

O CUSTEIO ABC EM EMPRESAS DE SERVIÇOS: AVALIAÇÃO DOS PROBLEMAS DA IMPLANTAÇÃO EM UMA EMPRESA DE PESQUISA

Luiz Guilherme Azevedo Mauad

Edson De Oliveira Pamplona

Resumo:

Este trabalho mostra a evolução dos sistemas de custeio e enfoca o sistema de custeio ABC na área de serviços, em especial, na área de pesquisa. Define e apresenta as principais características destas áreas, cria um modelo referencial de implantação e descreve, em um caso prático, sua aplicação numa empresa de pesquisa. Além disto, ao analisar cada uma das etapas de implantação, avalia os problemas e apresenta sugestões que possam servir de apoio para futuras implantações deste sistema de custos.

Palavras-chave:

Área temática: *Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços*

**O CUSTEIO ABC EM EMPRESAS DE SERVIÇOS: AVALIAÇÃO DOS
PROBLEMAS DA IMPLANTAÇÃO EM UMA EMPRESA DE PESQUISA**

Prof: Luiz Guilherme Azevedo Mauad, MsC.

Prof: Edson de Oliveira Pamplona, Dr.

Escola Federal de Engenharia de Itajubá - EFEI

Av. BPS, 1303 Itajubá (MG) Email: mauad@iem.efei.br

Área Temática: Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção
Civil e no Setor de Serviços

O CUSTEIO ABC EM EMPRESAS DE SERVIÇOS: AVALIAÇÃO DOS PROBLEMAS DA IMPLANTAÇÃO EM UMA EMPRESA DE PESQUISA
Área Temática: Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor de Serviços

RESUMO: Este trabalho mostra a evolução dos sistemas de custeio e enfoca o sistema de custeio ABC na área de serviços, em especial, na área de pesquisa. Define e apresenta as principais características destas áreas, cria um modelo referencial de implantação e descreve, em um caso prático, sua aplicação numa empresa de pesquisa. Além disto, ao analisar cada uma das etapas de implantação, avalia os problemas e apresenta sugestões que possam servir de apoio para futuras implantações deste sistema de custos.

1. INTRODUÇÃO

À medida que as empresas adotam uma filosofia pela qual a gerência do processo do negócio é a chave para a gerência de toda a empresa, a ligação entre atividades e custos assume importância crucial para tornar a contabilidade gerencial de grande valor para os gerentes de hoje (Ostrega, 1997). A necessidade de um sistema dinâmico de informação que atenda às exigências do mercado atual, fez com que fosse desenvolvido, para a área de manufatura, o sistema de custos denominado ABC (Activity-Based Costing) que, de acordo com Kaplan (1998), propicia uma avaliação mais precisa dos custos das atividades e dos processos, favorecendo a sua redução por meio de aprimoramentos contínuos e descontínuos (reengenharia), preenchendo, assim, o vazio representado pela distorção dos rateios volumétricos pregados pela tradicional contabilidade de custos.

A partir daí, verificou-se que as técnicas utilizadas na manufatura podiam ser utilizadas em empresas de serviços e traziam uma visão mais clara da rentabilidade, do custo e da lucratividade de seus diversos produtos, serviços e clientes, bem como informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades que executam.

Este trabalho mostra a evolução dos sistemas de custeio e enfoca o sistema de custeio ABC na área de serviços, em especial, na área de pesquisa. Define e apresenta as principais características destas áreas, cria um modelo referencial de implantação e descreve, em um caso prático, sua aplicação numa empresa de pesquisa. Além disto, ao analisar cada uma das etapas de implantação, avalia os problemas e apresenta sugestões que possam servir de apoio para futuras implantações deste sistema de custos.

2. EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

Segundo Johnson e Kaplan (1993), a necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais tem existido sempre que as pessoas utilizam do sistema de trocas. Historiadores evidenciam informes contábeis preparados há milhares de anos, encontrando registros contábeis, que remontam às antigas civilizações, gravados em blocos de pedra. As transações davam-se no mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. O empresário tinha de arrecadar mais dinheiro das vendas aos clientes do que pagava aos fornecedores de insumos de produção.

Até a Revolução Industrial (século XVIII), conforme Martins (2000), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais. Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha tão facilmente de dados para poder atribuir valor aos estoques. Com a necessidade de avaliar esses estoques, tarefa essa que era fácil na empresa mercantilista, nada mais razoável do que o contador tentar adaptar à empresa industrial os mesmos critérios utilizados na comercial. Assim, a partir da contabilidade financeira (ou geral) surge a contabilidade de custos industrial. Com a contabilidade de custos, surge o sistema de custeio, que nada mais é do que o método de apropriação de custos e que de acordo com Padoveze (1997), baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas, são basicamente dois: custeio por absorção ou tradicional e custeio direto ou variável;

O sistema de custeio tradicional ou por absorção surge, por volta de 1920, seguindo o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Ele é um método de custeio que apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, e, considera as despesas, relativas a administração, vendas e financeiras, como sendo do período. O grande problema nesta forma de distribuição dos custos, está na apropriação dos custos indiretos, de forma arbitrária e subjetiva, que pode levar a valores de custos diferentes e, conseqüentemente, custos totais também diferentes para cada produto.

O sistema de custeio direto ou variável, desenvolvido por volta de 1936 por Jonathan Harris, trata os custos indiretos de fabricação fixos como custos do período e não como custos do produto. Por este método, são considerados custos dos produtos apenas os custos variáveis. Ele traz informações importantes como a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio que são de grande valia nas tomadas de decisões.

