

ALGUMAS DIFICULDADES ENCONTRADAS NA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) EM INDUSTRIAS

Isidro Schiaveto Júnior

Mauro Santo Bernardo

Rosana C. de M. Grillo Gonçalves

Resumo:

O trabalho descreve dificuldades típicas da implementação de sistemas de custeio ABC observadas em indústrias e extraídas da literatura. São apresentadas e analisadas as dificuldades encontradas na obtenção dos dados para a alocação dos recursos consumidos pelas atividades, as dificuldades na definição de processos, e na escolha dos objetos de custo. A análise de tais aspectos árduos da implementação tem como objetivo contribuir para a definição dos objetos de pesquisa dessa área, e dar subsídios para a tomada de decisões preventivas pelos grupos encarregados de iniciar a implantação de tais sistemas.

Palavras-chave:

Área temática: Modelos de Custeio: Absorção, ABC, UEPs/Variável

4.3. ALGUMAS DIFICULDADES ENCONTRADAS NA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) EM INDUSTRIAS

Isidro Schiaveto Júnior
Mauro Santo Bernardo *
Rosana C. de M. Grillo Gonçalves**

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA)
Universidade de São Paulo (USP) *Campus* de Ribeirão Preto
Av. dos Bandeirantes, 3900 - Ribeirão Preto- SP
Fone/Fax - 016 - 602-3903
* email: bemasato@usp.br
**email: rosanagg@usp.br

RESUMO

O trabalho descreve dificuldades típicas da implementação de sistemas de custeio ABC observadas em indústrias e extraídas da literatura. São apresentadas e analisadas as dificuldades encontradas na obtenção dos dados para a alocação dos recursos consumidos pelas atividades, as dificuldades na definição de processos, e na escolha dos objetos de custo. A análise de tais aspectos árduos da implementação tem como objetivo contribuir para a definição dos objetos de pesquisa dessa área, e dar subsídios para a tomada de decisões preventivas pelos grupos encarregados de iniciar a implantação de tais sistemas.

1 Introdução

Com o amadurecimento do custeio ABC ao longo dos anos 90 e a solidificação de suas bases conceituais, parte da pesquisa relacionada ao ABC foi direcionada a aspectos de sua implementação. Em várias referências bibliográficas são discutidos aspectos de sua implementação ([Pl 97], [Os 94], [Co 92]); no entanto, na maioria das vezes, a ênfase recai em seus aspectos positivos.

Esse trabalho constitui-se num esforço preliminar na seleção de aspectos mais árduos da implementação mediante sua observação em duas empresas e pesquisas bibliográficas. O objetivo perseguido é duplo: a elucidação dos objetos a serem pesquisados nessa área e o auxílio na tomada de decisões pró-ativas por parte dos implementadores de sistemas ABC.

No item 2 são discutidas as dificuldades de obtenção dos dados de entrada para o sistema (software) que efetivamente implementa o modelo. Devido ao ABC ser relativamente recente, a maioria das empresas não adaptaram ainda os softwares que compõem seu sistema financeiro para incorporarem a análise ABC. Conseqüentemente, a maioria dos sistemas ABC atuais são implementados mediante a utilização de softwares *stand-alone* especialmente projetados, que podem ser executados em microcomputadores. Tais softwares precisam de dados de entrada, via de regra, importados de outros sistemas, ocasionando algumas das dificuldades que serão discutidas. O item 3 descreve as dificuldades encontradas na definição de processos. O item 4 aborda os problemas decorrentes de uma ênfase excessiva no custo dos produtos. A conclusão é apresentada no item 5.

2 Dificuldades Encontradas na Obtenção dos Dados para a Alocação dos Recursos Consumidos pelas Atividades

Freqüentemente os dados de custo são fornecidos pelos sistemas já existentes.

Em geral, existem três possibilidades para a obtenção dos dados de custos:

- todos os dados de custo são obtidos a partir do exame de seus fatos geradores, segundo um novo modelo de coleta de dados atrelado a um sistema novo;
- existe um sistema integrado que permite uma nova visão da mesma massa de dados de custos que foram armazenados de forma suficientemente desagregada;
- são usados dados provenientes de sistemas já implantados.

