

ABC - UMA ABORDAGEM PRÁTICA NA MULTIBRÁS S.A.

Frederico Sakamoto

Simone Bernardes

Edwin Celso Cueto Cordova

Antonio Cezar Bornia

Resumo:

Esse artigo objetiva apresentar informações gerais e peculiaridades práticas sobre diferentes aspectos da implantação do Custeio Baseado em Atividades e as vantagens que as organizações estão procurando obter com a utilização desse método, tendo como contexto o caso prático da Multibrás S.A.

Palavras-chave:

Área temática: *Estudo de Casos Aplicado na Área de Custos*

ABC - UMA ABORDAGEM PRÁTICA NA MULTIBRÁS S.A.

Frederico Sakamoto, Mestrando

Simone Bernardes, Mestranda

Edwin Celso Cueto Cordova, Mestrando

Antonio Cezar Bornia, Dr.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA/PPGEP

Rua Vereador Batista Pereira, 629 – Estreito – Florianópolis – SC CEP 88.075-600

Resumo

Esse artigo objetiva apresentar informações gerais e peculiaridades práticas sobre diferentes aspectos da implantação do Custeio Baseado em Atividades e as vantagens que as organizações estão procurando obter com a utilização desse método, tendo como contexto o caso prático da Multibrás S.A.

Área Temática: Estudo de Caso Aplicado na Área de Custos

ABC - UMA ABORDAGEM PRÁTICA NA MULTIBRÁS S.A.

Frederico Sakamoto, Mestrando
Simone Bernardes, Mestranda
Edwin Celso Cueto Cordova, Mestrando
Antonio Cezar Bornia, Dr.

1. Introdução

Este estudo foi realizado na Multibrás S.A., unidade de Joinville/SC, a qual, atualmente faz parte do Grupo Brasmotor. Além desta, a Embraco (empresa de compressores localizada em Joinville), a Whirlpool Argentina (produz refrigeradores), a Brastemp da Amazônia (produz microondas), Consul Industrial da Amazônia (produz ar condicionado), Multibrás da Amazônia (produz plásticos) e a Brascabo (produtora de cabos) também compõem o grupo Brasmotor.

A Multibrás, unidade de Joinville, possui 5.200 funcionários e é responsável pela produção mensal de 186.000 unidades de refrigeradores de 01 e 02 portas, 27.000 unidades de freezers verticais, 25.000 unidades de freezers horizontais, 35.000 unidades de condicionadores de ar e 16.000 unidades de refrigeradores compactos. Esses produtos são vendidos no mercado nacional através das marcas Brastemp e Consul.

Em virtude da complexidade de operações organizacionais surgiram algumas indagações, tais como: qual o custo de cada atividade realizada na empresa? Qual o impacto de cada atividade no preço final do produto? Que produto é ou não lucrativo? Qual o custo de Manutenção, Suprimentos, Desenvolvimento de Produtos, Eng. de Manufatura, RH, que o produto absorve? Estas perguntas podem ser respondidas e visualizadas de forma clara quando analisadas dentro da metodologia do ABC, existindo um potencial muito grande de informações quando se obtém uma visualização real do Custo e Lucro por Produto, Canal, Região e Cliente.

Esta nova metodologia será aplicada em todas as unidades da Multibrás, com o apoio de consultores externos. Na Unidade São Paulo e no CAM (Centro Administrativo Multibrás), o trabalho de implantação já foi concluído, nas Unidades São Bernardo e Joinville está em fase final. Após terminada nessas unidades, será estendida às Unidades Rio Claro e Manaus.

A expectativa da empresa na implantação desta metodologia, é a melhoria do gerenciamento das atividades e das rotinas de trabalho, permitindo análises de custo mais apuradas e identificação de processos com custo elevado, identificação de atividades que agregam ou não valor ao produto, oferecendo um melhor embasamento para uma gestão estratégica de custos.