Porém, com o processo evolutivo da economia, esses sistemas, estruturados em conceitos desenvolvidos há quase um século, deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas à empresa. O conhecimento exato dos custos dos produtos, seu perfeito controle e a coerente medição de desempenho tornaram-se importantíssimos, pois segundo Porter (1992), a base da vantagem competitiva, no atual ambiente de negócios, está no baixo custo e na diferenciação. Essa nova economia, com mudanças na natureza da competição, fez com que surgisse, na década de 80, um sistema de custeio que dá às organizações uma visão muito mais clara de todo seu processo produtivo.

Este sistema, denominado ABC (Activity-Based Costing ou Custeio Baseado em Atividades), de acordo com Cooper (1988), foi a resposta para a imprecisão do sistema de custeio tradicional, resultado da evolução natural da economia que passou a apresentar: aumento dos custos fixos, diminuição da mão de obra direta, alta incidência de mudanças tecnológicas, diminuição dos custos contábeis e da tecnologia da informação e crescimento na diversidade de produtos e serviços.

O sistema de custeio ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, 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. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização. E, pelas suas próprias características, tem como fortes candidatas a sua implantação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indiretos no seu processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Inicialmente, desenvolvido para as empresas de manufatura para melhorar a gestão dos custos, o sistema de custeio ABC também está sendo aplicado com o mesmo sucesso nas empresas de serviços. De um modo geral, segundo Kaplan (1998), as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em atividade, mais ainda que as empresas de produção, devido as suas características onde praticamente todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos.

3. DEFININDO E CARACTERIZANDO AS EMPRESAS DE SERVIÇOS

Em todos os países, os serviços estão no centro da atividade econômica, ou seja, são partes integrantes da sociedade. Nos últimos 90 anos, de acordo com Fitzsimmons (2000), a economia deixou de ser predominantemente baseada na manufatura para ser predominantemente baseada em serviços. E, com isso, os serviços passaram a ser fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional, sendo a força vital para a atual mudança rumo à economia globalizada.

Para Porter (1992), a necessidade crescente de serviços é reflexo dos vários fatores da sociedade moderna, tais como: maior riqueza, melhor qualidade de vida, mais tempo de lazer, mulheres trabalhando fora, sofisticação do consumidor e mudanças tecnológicas.

Embora não haja um consenso definitivo, de acordo com Gonçalves (1994), considera-se que o setor de serviços inclui todas as atividades econômicas cujo resultado não é um produto físico, que geralmente é consumido na época da produção e que apresenta valor adicionado em formas que são essencialmente intangíveis para o consumidor.

Já para Kotler (1996), serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte possa oferecer à outra que seja essencialmente intangível e que não resulte em propriedade de alguma coisa. Sua produção pode ou não estar ligada a um produto físico

Com isso, gerir serviços torna-se tarefa diferente de gerir a produção de bens. Mas mais importante do que reconhecer esta diferença é compreender quais são as características especiais das operações de serviços em relação ao produto. Essas características são identificadas como:

- **Intangibilidade:** Os serviços, de acordo com Ganesi e Corrêa (1994), são experiências que o cliente vivencia enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas.
- **Necessidade da presença do cliente:** É o cliente que inicia o serviço através de sua solicitação, dizendo o que quer, para quando quer e como quer.
- **Produção e consumo simultâneos de serviços:** Geralmente, não há uma etapa entre a produção de um serviço e seu consumo por

parte do cliente. Os serviços são criados e consumidos simultaneamente e, portanto, não podem ser estocados.

4. A APLICAÇÃO DO ABC EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

Usualmente o termo “produto”, segundo Cogan (1994), se aplica quando está se enfocando um bem de fabricação, na realidade produto pode representar um bem ou serviço. Por outro lado os produtos manufaturados das indústrias podem ser entendidos como serviços prestados sob forma de produtos. Numa outra visão, nas empresas que prestam serviços, estes são seus produtos. Assim, o entendimento de que as áreas de serviços funcionam como se fosse uma fábrica permite vislumbrar a aplicação, nas empresas de serviços, de técnicas e metodologias de trabalho que foram bem sucedidas nas empresas de manufatura. Seguindo nesse raciocínio as técnicas do ABC desenvolvidas para os custos fabris também podem ser aplicadas às organizações do setor de serviços e nas funções de apoio das empresas.

De acordo com Ostrenga (1997), o custeio baseado em atividades é tão aplicável a organização de serviços quanto à indústria. Além disso, aplica-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios como à determinação dos custos de produtos manufaturados. Conceitualmente, o custeio de objetos que não são produtos é idêntico à técnica de custeio de produtos. As decisões mais importantes estão em definir os objetos e especificar os geradores. Tanto nas organizações de serviços como nas industriais, o problema é tomar decisões gerenciais que possam tornar e manter lucrativas organizações complexas e diversificadas. O segredo é dispor de boas informações a respeito dos custos para que os gerentes possam tomar essas decisões.

Para Kaplan (1998) embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem. Ainda segundo o autor, as empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias. Precisam do custeio baseado na atividade para associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processos, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos seguimentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses seguimentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente, a quantidade e o mix de recursos necessários para que tudo isso aconteça.

A atual atmosfera econômica fez com que as empresas de serviços sentissem necessidade de conhecer, controlar e gerenciar os custos com eficácia. O uso crescente do ABC nas empresas de serviços está derrubando o mito de que uma visão refinada dos custos é de interesse apenas do setor industrial ou da fabricação (Player, 2000).

De acordo com Kaplan (1998), durante décadas a falta de informações precisas sobre produtos e clientes não foi uma preocupação para os gerentes de empresas de serviços, pois o mercado não era competitivo e com isso eles não sofriam pressões para reduzir custos, melhorar a qualidade e a eficiência das operações, lançar novos produtos lucrativos ou eliminar produtos e serviços que causem prejuízos. Entretanto, durante as duas últimas décadas, o

ambiente competitivo para a maioria das empresas de serviços tornou-se tão desafiador e exigente quanto o das empresas de produção.