Na maioria das implementações pesquisadas é comum a terceira opção, ou seja, o uso de dados provenientes de outros sistemas, especialmente do sistema contábil. Dele são importados principalmente os dados de despesas com materiais. Os gastos e despesas com pessoal, em geral, são alocados mediante o preenchimento de fichas de apontamento. As dificuldades mais freqüentes na introdução de tais dados no sistema ABC serão descritas nos tópicos subseqüentes.

2.1 Má Qualidade dos Dados Obtidos via Fichas de Apontamento

Na obtenção dos dados via ficha de apontamento ocorrem problemas típicos, como por exemplo:

- falta de treinamento e engajamento das pessoas que preenchem os formulários, e como consequência, os valores dos recursos distribuídos às atividades são feitos de forma arbitrária, sem nenhum estudo efetivo ou mesmo documentação que comprovem o uso efetivo dos recursos pelas atividades.

A falta de engajamento muitas vezes decorre da pouca importância dada a implementação desta nova tecnologia pelos gerentes de cada área, o que ocasiona um certo descaso por parte das pessoas responsáveis pelo fornecimento de informações.

A figura 1 mostra uma ficha de apontamento simplificada, onde os recursos referentes a mão-de-obra são alocados a diferentes atividades, tomando-se como base a porcentagem de horas dispendidas em cada uma delas. Para que tais dados sejam confiáveis é fundamental a conscientização dos responsáveis pelo seu preenchimento.

Responsável: _____

Macro-Processo: _____

Cargos	Técnicos Esp. A	Técnicos Esp. B	Motorista/ Ajudante	Auxiliares Adminis- trativos	Gerente
Atividades					
Realiz. Manut. Corr. - Equip1	100%				
Realiz. Manut. Corr. - Equip2		60%			
Realiz. Manut. Prev. - Equip2		40%			
Realiz. Manut. Corr. - Equip3					
Realiz. Manut. Prev. - Equip3					
Realiz. Manut. Corr. - Equip4					
Realiz. Manut. Prev. - Equip4					
Inst. e retirar equip. - Equip.1			70%		
Inst. e retirar equip. - Equip.2			20%		
Inst. e retirar equip. - Equip.4			5%		
Inst. e retirar equip. - Equip.3			5%		
Administrar equipamentos				100%	100%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%

Figura 1 - Exemplo de Ficha de Apontamento

2.2 Distorções Causadas pelos Dados de Despesas Obtidos via Sistema Contábil não Integrado

a) vícios de má classificação contábil das despesas: nas empresas pesquisadas foi comum a constatação de lançamentos contábeis feitos de forma inadequada. Por exemplo, despesas referentes a objetos específicos são contabilizadas em contas padronizadas de natureza genérica com as quais os funcionários possuem maior familiaridade. Podemos citar o caso da classificação das despesas com manutenção e reparos de equipamentos. Embora, existisse uma estrutura de contas que permitia a segregação das despesas por classe de máquinas a maioria das despesas incorridas eram lançadas na conta **outros equipamentos**, ao invés de serem lançadas nas contas com identificação da classe do equipamentos.

Quando esses dados serviram de entrada ao sistema ABC, houve a necessidade de distribuir-se esse consumo de recurso a diferentes atividades, tais como: **realizar manutenção corretiva na classe de máquinas A, realizar manutenção preventiva na classe de máquinas B**, sendo óbvia a arbitrariedade de tal distribuição feita a posteriori.

b) tratamento contábil voltado a exigências fiscais: vários são os problemas decorrentes do uso dos dados contábeis exclusivamente voltados ao atendimento das exigências fiscais. Por exemplo, é frequente o uso de critérios de depreciação que não correspondem a vida útil do bem. Nesse caso, a inexatidão das despesas relativas a depreciação podem chegar a comprometer a qualidade das saídas do sistema ABC.

3 Dificuldades na Definição dos Processos

Na definição dos processos chaves as empresas, geralmente procuram adaptar os processos a sua estrutura departamental existente, por exemplo:

- o processo OPERAÇÕES deriva do departamento de OPERAÇÕES, o qual é o responsável pelas vendas da empresa;
- o processo LOGÍSTICA deriva do departamento de LOGÍSTICA, o qual é o responsável pela distribuição dos produtos fabricados pela empresa no mercado.

