de recursos ou redesenho dos processos. Pode ter um foco no aprimoramento operacional ou em decisões estratégicas.

O ABM procura melhorar as atividades, os processos e as interfaces entre os processos (Ching, 1997), e pode ter duas aplicações: o ABM estratégico e o ABM operacional. O ABM estratégico utiliza informações sobre o custo dos produtos ou serviços, clientes ou canais de distribuição. Já o ABM Operacional envolve uma análise das causas dos custos das atividades, já que procura a redução dos custos. A figura 3 apresenta uma visão do ABM, sobre os resultados gerados pelo ABC.



**FIGURA 3:** ABC, ABM Operacional e ABM Estratégico  
Fonte: Adaptado de CAM-I *apud* Player & Lacerda (2000)

#### 3.1 ABM Estratégico

O ABC estratégico informa “Quanto custam as coisas?” (Player & Lacerda, 2000). A análise deste resultado é realizada pelo ABM Estratégico, o qual avalia os direcionadores de recursos, para atribuição do consumo de recursos para as atividades, e os direcionadores de atividades, para apropriar os custos das atividades aos objetos de custo.

O ABM estratégico opera com um pequeno nível de detalhamento das atividades, pois para custear cliente ou outro objeto de custo, podem ser utilizados grandes grupos de atividades ou processos. Cooper & Slagmulder (1999) afirmam que para um sistema de custeio estratégico é suficiente considerar somente os processos. Já, para a melhoria operacional, os mesmos autores defendem um maior detalhamento sobre as atividades que compõem o processo.

De posse dos resultados do ABC, o ABM estratégico pode direcionar o mix de processos, clientes e produtos para finalidades mais lucrativas. Por sua vez, o ABM

operacional apresenta uma visão mais detalhada do trabalho, utilizando informações do ABC como suporte para a gestão interna da organização.

### 3.2 ABM Operacional

O ABM operacional responde à pergunta “O que faz com que os custos apareçam?” (Player & Lacerda, 2000). Conforme a figura 3, a visão do ABM Operacional focaliza o mapeamento dos processos para analisar as causas dos custos das atividades. Procura a redução de custos, utilizando um detalhamento em termos de tarefas. Considera que a geração dos custos das atividades não se restringe a um único fator, podendo envolver o tipo do produto/carga, a complexidade do processo, controles internos, o número de cargas recebidas e a localização do cliente. Assim, o ABM Operacional focaliza a compreensão dos custos das atividades ao adotar direcionadores de custos que possibilitam decisões quanto à melhoria de desempenho.

Para uma adequada implementação do ABM, uma compreensão dos objetivos do negócio auxilia no número de atividades a ser definido. Player & Lacerda (2000) sustentam que a tentativa de implementar, simultaneamente, tanto o ABM estratégico quanto o ABM operacional, é freqüentemente uma receita para o desastre. Esses sistemas exigem informações de custos distintas.

Após a definição dos processos e aplicação do método ABC, algumas definições precisam ocorrer:

- Com os resultados do ABC, é melhor concentrar planos de melhoria em processos antigos ou focalizar novos processos?
- As atividades de baixo valor agregado e baixo custo devem receber melhorias de imediato?
- O mesmo deve ser feito para as atividades de alto valor agregado e alto custo?
- As atividades de baixo valor agregado e alto custo devem ser eliminadas?
- O mesmo deve ser feito para as atividades de alto valor agregado com baixo custo?

O ABM operacional envolve ações nos processos a fim de otimizá-los. No entanto, as respostas para as questões anteriores dependem da compreensão da estratégia da empresa.

## 4. O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E O ABM OPERACIONAL APLICADO NA FILIAL DA ORGANIZAÇÃO

O ABC pode ser implantado de duas maneiras (Gering, 1999): *top down* e *bottom up*. *Top Down* está relacionada à decomposição do processo em um nível de detalhamento que permita o custeamento dos produtos, clientes ou canais de distribuição. A forma *Bottom Up* está associada ao detalhamento das atividades em termos de tarefas, pois tem como enfoque o redesenho dos processos.