Assim, para tornarem competitivas e atenderem as necessidades impostas pelo mercado as empresas de serviços passaram a adotar diversas ferramentas utilizadas com sucesso na área de manufatura. Como a maioria das empresas de serviços não tinha um sistema de custeio eficaz, o ABC surgiu como importante ferramenta para as decisões gerenciais e estratégicas, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, e impulsionam para o melhoramento contínuo. Na prática, segundo Kaplan (1998), a construção de um modelo ABC no setor de serviços é praticamente idêntica a de um setor de manufatura.

Segundo Berts (1995), uma organização de serviços que implanta o ABC deve estar voltada para o mercado e focada na qualidade para saber se os serviços produzidos são considerados como valor agregado pelo cliente. Num mercado competitivo melhorias contínuas de qualidade e redução de custos têm que acontecer. A empresa deve manter estudos de como ela está trabalhando para não cometer equívocos que conduzam a um serviço ineficiente. Estudos sobre a qualidade percebida também devem ser feitos para saber quais os serviços que são desejados e considerados de valor agregado pelos clientes.

Ainda segundo o autor, as empresas de serviços ao implantarem o ABC devem estar cientes que:

- o uso efetivo de informação da lucratividade por cliente aumenta a capacidade da empresa em melhorar seu relacionamento com esse cliente e conseqüentemente consolidar uma relação cada vez mais rentável e duradoura;
- a estrutura de custo varia de acordo com a linha de negócio da organização;
- na maioria dessas empresas o principal custo são os salários;
- empresas cujo trabalhador desempenha suas tarefas em atividades múltiplas fica difícil controlar o tempo dedicado para uma atividade específica;
- o tempo de atividade varia por linha de produto e segmento de cliente, assim usando custo médio de atividade para calcular o custo do produto pode levar a conclusões incorretas;
- a base para levar as atividades aos serviços é o tempo. Desenvolver um estudo do tempo é fundamental;
- as atividades não devem chegar a um nível muito baixo pois o custo para gerencia-las pode se tornar muito alto e inviável.

É sabido que as empresas de serviços normalmente têm uma idéia geral de quais são seus custos totais, mas isso não é o suficiente, pois o problema maior está em identificar de onde eles vêm. Saber claramente o custo de serviços diferentes, para melhor gerencia-los, é fundamental para o sucesso dessas organizações. Sendo assim, o ABC surge como uma ferramenta eficaz para o acompanhamento contínuo do uso e do custo das atividades para produzir esses serviços. Como os princípios do ABC se aplicam tanto para a área de manufatura quanto para a área de serviços, a seguir é proposto um modelo referencial de implantação do ABC que atenda aos anseios dos diversos tipos de organizações.

5. MODELO REFERENCIAL DE IMPLANTAÇÃO DO ABC

Qualquer processo de implantação, dentro de uma empresa, é algo que normalmente sofre resistências internas pois depende basicamente de mudanças de atitudes e comportamento das pessoas. O sucesso de uma implantação está fortemente associado ao convencimento de que ela será um agente eficaz de mudança da empresa, para torná-la mais ágil e competitiva num mercado cada vez mais globalizado.

Antes de optar pela implantação, a empresa deve fazer uma análise criteriosa das reais necessidades do que se quer implantar. Uma vez convencida das vantagens e benefícios, a empresa deverá encará-la como um investimento e desenhar uma estratégia adequada de implementação, alocando-lhe todos os recursos necessários a seu sucesso. Uma implementação bem sucedida, segundo Geishecker (1997), exige a combinação de capacitação técnica, financeira e comportamental com os recursos financeiros e tecnológicos necessários. Esse raciocínio também deve ser seguido na implantação do custeio ABC e, independente do modelo adotado, ele deve ser adaptado às necessidades da empresa e aos objetivos de sua implantação.

A seguir, é sugerido um modelo referencial de implantação do ABC. O modelo é dividido em duas etapas: planejamento e execução, conforme apresentado na tabela 1:

	Etapas	Erros assinalados por Kotter
P L A N E J A M E N T O	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar a necessidade de implantação do ABC 	Não estabelecer senso de premência
	<ul style="list-style-type: none"> • Definir o escopo e o objetivo do projeto 	Faltando uma visão,
	<ul style="list-style-type: none"> • Comprometer a alta gerencia 	Não criar poderosa coalizão
	<ul style="list-style-type: none"> • Montar e capacitar a equipe 	Faltando uma visão Falha na comunicação da visão, Não remoção dos obstáculos à visão e Não fixação das mudanças na cultura da empresa.
E X E C U Ç Ã O	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar o modelo do ABC • Coletar dados • Desenvolver um sistema de informações 	Não planejar vitórias a curto prazo.
	<ul style="list-style-type: none"> • Processar o modelo e treinar os usuários 	Faltando uma visão Falha na comunicação da visão, Não remoção dos obstáculos à visão Não fixação das mudanças na cultura da empresa e Não planejar vitórias a curto prazo.
	<ul style="list-style-type: none"> • Preparar relatórios gerenciais específicos 	
	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar periodicamente e assegurar o progresso continuado do modelo • Utilização do ABM 	Declaração de vitória muito cedo

Tabela 1 – Modelo referencial de implantação do ABC acoplado aos principais erros assinalados por Kotter

Este modelo teve como base os conceitos e modelos apresentados pelos autores Player (1997), Nakagawa (1994), Gunasekaran (1999), Mabberley (1998), IMA (1993), No (1997), ECR Brasil (1998) e Kaplan (1998). E ainda, foram a ele acoplados os oito principais erros abordados por Kotter (1995) que servem como alerta para evitar possíveis desvios que possam comprometer uma implantação como um todo.

Porem, é bom ressaltar que o modelo proposto não é único, mas pode servir de guia para que uma empresa realize a implantação de um projeto ABC.

6. IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO ABC EM UMA EMPRESA DE PESQUISA

A partir do modelo referencial proposto, desenvolveu-se um estudo prático da implantação do sistema de custeio ABC em uma empresa de pesquisa. Ao analisar-se cada etapa, procura-se identificar as dificuldades e mostrarem-se os caminhos tomados durante esse processo de implantação.

6.1 Avaliar a necessidade de implementar o ABC

Após diversas reuniões e “workshops” entre os gerentes sobre as necessidades da fundação e os sistemas de custeios existentes, com o apoio de um consultor de custos, optou-se por implantar o ABC devido às características dos custos da empresa (na sua maioria fixos) e a diversidade de serviços e clientes existentes. Assim, de acordo com o que foi observado nesses encontros, os principais resultados obtidos foram: um consenso na terminologia de custos, uma conscientização geral da necessidade de um novo sistema de custeio e comprometimento de todos em relação à implantação de um novo sistema de custeio;

Uma vez identificada a necessidade da implantação e convencida das vantagens e benefício do ABC, com apoio irrestrito da maioria dos gerentes, a empresa partiu para a análise da viabilidade econômica-financeira do projeto.

Um problema comum que pode acontecer nesta fase é a empresa subestimar os custos inerentes à implantação considerando-os apenas como o valor gasto na aquisição do “software”. Isto pode gerar uma escassez de recursos durante o processo de implantação e, conseqüentemente, o seu comprometimento como um todo. Com isso, ela também deve estar atenta para os gastos referentes ao “hardware”, que deve ser compatível com o tamanho do “software”, e os gastos referentes a implantação propriamente dita (consultores, etc) cujo montante a ser investido, na maioria das vezes, pode ser igual ou bem superior ao valor investido na aquisição do “software”.

Tendo sido aprovado e posto a disposição os recursos necessários para a sua execução, tanto financeiro como de pessoal, incluindo aí uma carta compromisso do vice-presidente financeiro, a Empresa X pode dar prosseguimento ao seu processo de implantação.

É bom ressaltar que o apoio total obtido da maioria dos gerentes e diretores e a expectativa criada entre eles foram fundamentais para agilizar o processo de implantação do ABC, e ainda, atender a um senso de premência identificado como um dos fatores que podem influenciar no sucesso ou insucesso da implantação.

6.2 Definir o escopo e o objetivo do projeto

Dando prosseguimento ao processo de implantação, a empresa organizou uma reunião de 2 dias onde diversos grupos foram envolvidos, além

dos consultores de custos e da J.D.Edwards, empresa responsável pelo Sistema de Gestão Integrada. Nessa reunião, inicialmente, foram apresentados os conceitos do ABC e em seguida o “software” da J.D.Edwards, já adquirido pela empresa de pesquisa, que seria utilizado como base para implantação do novo sistema de custeio. Foram ainda escolhidas as equipes de trabalho e definidos quais seriam os consultores e de que maneira participariam do projeto. A partir daí, foram avaliadas as necessidades da empresa definindo o escopo do projeto:

- custeamento dos produtos, serviços e clientes;
- análise da rentabilidade dos objetos de custos;
- obtenção de resultados paralelos, tanto pelo custeio direto como pelo absorção;
- conhecimento das origens dos custos indiretos e despesas atribuídas;
- uso recorrente do sistema com informações “on-line”;
- agilidade nas informações;
- utilização da funcionalidade padrão do sistema “Oneworld” – da J. D. Edwards - com o mínimo de customização;

Através de um “brainstorming” foram definidos os principais objetivos a serem atingidos com a implantação:

- melhoria das informações para as tomadas de decisões gerenciais;
- consolidação, otimização de rotinas e controles através do gerenciamento de atividades e custos;
- ter um instrumento eficaz para obtenção de resultados como a margem de contribuição, a rentabilidade, etc;

Também foram avaliados riscos potenciais que pudessem influir no sucesso do projeto, bem como o plano de ação que seria empregado caso eles ocorressem. Os principais riscos detectados com seu respectivo plano de ação e os responsáveis pelas ações foram:

- não comprometimento da alta gerencia com a implantação do sistema de custo. Plano de ação: fazer um trabalho intensivo de conscientização. Responsabilidade: comitê executivo;
- não comprometimento dos usuários com a qualidade das informações. Plano de ação: desenvolver um trabalho intensivo de conscientização, divulgação e treinamento. Responsabilidade: equipe do projeto e respectivos gerentes de área;
- resistência à mudança. Plano de ação: envolvimento, motivação e participação. Responsabilidade: equipe do projeto.

Conforme foi visto até agora, a empresa procurou definir o escopo do projeto, seus objetivos e riscos com a maior clareza possível, pois esses foram determinados a partir de diversas atividades com a participação de todos os envolvidos no processo de implantação. Esse envolvimento criou uma motivação, uma coalizão e uma visão clara de onde a empresa quer chegar, ou seja, ter um sistema de custeio eficaz, com informações precisas, que auxilie nas tomadas de decisões gerenciais. Essa visão, fácil de ser comunicada possibilita atrair novos adeptos e criar a união necessária ao processo de implantação.

6.3 Comprometer a alta gerência

O comprometimento da alta gerência em qualquer procedimento é essencial para o seu sucesso. Conforme foi visto anteriormente, a Empresa X realizou várias reuniões e “workshops”, ministradas por um consultor de custeio ABC, junto aos seus gerentes e diretores. Esses encontros foram fundamentais para o conhecimento e a divulgação do sistema de custeio ABC, criando uma poderosa arma de coalizão dentro da organização. Isso veio a ser confirmado através da carta compromisso assinada pelo vice-presidente financeiro e por meio da participação ativa da alta cúpula no comitê executivo de implantação. E ainda, pela expectativa gerada junto aos gerentes que ecoou em toda a organização de forma extremamente positiva tornando um grande facilitador durante a fase inicial do processo de implantação. Assim, o alto grau de envolvimento da gerência no processo juntamente com a equipe de implantação passaram a ser os grandes divulgadores do projeto dentro da empresa.