Nota-se portanto, que não há uma preocupação dos gestores em realmente definir quais são os processos existentes dentro da companhia, não definindo quais os seus *inputs* e *outputs*, e muito menos a forma de mensuração do processo, e qual seu objetivo.

A ausência de uma aplicação da visão processual de forma adequada tem levado muitas empresas a não colherem alguns dos benefícios do sistema ABC.

Em [Co 92] são descritas empresas americanas que mediante uma aplicação criteriosa da visão processual obtiveram como benefício mais rápido da análise ABC a reestruturação e o mapeamento das despesas. A visão de despesas em categorias funcionais e alocadas a departamentos foi substituída pela visão das despesas relacionadas a atividades e aos processos de negócios.

4 Ênfase Excessiva no Custo dos Produtos

A figura 2 mostra o custeio baseado em atividades no contexto da análise dos processos dos negócios, e deixa claro as diferentes etapas de apropriação dos recursos às atividades, e posteriormente das atividades aos objetos de custo.

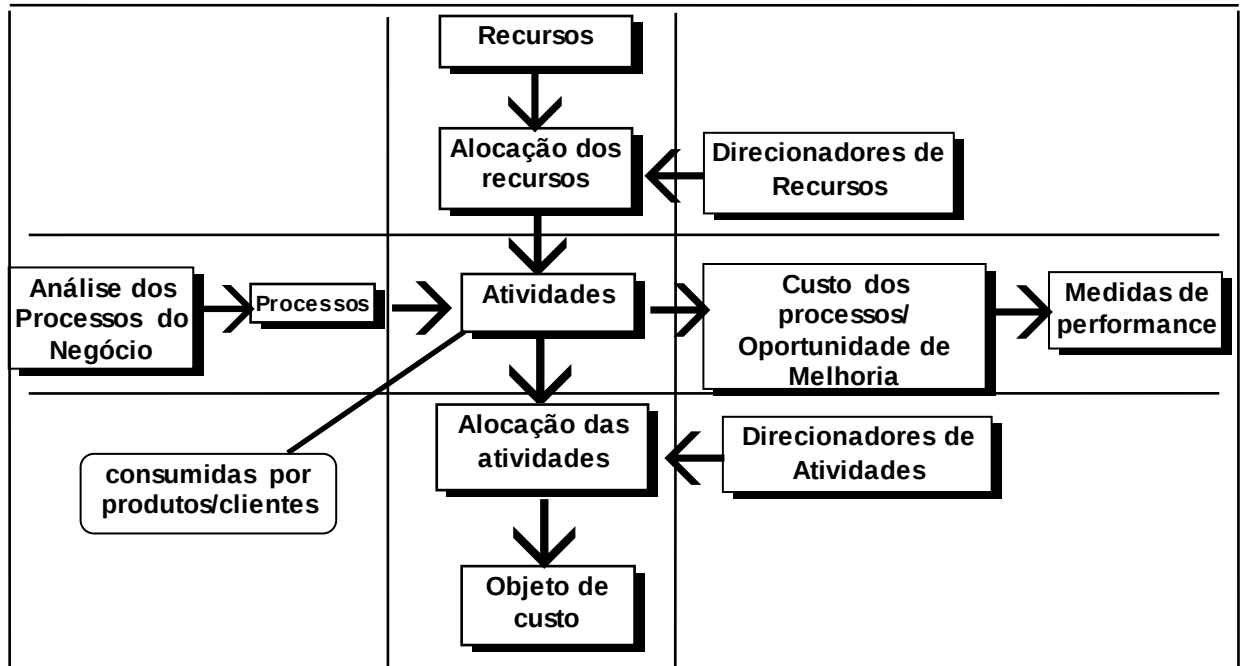


Figura 2 - Relação entre o Custeio Baseado em Atividades e a Análise do Processo de Negócio

Conforme discutido em [Gon 97], a fase de atribuição dos custos às atividades, em geral, é feita de forma neutra e confiável, pois são as atividades que consomem recursos. No entanto, a confiabilidade de levar-se os custos do processo para os diferentes objetos de custo (produtos, serviços, clientes, etc.) dependerá muito das características de cada empresa e mesmo da sensibilidade do analista de custos. Foi verificado que a ênfase excessiva no custo dos produtos, pode :

- prejudicar a confiabilidade das informações de custo geradas,
- ofuscar a fase de definição de processos, comprometendo a análise dos processos com vistas a melhoria contínua mediante modificações para a melhoria dos processos;
- reduzir o potencial informacional do ABC.