2. Aspectos Genéricos do ABC - Custeio Baseado em Atividades

Com a recente abertura de fronteiras, globalização da economia e diversos outros fatores, as empresas tiveram de buscar algumas vantagens competitivas. Na produção, filosofias como Just-in-Time e reengenharia surgiram para apoiar o desenvolvimento de uma melhoria contínua. Na administração, metodologias estão sendo aprimoradas, desenvolvendo de forma estruturada meios que levem a um planejamento estratégico. Proporcionando à empresa um posicionamento que lhe garanta vantagens competitivas perante seus concorrentes.

A nível de controle, tais mudanças também precisariam acontecer. Controlar o custo da produção ou de toda uma empresa, como era realizado há 30 ou 50 anos, não permite um gerenciamento adequado no dias de hoje. Consequentemente, ocorreu uma evolução na contabilidade de custos, tornando esta não apenas um registro para o Fisco, mas uma eficiente ferramenta para a empresa, no aspecto de gestão, direcionando sua visão para o futuro.

Diante de toda essa “evolução dos custos” e da complexidade da produção com fabricação em maior quantidade, como também em maior diversidade, um novo método surgiu nos Estados Unidos, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), que possui como objetivo principal aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas (overhead) aos produtos e sua relação com as atividades.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é uma metodologia que mensura o custo do desempenho de atividades, recursos e objeto de custo. Os recursos são destinados às atividades que, por sua vez, são atribuídas aos objetos de custo, com base em seu uso. O ABC reconhece a relação causal entre os geradores de custos e atividades. (Player e outros, 1996).

As empresas despendem recursos para executar atividades. Elas executam atividades para beneficiar produtos, serviços ou outros objetos de custos. A meta, no ABC, é refletir a causalidade entre recursos, atividades e objetos de custos na alocação dos custos indiretos. (Ostrenga e outros, 1994).

O trabalho de implantação do ABC na Multibrás, começou pela verificação de alguns aspectos já estruturados na empresa, a fim de que se realizasse mais rapidamente. Isto considera que a organização deve possuir uma sistemática de trabalho consolidada ou pelo menos estabilizada, com processos e procedimentos formalizados em algum documento, onde, através deste, poder ser feita uma análise preliminar com o intuito de selecionar as informações necessárias com as quais se poderá dar início às conversações e mapeamento das atividades.

Caso não haja um sistema organizacional estruturado, haverá necessidade, primeiramente, da estruturação deste, já que esta etapa é considerada essencial para o desenvolvimento do ABC. O trabalho de estruturação do processo, dependendo do sistema produtivo da organização, pode ser considerado um serviço a parte tão grande como a própria estruturação do ABC.

Para que o ABC implantado se torne eficaz, é conveniente que o processo fabril mantenha procedimentos estáveis, sob pena de acarretar alterações em direcionadores de custos e provocar a necessidade de alterações em todo o planejamento de implantação.

Na Multibrás, os consultores responsáveis encontraram toda a análise de processo bem estruturada e detalhada, chegando ao nível de tarefas. Devido ao grande número de informações disponíveis, houve primeiramente um enxugamento destas para adequá-las à função

que o ABC se propunha, para evitar que o gerente, ao se deparar com as inúmeras possibilidades de informações disponíveis, se perca no meio destas, tirando-lhe o foco sobre o que realmente interessa, a nível gerencial. Por exemplo, é possível determinar o custo do atendimento telefônico em um produto, mas esta informação é relevante num produto que custe digamos R\$300,00, quando o custo deste atendimento é de R\$ 0,01?

A expectativa dos consultores é que o processo de assimilação do ABC e seleção de informações efetivas para tomadas de decisão se dê após cerca de um ano, tempo este considerado normal para se analisar todas as vantagens que o ABC pode trazer para a organização de forma eficiente e eficaz. A partir daí, o ABC deve tornar um caráter concreto de ABM (Activity Based Management).

3. Relevância Prática Abordada

3.1. Estrutura da Organização e Aspectos Comportamentais

As empresas, de modo geral, possuem uma estrutura funcional departamentalizada, possuindo centros de custos. O ABC propõe centros de atividades, sendo os custos alocados diretamente através desses centros ao objeto.

Todo modelo precisa se adequar à realidade existente. Para tornar possível a implantação de um sistema ABC em uma estrutura departamentalizada, é necessário o mapeamento do processo da estrutura existente.