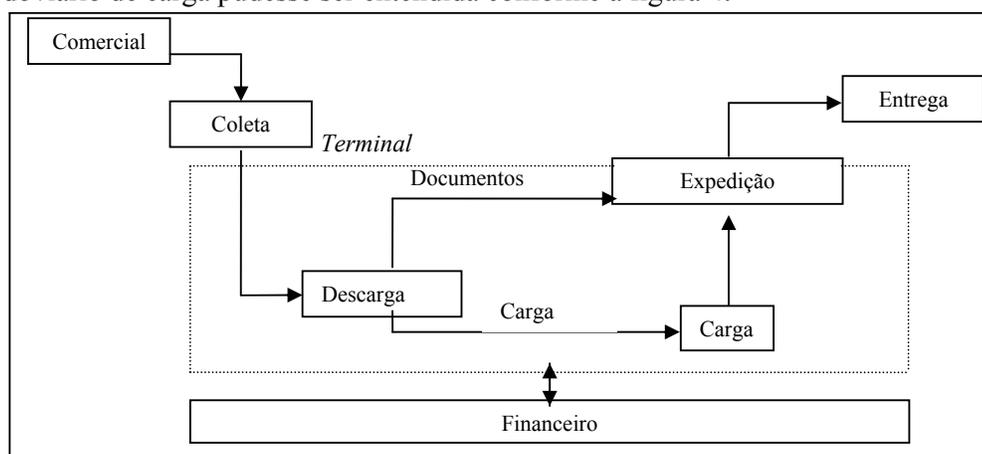
O presente trabalho adotou a forma *Bottom Up*, a qual definiu detalhadamente tarefas que, agrupadas, formaram atividades. O conjunto de atividades definiu os processos. Reuniram-se 260 tarefas no nível mais detalhado que, agrupadas, formaram 65 atividades. A compreensão dos processos possibilitou questionar, entre outros pontos, a distribuição das equipes e a seqüência de atividades realizadas.

A etapa de mapeamento dos processos iniciou com uma reunião com o coordenador de cada setor a fim de comunicar o objetivo do projeto e entender o fluxo de atividades. Foi necessário utilizar uma linguagem informal para facilitar a comunicação e compreensão do trabalho. Além disso, em cada área eram apresentados

os fluxos de atividades referentes aos outros setores, para mostrar a seqüência dos levantamentos.

Neste período, houve um contato diário do pesquisador com os funcionários da organização. Após o mapeamento de cada processo, ele foi apresentado para os coordenadores de cada setor a fim de consolidar as atividades. Os coordenadores puderam, assim, analisar a planilha do pesquisador e até mesmo propor o acréscimo de atividades não mencionadas e bastante representativas em termos de tempo.

O mapeamento dos processos permitiu que a filial da empresa de transporte rodoviário de carga pudesse ser entendida conforme a figura 4.



**Figura 4:** O Macroprocesso da Unidade

O macroprocesso da unidade é composto pelos processos comercial, operacional (coleta, descarga, carga, expedição e entrega) e financeiro. Após um contato com a empresa, o cliente e o tipo de carga são analisados e, sendo aprovados, é gerado um pedido de coleta que desencadeia um processo de descarga no terminal. Em paralelo ao manuseio da mercadoria ocorre o processo de expedição de documentos, o qual viabiliza a liberação dos veículos para uma viagem ou entrega após o processo de carga.

Cada processo é composto por atividades, as quais são formadas por tarefas. No quadro 1, consta um exemplo do dicionário de atividades para a atividade “análise da demanda”, a qual compõe o processo comercial e é constituída por tarefas, assim apresentadas.

QUADRO 1: Dicionário de Atividades

Atividades Comerciais	Tarefas
Análise da Demanda	<b>1-Pesquisa de Mercado</b>
	Verificar empresas ou locais estratégicos para atendimento
	<b>2-Participação em Feiras</b>
	Reuniões de planejamento
	Organização de material
	Deslocamento até o local
	<b>3-Análise da Concorrência</b>
	Analisar informativos
	Contatar gerentes das demais filiais
	Avaliar relatórios das filiais sobre a concorrência
	<b>4-Análise do Potencial de Cliente</b>
	Verificar se cliente deve receber uma visita especial
	<b>5-Avaliação dos Clientes-Projeto</b>
Realizar projetos para atender um cliente especial	

Desta forma, foram compreendidas todas as atividades da filial o que, possibilitou a formação de grupos de discussão sobre possibilidades de melhoria. Neste caso, após a análise dos processos e do dicionário de atividades, foi reunida uma equipe multifuncional a fim de elaborar um novo processo, utilizando a visão de negócio de cada participante e constituindo, assim, uma etapa de planejamento do ABM Operacional.