O exemplo discutido no item 4.1 ilustra a redução do poder informacional do ABC.

4.1 Escolha Inadequada do Objeto de Custo

Esse exemplo extraído de uma das empresas pesquisadas explora a atividade de Entregar Produtos, que se insere no processo **despachar produtos**, juntamente com outras atividades tais como **carregar produtos**, **conferir produtos**, etc. É natural que tal atividade tenha como objeto de custo a classe de clientes (ou o canal de distribuição) e não os produtos propriamente ditos.

No entanto, conforme mostram as figuras 3 e 4, o custo desta atividade foi diretamente imputado aos produtos. Na figura 3 a atividade **carregar produto** (no lado direito da tela) está consumindo os recursos exibidos no lado esquerdo da tela. Na figura 4, após a identificação da atividade **entregar produtos** (lado esquerdo da tela) são listados todos os recursos por ela consumidos; o direcionador de custo desta atividade é denominado NroCxsFisEntregu (relativo ao número de caixas entregues). Do lado esquerdo da tela aparecem todos os produtos que recebem o custo desta atividade segundo o direcionador número de caixas entregues, que expressa a quantidade vendida de cada produto. Essa forma de alocação por quantidade vendida do produto é coerente desde que os produtos apresentem as mesmas medidas físicas (dimensão e peso). No entanto, tal alocação reduz drasticamente o potencial informativo do custeio ABC, uma vez que não são obtidas as informações do custo das diferentes classes de clientes.