Em uma empresa com uma estrutura funcional previamente definida, as mudanças para centros de atividades acarretariam mudanças estruturais em toda a organização, modificando conceitos, controles, etc. Esta nova empresa, por sua vez, teria que realmente se reorganizar e passar a controlar sua produção por processo, para saber, assim, o quanto cada atividade colabora para o custo final do produto.

Os projetos de implantação do ABC possibilitam uma certa mudança na estrutura existente, pois questionamentos começam a ser realizados para que se possa entender melhor a sistemática da empresa. Através desses questionamentos, verificam-se falhas ou excessos de procedimentos, iniciando, desta forma, uma reestruturação.

Mas há necessidade de ressaltar que, quando ocorrem mudanças, devem ser a nível global, ou seja, desde a produção até a administração, pois caso contrário, uma mudança em apenas um departamento tornar-se-ia perda de tempo, sem contribuir para maior eficiência do sistema. No caso da Multibrás, essa mudança precisa ser ainda mais global, pois além de Joinville, precisa ocorrer em S.P. e em Rio Claro.

A implantação de um novo sistema em uma empresa propicia insegurança nos funcionários, surgindo conseqüentemente resistência à mudança. Na Multibrás S.A., unidade de Joinville/SC, para minimizar essa resistência, meses antes iniciou-se um processo de conscientização da necessidade da implantação desse novo sistema.

Ocorreram palestras e treinamentos para as pessoas envolvidas no processo, divulgação interna através de jornais, apresentações e reuniões para esclarecer possíveis dúvidas que surgissem. Com isso ao começar o desenvolvimento do processo de implantação, os funcionários encontravam-se motivados e esperançosos com as vantagens que tal sistema iria proporcionar, facilitando e ajudando no trabalho dos consultores responsáveis.

3.2. Mapeamento das Atividades

O processo do negócio é algo de extrema importância no desenvolvimento do projeto do ABC. Esta análise deve ser feita com pleno apoio da empresa, permitindo a disponibilização de uma pessoa com dedicação integral, para agilizar o processo de implantação do ABC.

Segundo Playere outros (1996), é importante selecionar alguém que entenda do negócio e trabalhe bem com pessoas de muitas áreas funcionais dentro da empresa. O perfil da pessoa selecionada para liderar o projeto afeta significativamente a percepção do restante da organização.

Na Multibrás em Joinville, foi designado um líder de equipe que é a pessoa destinada ao acompanhamento do processo.

Além do líder de equipe, é necessário o acompanhamento de um líder de área. Este líder de área, também denominado interlocutor, que é uma pessoa com conhecimento do funcionamento do processo produtivo, possuindo certa liberdade de decisão para discussões de conceitos. Exemplo: a área de suprimentos possui um interlocutor; a área de RH possui outro interlocutor; bem como as diversas áreas que compõem a empresa.

Normalmente, esta pessoa, trabalha o mapeamento junto com a consultoria. Mostra-se a proposta da consultoria e verifica-se sua aplicabilidade. Na Multibrás, a experiência advém da unidade de S.P.

Depois de definidas as pessoas que irão trabalhar o processo juntamente com a consultoria, iniciou-se a análise e definição dos direcionadores de custos.

3.3. Direcionadores de Custos

O funcionamento do ABC propõe uma alocação dos custos, passando pelas atividades até chegar aos produtos. Porém, há certos custos que podem ser alocados diretamente ao produto, não havendo a necessidade de passá-los pelas atividades. Ostrenga e outros (1994) citam como exemplo, os custos de garantias, comissões, ferramentas especiais, entre outros. No caso da Multibrás, “despesas com campanhas publicitárias” também foi considerado um custo que pode ser alocado diretamente ao produto.

Mas não são todos os custos do processo que podem ser alocados diretamente ao produto. Para aqueles que não constituem esse grupo é necessário alocá-los às atividades, através dos chamados direcionadores de custos (cost driver - mensuram quantas atividades são desenvolvidas em cada tipo de produto ou cliente e o esforço envolvido para sua realização).