Em função dos custos das atividades, foi possível estabelecer prioridades de avaliação das atividades. Mediante o questionamento dos resultados e um estudo sobre o mapeamento dos processos realizado, foram identificadas lacunas na forma de gerenciamento dos recursos. Alguns setores receberam mais atividades como função, pois foi detectado uma subutilização de recursos. Nesta fase de execução do ABM Operacional, foram repassadas as atividades para os devidos setores. Também foi realizado, nesta fase, o redesenho dos processos.

Já a fase de ação do ABM Operacional abrange a aplicação do novo ciclo de operação do ABC (ABC de segunda geração), a fim de verificar o custo do novo processo bem como avaliar se as atividades que foram transferidas para outros setores requerem a adição de recursos para não afetar a produtividade do negócio. É uma etapa longa, pois envolve a adaptação dos sistemas de informação aos novos processos, além de abordar união de informações para a geração dos direcionadores de custos.

A fase de controle do ABM Operacional depende dos resultados apresentados pelo ABC. A partir de cada ciclo operacional do ABC, novas discussões podem ser realizadas pelo grupo multifuncional, a fim de aprimorar a forma como são utilizados os recursos pelas atividades. Desta forma, um importante passo é dado para a redução periódica de custos.

## **5. CONCLUSÃO**

Na primeira aplicação do método ABC, foi constatada a necessidade de instrumentos de medição e controle das informações para que não sejam gerados dados distorcidos.

O ABC se mostrou um método de custeio adequado à realidade da organização, pois ela está inserida em um ambiente com intensificação na concorrência e onde há uma mudança no perfil da carga transportada. Além disso, há uma distribuição de custos favorável à sua implementação e há uma evolução na área de sistemas de informação que acompanha o avanço no mercado de tecnologia.

A aplicação do primeiro ciclo operacional do ABC propiciou repensar os processos da filial. O emprego do método ABC possibilitou uma avaliação das atividades, distinguindo as que adicionam valor ao serviço daquelas que necessitam uma análise das causas da não agregação de valor. Assim, com o detalhamento das atividades em tarefas foi possível entender as origens dos desperdícios, resultando um novo processo, sobre o qual será aplicado um novo ciclo operacional do ABC. Pelo fato do ABC ter sido aplicado com fins operacionais envolveu discussões técnicas em todas as áreas. Os recursos utilizados foram otimizados, sendo um resultado da geração da visão interfuncional da organização.

O ABC contribuiu para a formação dos custos, mas também pode ser utilizado para a implementação de um sistema integrado de indicadores de desempenho. É uma iniciativa que requer tempo, pois envolve uma mudança cultural. Os atuais indicadores de desempenho estão baseados na estrutura departamentalizada da organização, sendo que, hoje, um conjunto balanceado de indicadores deve abordar os processos, a

capacidade da organização em aprendizado e crescimento, a satisfação dos clientes e acionistas, além do meio-ambiente e participação junto à comunidade.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades – ABM: Activity Based Management*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- COELHO, Estevão F.S; SOUZA, Eustáquio R.; BUSTAMANTE, Leandro. *Logística: Gerenciando a Transformação na Produção*. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 18.1998, Niterói. Anais, Niterói: Universidade Federal Fluminense. Rio de Janeiro, 1998. Publicado em CD-ROM.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Designing ABC Systems for Strategic Costing and Operational Improvement*. Strategic Finance. Montvale, v.81, n.2, p.18-20, Aug. 1999.
- GERING, Michael. *Activity based costing: Focusing on what counts*. Management Accounting. London, v.77, n. 2, p.20-21, Feb. 1999.
- GHEMAWAT, Pankaj. *A Estratégia e o Cenário de Negócios: Texto e Casos*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- KAPLAN, Robert. *New Roles for Management Accountants*. Cost Management. Fall, 1995.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- NOVAES, Antonio G. *Método de Custeio ABC na Distribuição Física de Produtos*. [S.l.] Revista de Transporte. V.8, n.2, 1999.
- PLAYER, Steve; LACERDA, Roberto. *Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM- Activity Based Management*. São Paulo: Futura, 2000.