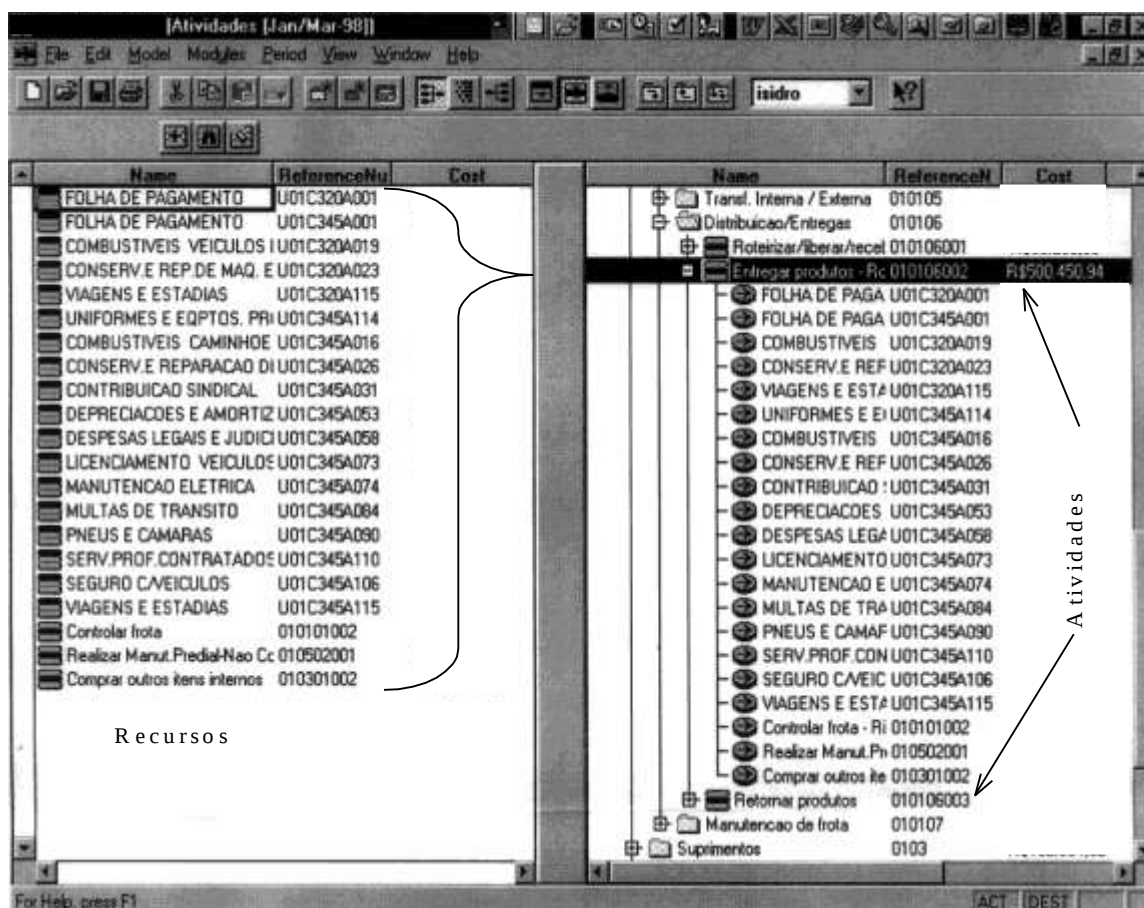


Figura 3 - Atividade Entregar Produto e os Recursos por ela Consumidos

A alocação do custo da atividade **entregar produtos** primeiramente deveria ser atribuída às diferentes classes de clientes, com a mensuração do custo de cada canal de distribuição.

A eliminação desta etapa mostra que o foco excessivo no custo do produto restringe o potencial informacional do ABC em várias implementações.

O nível de utilização do sistema ABC como um sistema de custeio por absorção melhorado pode ser implantado. Cumpre notar que tais deficiências advêm de problemas na implementação e não do método de custeio propriamente dito.