Os direcionadores foram escolhidos baseando-se na experiência dos consultores e nas características dos processos. Para uma maior eficiência do processo, identificaram-se estes direcionadores na empresa através dos interlocutores, ou “líderes de área”.

Com o desenvolvimento e evolução dos trabalhos, verificou-se a necessidade de diminuir os direcionadores, pois, numa etapa inicial da implantação, observou-se um nível excessivo de detalhes, sendo corrigidos no decorrer do desenvolvimento.

Ao iniciar os trabalhos, foram observados os controles existentes na empresa, adotando-se com base nestes os direcionadores de custos. Se aqueles controles eram considerados ineficientes, propunha-se sua alteração.

Após terminado o mapeamento e a definição dos direcionadores, a etapa seguinte foi a implantação do sistema propriamente dito.

3.4. Sistema

Para implantação do ABC, aproveitou-se a tecnologia e as facilidades que a informática oferece. “Softwares especificamente para o ABM representam uma área de aplicação relativamente nova, mas em expansão. O primeiro fórum de software ABC, realizado em maio de 1990, compunha-se de oito fornecedores”. (Playere outros, 1996).

Na Multibrás, dois fornecedores de softwares fizeram apresentação de seus produtos e a administração da empresa optou pela utilização de um deles, pela interface amigável e outros recursos apresentados.

Na Multibrás foram gerados cinco tipos básicos de relatórios:

- Custo por atividade, com todas as interligações e aberturas existentes no sistema. Provavelmente alterado devido sua complexidade e tamanho.
- Custo comprado e custo vendido, o que foi comprado de custos de uma atividade e quanto foi vendido para outra atividade.
- Mostra quanto custa produzir um produto e quanto custa colocá-lo no mercado.
- Quanto custa vender para determinado cliente.
- Lucratividade de Produtos, Linha de Produtos, Marca, Planta, Empresa e Cliente.

O software é “alimentado” com informações dos centros de custos, utilizando assim o sistema contábil, com informações do mainframe, que são informações de transação corrente da empresa cadastrada no sistema da Multibrás, e informações paralelas, não necessariamente utilizando sistemas.

O plano de contas utilizado é por centro de custos e o ABC adapta este por centro de atividades. Assim é necessária a existência de uma base de dados, para que o software faça a leitura desses dados e realize o processamento das informações.

3.5. Implantação

Na implantação do sistema, após mapeadas as atividades e definidos os direcionadores e o software a ser utilizado, a etapa mais demorada foi a integração do sistema, ou seja a colocação das informações coletadas de forma sistematizada para a leitura do programa. Metade do tempo utilizado pela consultoria foi para o mapeamento e discussões conceituais e a outra metade foi para implantação do sistema

Em Joinville, a consultoria iniciou seus trabalhos em final de Maio/1997, depois de um mês e meio, terminou o mapeamento; mais dois meses para implantação do sistema (previsão). A previsão é terminar o projeto em Novembro/1997.

Para a manutenção do ABC, é necessário possuir processos estruturados, com uma eficiente sistematização e rápido fluxo de informações. É importante, porém, a conscientização de que o trabalho de apuração sistêmica de custos não é uma atividade exclusiva da Controladoria, mas sim uma responsabilidade global de toda a organização, e como todo sistema de informações, alguns aspectos principais podem inviabilizar a implantação, como tem acontecido em muitas empresas. Pode-se citar, dentre outros os seguintes:

- Aspectos operacionais e culturais;
- Falta de informações;
- Falta de comprometimento;
- Falta de qualidade técnica;
- Necessidade de mudanças constantes;

4. ABC como Ferramenta para o ABM (Activity-Based-Management)

O ABM, ou Gerenciamento Baseado em Atividades, é um processo permanente de planejamento e aperfeiçoamento dos aspectos táticos e operacionais da empresa, provendo ao mesmo tempo as bases necessárias para apoiar o seu direcionamento estratégico. (Ostrenga e outros, 1994)

Algumas características devem ser destacadas a respeito do ABM:

- Focaliza a prevenção dos custos ao invés de simplesmente reportá-los;
- Focaliza medições da lucratividade e dos fluxos de caixa dos produtos ou serviços;
- Aloca os custos indiretos com base em análises de diretrizes de causa e efeito.