Apesar de todo esse comprometimento inicial, durante uma parte do desenvolvimento do processo houve apenas a participação das pessoas ligadas mais diretamente a ele. Nessa fase, as etapas conquistadas não foram divulgadas de maneira eficaz, nem tão pouco um processo de doutrinação do ABC foi realizado. Isso, acarretou a abnegação por parte de vários gerentes e conseqüentemente por parte da organização o que passou a constituir um sério problema para a equipe de implantação e, por conseguinte, afetar a coalizão criada no início do processo.

Ao perceber essa tendência a equipe do projeto realizou dois “workshops” contemplando uma parcela expressiva da empresa. Nesses eventos, mais uma vez, foi lembrada a importância da participação ativa de todos e quão avançado estava o processo de implantação o que serviu, em parte, para energizar a coalizão dentro da organização. Porém, não foi suficiente sendo sugerido que se iniciasse o mais rapidamente possível um treinamento junto à organização sobre o ABC e os resultados advindos com a sua implantação.

Pelo que foi observado, para que a alta gerência da organização compreendesse melhor a finalidade e a potencialidade do ABC, mantendo sempre viva sua coalizão, não bastou que participassem de maneira ativa das palestras e “workshops” realizados durante a fase inicial do processo. Deveriam ser realizados, durante a implantação, trabalhos mais profundos de conscientização geral para assegurar aos gerentes que o mesmo pode ser realmente útil a suas necessidades, expectativas e anseios. Isso garantiria um envolvimento maior no processo e conseqüentemente criaria uma sólida coalizão à sua implantação.

6.4 Montar e capacitar a equipe

A Empresa X ao montar a equipe de implantação, procurou fazê-la de maneira multi-funcional, ou seja, com a participação de pessoas de diversas áreas, criando, assim, um grupo conciso e unido que foi um dos pontos fortes do processo. Essa equipe, que não poupou esforços nem sacrifícios, foi composta da seguinte maneira:

Comitê executivo: composto pelo gerente do projeto e alguns elementos da alta administração como o presidente, o vice-presidente financeiro, o gerente financeiro e o gerente contábil dentre outros. Reúne-se de

30 em 30 dias, ou conforme necessidade, para aprovar estratégias e mudanças, alocar recursos, autorizar modificações no sistema e avaliar o andamento dos trabalhos.

Gerente do projeto: Responsável pelo acompanhamento geral, dedica 80% do seu tempo ao projeto. É ele quem faz a distribuição de recursos e é o principal elo entre a equipe do projeto e a alta administração.

Líder funcional: Dedicar 100% do seu tempo ao projeto. Coordena o trabalho do grupo de implantação e tem a responsabilidade de documentar todo o processo.

Usuário chave: Pessoa chave que dedica 100% do seu tempo ao projeto. Deve conhecer o negócio como um todo tendo participação ativa sobre o mesmo, inclusive recomendando mudanças e melhorias para o processo. No caso dessa empresa foram indicados dois usuários chaves para compor a equipe de implantação.

Analista de sistema: Conhecedor do sistema de informações da empresa, tem noções gerais de custos e disponibilidade integral para atender, sempre que solicitado, a equipe de implantação.

Consultor técnico de custos: Pessoa contratada pela empresa para prestar assessoria referente ao sistema ABC/ABM. Com profundo conhecimento dessas técnicas, auxiliou na elaboração do modelo, nos processos de entrevistas e nos treinamentos necessários para a sua implantação. Com isso, tornou-se um forte aliado dos idealizadores do projeto contribuindo, muitas vezes, de forma decisiva para sua divulgação e aceitação dentro da empresa.

Consultor de sistemas: Pessoa disponibilizada pela empresa vendedora do “software” auxiliou nos treinamentos das pessoas envolvidas na implantação e nas customizações e parametrizações que se fizeram necessárias.

Após a montagem da equipe de implantação, iniciou-se o período de treinamento para familiarização do sistema “Oneworld” e do ABC. Nessa etapa o grupo foi orientado para utilizar o máximo possível da funcionalidade padrão do sistema e realizar o mínimo de customizações o que constituiria num facilitador para as suas futuras atualizações. Também foi definido que as customizações, para serem executadas, teriam que ser aprovadas pelo comitê executivo.

6.5 Elaborar o modelo do ABC

Foi a parte mais trabalhosa de todo o sistema. No levantamento e identificação dos recursos, percebeu-se que o plano de contas da empresa, apesar de atender satisfatoriamente aos anseios do ABC, poderia ser mais minucioso em relação aos custos indiretos e despesas. Isto porque ao processar esses dados no “Oneworld” os resultados obtidos referentes aos custos dos serviços, muito mais detalhados e com maior precisão devido à maneira com que foram alocados, só poderiam ser utilizados pelo ABC atendendo assim as expectativas dos gerentes para efeito de decisões. Porém, o problema estava na utilização desses dados pela contabilidade geral, pois o sistema não lhe permitia esse acesso. Assim, para que ela fizesse uso dessas informações, principalmente para a elaboração da demonstração de resultados, foi necessário criar um sistema auxiliar (versão “batch”) o qual foi desenvolvido

num curto espaço de tempo pelo analista de sistema com a colaboração do consultor da J.D. Edwards.

Ainda nessa etapa, quando da classificação dos recursos, foram observadas algumas características no processo de implantação. Ao classificar os custos em diretos ou indiretos e fixos ou variáveis, observou-se, o que já havia sido detectado pelo consultor de custos, que praticamente todos os custos são indiretos e na sua maioria fixos, e, ainda, que praticamente todos os custos diretos, apesar da baixa proporção, são variáveis. Os conceitos contidos nestas características foram de grande valia na elaboração de alguns relatórios do ABC sendo inclusive aplicados como facilitador para o cálculo da margem de contribuição.