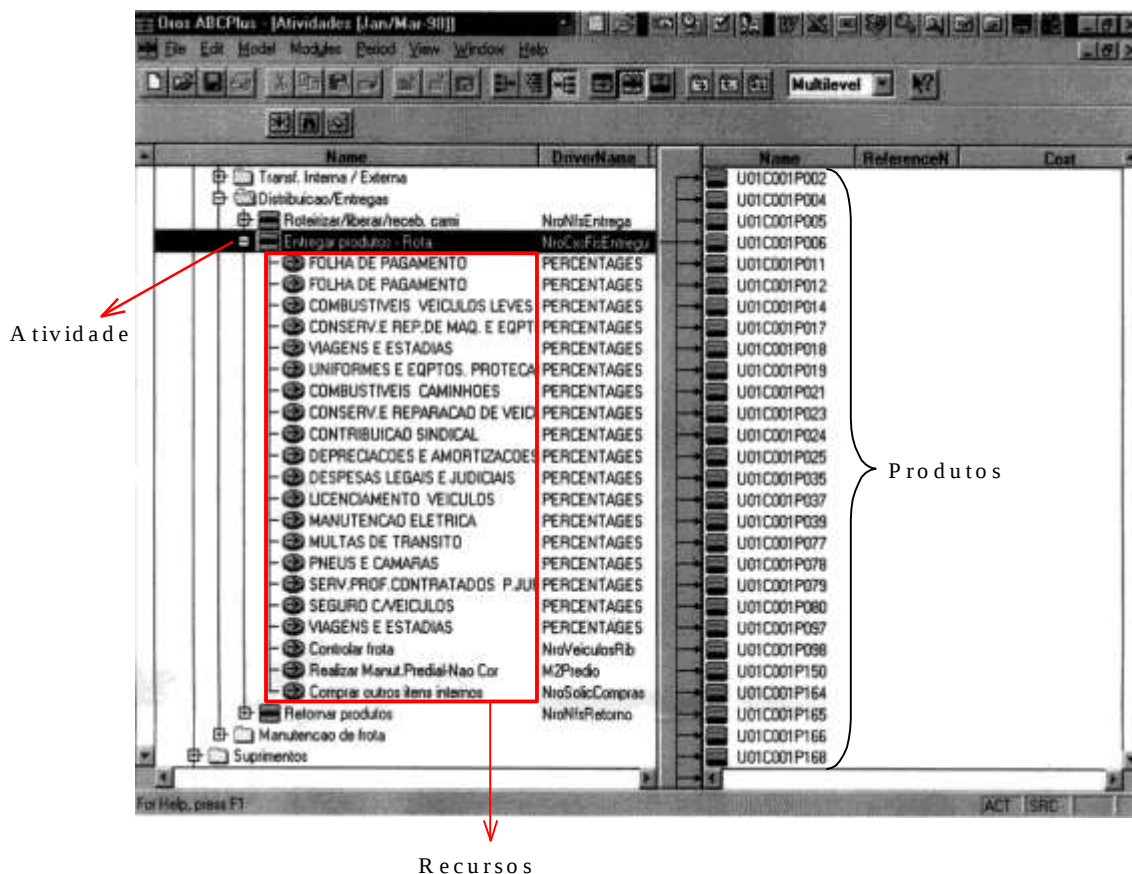


Figura 4 - Atividade *Entregar Produto* e o direcionamento dos Recursos por ela Consumidos aos Produtos

5 Conclusão

Esse trabalho enfocou algumas dificuldades da implementação dos sistemas ABC em alguns aspectos particulares.

Muitos dos pontos discutidos apontam para problemas relativos à cultura empresarial e a problemas organizacionais, no entanto, não houve discussões sobre tais tópicos por transcenderem os objetivos do trabalho.

As dificuldades apresentadas apontam para dois problemas de maior dimensão: o primeiro diz respeito às implicações da atualização dos sistemas de informação da empresa. Interfaces com sistemas antigos, a perseguição da meta da integração cada vez maior dos sistemas, não são problemas exclusivos da área de informática, impactando cada vez mais as decisões da controladoria.

O segundo tema de maior dimensão engloba os problemas relativos ao gerenciamento de projetos.

Além de apontar para esses dois problemas de maior dimensão, o trabalho principalmente indica alguns problemas comuns de implementação, que servem como sinalizadores para os grupos de implantação que vão iniciar suas atividades, tentando assim contribuir para implantações bem sucedidas de sistemas de custo ABC.

Bibliografia

- [Ch 95] CHING, Hong Y. - *Gestão Baseada em Custeio por Atividades* - São Paulo, Atlas, 1995.
- [Co 92] COOPER, Robin et. al. - *Implementing Activity-Based Cost Management: moving from analysis to action*. - IMA - Institute of Management Accountants, 1992.
- [Dav 94] DAVENPORT, Thomaz H. - *Reengenharia de Processos*. Rio de Janeiro, Campus, 4a. edição, 1994.
- [Gon 97] GONÇALVES, R.C.M.G.; Procópio, A. M.; Cocenza, V. A. - Diferentes Métodos de Custeio e a Utilidade, Confiabilidade e Valor de *Feedback* da Informação de Custo. *Anais do IV Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*, Belo Horizonte, MG, dezembro de 1997.
- [Hir 92] HIRSCH, Maurice L. Jr. & LOUDERBACK, Joseph G. - *Cost Accounting: Accumulation, Analysis, and Use*. Cincinnati Ohio, South-Western, Third Edition, 1992.
- [Hor 92] HORNGREN, Charles T. - *Contabilidade de Custos: Um Enfoque Administrativo*. São Paulo, Atlas, 1992.
- [Hor 93] HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L. - *Management Accounting*. New York, Prentice-Hall Internacional, Ninth Edition, 1993.
- [Hor 94] HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR Srikant M. - *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall, Eighth Edition, 1994.
- [Ma 97] MARTINS, Eliseu - *Contabilidade de Custos* - São Paulo, Atlas, 5ª edição, 1997.
- [Mec 95] MECIMORE, Charles D. & BELL, Alice T. - Are We Ready for Fourth-Generation ABC ? *Management Accounting*. janeiro, 1995.
- [Na 93] NAKAGAWA, Masayuki. - *Gestão Estratégica de Custos* - São Paulo: Atlas. 1993.
- [Os 94] OSTRENGA, Michael et al. - *Guia Ernst & Young para Gestão Total dos Custos* - Rio de Janeiro: Record. 2a. edição, 1994.
- [Pl 97] PLAYER, Steve et. al. - *ABM - Lições do Campo de Batalha* - São Paulo, Makron Books, 1997.