A partir dessa análise minuciosa dos recursos, também foram identificados os prováveis direcionadores de primeiro estágio ou os comumente chamados direcionadores de recursos. Como basicamente esses direcionadores eram utilizados como base de rateio do sistema de custos anterior (área, tabela de alocação de mão de obra, etc), não foram encontradas grandes dificuldades para identifica-los, bastando um refinamento na maneira como eram apurados para que se pudesse aplica-los ao ABC.

Reconhecidos e classificados os recursos e escolhido os direcionadores de primeiro estágio, os próximos passos foram o levantamento e identificação das atividades, dos direcionadores de segundo estágio, dos objetos de custos e do mapeamento de todos os processos. Esses passos foram, reconhecidamente, uma das partes mais trabalhosa da implantação e que levaram mais tempo para serem realizados. Para a identificação dos demais elementos que compõe o sistema de custeio ABC, a técnica escolhida, pelo consultor de custos e demais membros da equipe de implantação, foi a dos conceitos de Análise de Processo de Negócios (BPA) e de entrevista que, comprovadamente, possibilitaram aos entrevistadores coletar, de forma eficiente, os dados que eles necessitavam e aos entrevistados a educação e um melhor conhecimento a respeito do ABC e dos objetivos a serem alcançados com a sua implantação.

Para a realização das entrevistas foi desenvolvido, pelo consultor de custos, um formulário simples porem abrangente que procurou identificar todas as informações necessárias para elaboração do modelo do ABC. O passo seguinte foi definir quem seria entrevistado e como seriam os processos de entrevistas. Optou-se por se entrevistarem todos os diretores, gerentes e assessores engajando, assim, a organização na modelagem do ABC.

Na entrevista, com a definição das tarefas executadas por gerencia, foi possível conhecer e mapear o processo. Nesse ponto, surgiu o que aparentemente poderia ser um problema para a equipe de implantação, as tarefas eram confundidas, pelos gerentes, como sendo atividades. Os devidos esclarecimentos foram feitos pelo consultor de custos, auxiliando, assim, os gerentes a uma melhor absorção dos conceitos do ABC.

A partir daí, os gerentes passaram a identificar as atividades que gostariam que fossem custeadas. Aqui, foi observado outro problema na implantação do sistema, ou seja, a dificuldade em identificar as atividades, pois às vezes, elas eram confundidas, pelos gerentes, com os objetos de custos. Como exemplo, treinamentos, consultorias, dentre outras, normalmente eram sugeridas, pelos gerentes, como atividade que gostariam que fossem custeadas mas que na realidade faziam parte do grupo de objetos de custos.

Nesse caso também foi preciso a intercessão do consultor de custos para os devidos esclarecimentos e correções que se fizeram necessárias. Essa confusão tem sua origem numa característica comum aos serviços a intangibilidade, ou seja, o serviço por ser abstrato causou a confusão aos gerentes, o que não ocorre na manufatura onde o produto é uma coisa concreta.

Na seleção dos direcionadores de atividades, ou simplesmente direcionadores de segundo estágio, identificou-se o tempo de dedicação como o principal direcionador das atividades de produção aos objetos de custos. Este passou a ser um grande problema para a equipe de implantação, pois a Empresa X não tinha em sua cultura o hábito de fazer esse tipo de apontamento que passou a ser de vital importância para o novo sistema de custeio.

Porem, é bom ressaltar que o apontamento adequado do tempo de dedicação dos empregados aos objetos de custos torna os custos, relativos a esta mão-de-obra, diretos. Entretanto, como este apontamento é responsável, também, pelo rastreamento de outros custos indiretos das atividades aos objetos de custos, é fundamental que o tempo dedicado aos serviços seja assinalado corretamente.

Tendo em mãos os questionários totalmente preenchidos, a equipe de implantação realizou uma análise minuciosa desses dados organizando-os e estruturando-os por diretoria. E ainda, a divisão das atividades em grupos de suporte (AD - Administrativas, VE – Vendas e PI – Produção indireta) e de produção (PD – Produção direta), com a devida hierarquização, o que poderia auxiliar numa possível solução para um propenso problema de referencia cruzada, ou seja, evitar que uma atividade que já distribuiu seus custos volte a receber parte dele num processo de “looping”. A figura 1 representa o modelo de implantação do ABC adotado pela Empresa X:

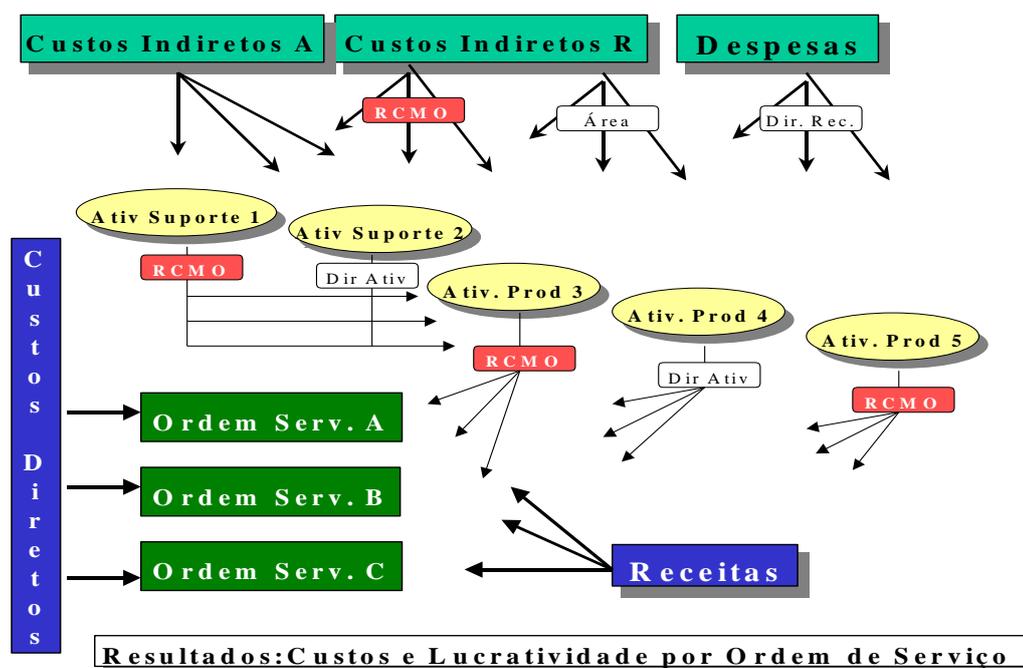


Figura 1 – Modelo de implantação do ABC na Empresa X

Mapeada as atividades, 192 no total, criou-se o dicionário de atividades que procurou mostrar, a partir das diversas diretorias, como foi feita a migração dos antigos centros de custos para as atuais atividades e o relacionamento destas com seus respectivos grupos, direcionadores e objetos de custos ou outra atividade.

6.6 Coletar dados

Como foi observado até agora, as grandes fontes de dados para alimentação do ABC foram identificadas durante a elaboração do seu modelo. Porém, apesar de uma grande parcela dos dados serem coletados automaticamente pelo sistema, foi na determinação dos meios de coleta manuais, que identificou-se, como já citado, o principal problema da implantação, ou seja, a dificuldade no apontamento das horas trabalhadas. Apesar da empresa desenvolver um sistema de registro de mão de obra (RCMO) e tentar fazer com que fosse o mais funcional possível, resistências eram criadas. Um trabalho de conscientização e aperfeiçoamento operacional do RCMO passou a ser realizado para obter um meio de coleta de dados eficiente que atendesse aos anseios da organização como um todo. É bom, novamente, ressaltar que ao se criar uma forma eficiente e confiável de apontamento das horas trabalhadas, os custos de mão de obra relativos a essas horas apontadas aos objetos de custos, passam a ser considerados diretos.

6.7 Desenvolver um sistema de informações

De posse do projeto conceitual completo, com todos os dados reunidos e organizados, a equipe do projeto passou a incorporá-lo ao sistema “Oneworld” para as devidas simulações e validação do modelo proposto. Nessa etapa, também foram propostos os tipos de relatório que seriam necessários para atender o escopo do projeto bem como a divisão destes em dois grandes grupos. No primeiro grupo ficariam os relatórios padrões que seriam desenvolvidos para atender as necessidades da empresa em geral e no segundo grupo os relatórios em telas para atender as necessidades específicas de cada gerência.

Como o sistema só apresenta os relatórios padrões em formato PDF, a equipe do projeto procurou desenvolver para os relatórios em telas, que também podem ser executados no Excel, artifícios gráficos e outros formatos para uma melhor visualização e facilidade de interpretação.

Concluída a etapa de planejamento, concentrou-se as observações na execução do projeto que de acordo com o modelo referencial proposto foi dividido em quatro etapas:

6.8 Processar o modelo e treinar os usuários

Testado e validado o modelo, a etapa seguinte foi a distribuição dos dados de forma correta para que o modelo pudesse ser efetivamente executado. Ao colocar o modelo em execução alguns problemas começaram a surgir, o que é previsível num processo de implantação. A maioria desses problemas tiveram sua origem na parte operacional do sistema e foram prontamente solucionados pela equipe técnica. Porém dois desses problemas tiveram sua origem vinda da parte conceitual mas que já tinham sido previstos pelo consultor de custos e a equipe de implantação. O primeiro foi relativo a

referencia cruzada que estava levando muito tempo para ser processada e conseqüentemente atrasando todo o processo. Como foi um problema previsto na fase de elaboração do modelo, a solução proposta seria o emprego da hierarquização das atividades. Essa solução acabou não sendo utilizada pois o problema da demora estava ligado aos problemas operacionais que foram solucionados pela equipe técnica. O segundo problema conceitual foi referente ao que se poderia fazer com os serviços em elaboração e a forma com que seriam reconhecidos os seus gastos, uma vez que a produção e o consumo de serviços são simultâneos, não há estoque. A regra geral, de acordo com Martins (2000), é a acumulação dos custos para a sua transferência ao resultado apenas por ocasião da entrega, quando do reconhecimento também da receita. Entretanto, de acordo com o autor, para os casos de contratos de longo prazo, deve-se fazer a apropriação dos resultados de forma parcelada.

Como a contabilidade tem que servir sempre para esclarecer uma situação, algumas vezes abre-se mão das regras normais. Foi o que ocorreu na Empresa X, onde até 60 dias a ordem de serviço era mantida aberta recebendo o tratamento normal e a partir daí era tratada como serviço em elaboração. Para operacionalização foi desenvolvido um sistema “batch” que ao final de um determinado período (60 dias), para efeito de demonstrações financeiras, fechava as ordens de serviços acabadas transferindo seus custos para a demonstração de resultados e as inacabadas eram levadas para o ativo em forma de serviços em elaboração, respeitando assim os princípios contábeis geralmente aceitos.

Pelo que foi observado, o grande problema dessa fase não foram os problemas técnicos e nem os conceituais, mas sim a falta de comunicação e treinamento que a equipe de implantação deixou de fazer junto aos usuários. Isso poderia ter comprometido todo o processo, uma vez que aquela coalizão que havia sido criada inicialmente, estava sendo corroída ao longo desse período. Aqui foram percebidos claramente 4 dos 8 erros assinalados por Kotter e que foram despertados à equipe de implantação. Esse alerta serviu para que a equipe adotasse uma postura mais agressiva junto aos usuários, revigorando a coalizão que estava sendo perdida e criando condições para explorar todo o potencial do sistema quando este for entrar em operação.

6.9 Preparar relatórios gerenciais específicos

Conforme foi visto anteriormente, a equipe de implantação previu a preparação de relatórios em tela, que estão sendo desenvolvidos junto aos usuários, para atender as suas necessidades específicas. Esses relatórios são interfaceados ao Excel, podendo ser operados nas mais diversas circunstâncias, inclusive em simulações, o que os torna dinâmicos e versáteis.

6.10 Avaliar periodicamente e assegurar o progresso continuado do modelo

Essa fase está no seu início e, ainda não permite análises, mas, considerações a respeito dela, foram passadas para a equipe de implantação, como: a necessidade de uma avaliação periódica do modelo que assegure o seu progresso continuado; a necessidade de criação de uma equipe permanente para manter a dinâmica do modelo e, principalmente, não declarar vitória muito cedo, pois mudanças levam tempo para penetrar na cultura.

6.11 Utilização do ABM

Para uma empresa, de acordo com Martins (2000), o fundamental e desejável seria que ela tivesse um sistema flexível suficiente que propiciasse todas as informações necessárias como: margem de contribuição de cada produto e/ou serviço; custo de cada produto e/ou serviço (custeio por absorção com rateio dos CIF pelo ABC); e soma dos custos globais (custos e despesas) de cada produto e/ou serviço pelo ABC. Pelo que foi observado durante o trabalho, pode-se afirmar que a Empresa X atende a todos esses quesitos e portanto esta implantando um sistema de custeio que, devido a sua flexibilidade, é rico em informações. Mas, de que adianta ter as informações se os gerentes não souberem lidar com elas? Como esta fase também não foi possível fazer uma análise, ficou um conselho para a equipe de implantação: desenvolver treinamentos específicos para o ABM e assim tirar o máximo de proveito das informações do ABC.

7. CONCLUSÃO

O setor de serviços vem crescendo ano após ano, passando a ocupar cada vez mais espaço no moderno ambiente de negócios. Com a evolução econômica e o aumento da competitividade, o setor passou a buscar novos conceitos em gerenciamento para que pudesse acompanhar esse mercado cada vez mais exigente. Apesar das características diferentes em relação ao setor de manufatura, o setor de serviço vem buscando e adaptando conceitos utilizados com sucesso nessa área.

A busca de um sistema de custeio que atendesse aos seus anseios, fez com que as empresas de serviço descobrissem, na manufatura, o custeio ABC. Este mostrou ser extremamente eficiente trazendo informações de grande valia para o gerenciamento eficaz dessas organizações. Baseado em diversos modelos de implantação, criou-se um modelo referencial que foi aplicado numa empresa de pesquisa. Essa aplicação trouxe informações importantes que poderão ser de grande valia para empresas que estejam implantando ou que queiram implantar este sistema de custos.

8 BIBLIOGRAFIA

Berts, K. e Kock, S. (1995): “Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge”. Management Decision, Vol. 33 – N.6, págs. 57-63.

Cogan, S. (1994): Activity-based costing (ABC) A poderosa estratégia empresarial. Editora Pioneira, São Paulo.

Cooper, R. (1988): “The rise of activity-based costing. Part two: When do I need an activity-based cost system”. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, Vol.2 – N.3, págs. 41-48.

ECR Brasil (1998): Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Editora Atlas

Fitzsimmons, J.A. e Fitzsimmons, M.J. (2000): Administração de Serviços – Operações, estratégias e tecnologia de informação. Editora Bookman, Porto Alegre.

Gianesi, I.G.N. e Corrêa, H.L. (1994): Administração Estratégica de serviços – Operações para a satisfação do cliente. Editora Atlas S.A., São Paulo.

Gonçalves, J.E.L. (1994): “Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços”. Revista de Administração de Empresas/EAESP/FGV. Vol. 34 – N.1, Jan./Fev., págs. 63-81.

Gunasekaran, A. (1999): “A framework for the design and audit of an activity-based costing system”. Managerial Auditing Journal. Vol.14–N.3, págs.118-126.

IMA (1993): Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing Statement on Management Accounting. No 4T, September 30. [Capturado na Internet <http://www.rutgers.edu/Accounting/raw/ima> em 08/12/99].

Johnson, e Kaplan, R. (1993): Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Editora Campos, Rio de Janeiro.

Kaplan, R. S. e Cooper, R. (1998): Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo. Editora Futura, São Paulo.

Kotler, J. P. (1996): Administração de Marketing – Análise, Planejamento, Implementação e controle. Editora Atlas S.A., São Paulo.

Kotter, J.P. (1995): Leading Change: Why Transformation Efforts Fail. *Harvard Business Review*, p.59-67, Mar/Apr.

Mabberley, J. (1998): Activity Based Costing in Financial Institutions How to support value-based management and manage your resources effectively. Editora Pitman Publishing, Londres.

Martins, E. (2000): Contabilidade de custos. . Editora Atlas S.A., São Paulo.

Nakagawa, M. (1994): ABC Custeio Baseado em Atividades. Editora Atlas S.A., São Paulo

No, J.J, Kleiner, B.H. (1997): How to implement activity-based costing. *Logistics Information Management*, v. 10, n. 2, p. 68-72.

Ostrenga, M. (1997): Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos. Editora Record, Rio de Janeiro.

Padoveze, C.L. (1997): Contabilidade gerencial – Um enfoque em sistema de informação contábil. Editora Atlas S.A., São Paulo.

Porter, M. (1992): Vantagem Competitiva. Rio de Janeiro: Editora Campus.

Player, S. (1997): ABM: Lições do campo de batalha. Editora Makron Books, São Paulo.

Player, S, Lacerda, R. (2000): Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM. Futura: São Paulo.