O fundamento do ABM é suportado em três princípios básicos: a análise do processo, o custo baseado em atividades e o aperfeiçoamento contínuo. Neste contexto, abordou-se com mais ênfase o ABC como uma das ferramentas utilizadas.

Após iniciado o funcionamento do sistema, é necessário aproximadamente um ano para absorver essas informações geradas pelo ABC. Nesse processo de compreensão é realizada uma análise do sistema e da própria empresa, pois questionamentos surgem naturalmente para entender porque determinados produtos são produzidos ou porque certos produtos possuem um custo excessivamente elevado, ou porque não terceirizar determinada

atividade, etc. E quando estes questionamentos surgem, a empresa está caminhando no sentido do ABM.

5. Considerações Finais

Não só na Multibrás, mas em inúmeras empresas que vêm implantando o ABC com sucesso, nota-se que este sistema mantém e melhora a percepção dos envolvidos a respeito da qualidade que deve ser atribuída ao desempenho de suas atividades. A consonância existente entre o ABC e a filosofia da Qualidade Total propiciou uma rápida propagação deste sistema de custeio, já que ambos enfocam como principal responsável pela performance da organização o processo, seja a nível administrativo, financeiro e operacional.

A qualidade total tem em um de seus preceitos a responsabilidade individual (auto-controle) na execução de suas tarefas, isto é, “eu sou responsável pela qualidade do meu serviço e este terá influência no serviço de outros”. Da mesma forma, a filosofia ABM tenta transmitir que a responsabilidade sobre custos não é apenas do “um único” departamento na empresa, mas de todos os indivíduos, já que o esforço de suas atividades é que forma o resultado do período.

Acredita-se que na Multibrás, a mudança para o ABC trará inúmeras vantagens no tocante ao levantamento, análise das informações e gerenciamento da empresa, como verificado na unidade São Paulo, onde o método já foi implantado.

Por reunir um grande número de informações para tornar possível um dos fins a que se propõe acurácia nos custos, o método necessita de um software poderoso.

Por se tratar de uma “novidade” e uma propaganda muito bem estruturada pelos seus introdutores a nível mundial, este, como os outros softwares no mercado não são acessíveis a muitas empresas.

Em empresas de médio e grande porte, como no caso da Multibrás, a viabilidade de utilização do método ABC/ABM em sua plenitude está intimamente associada à disponibilidade destes softwares.

Para se ter uma idéia do número de informações que são processadas, o módulo de recursos do sistema (que possui um aplicativo responsável pela leitura das informações contidas no mainframe da Multibrás) demora cerca de 1 dia para processar todos os dados que necessitam ser lançados dentro do software, utilizando um pentium 166 Mhz. Após efetuado isto, dependendo da informação solicitada, caso não disponível nos relatórios padrões, pode se levar até 24 horas para gerá-la.

Evidencia-se que o tamanho de uma empresa, a atividade que desempenha e a disponibilidade de recursos podem viabilizar ou impossibilitar a adoção da metodologia.

O maior mérito atribuído ao ABC está justamente na forma com que lida com os custos indiretos de fabricação (overhead) e outras despesas. Onde antes (métodos tradicionais) não havia uma preocupação com estes custos (custo da complexidade), com o ABC, mostrou-se um meio sistemático e coerente de não somente alocar os custos aos produtos, como se pôde presenciar na Multibrás, mas principalmente a disponibilização destes para gerenciamento.

Assim, tem-se que o ABC/ABM adota uma abordagem condizente com a atual demanda por informações, isto é, o custo gerencial, oferecendo informações que levem a:

- Como reduzir custo
 - Reduzindo o tempo e esforços;
 - Eliminando atividades desnecessárias;
 - Redistribuindo/eliminando recursos não utilizados;
 - Identificando custos reduntantes;
- Passos para desenvolvimento
 - Determinação da missão;
 - Comunicação dos objetivos
 - Desenvolvimento medidas de performance;
- Como analisar atividades
 - Identificando atividades não essenciais;
 - Provendo formas de análise das atividades significantes;
 - Examinando ligações entre as atividades;
 - Análise do custo da complexidade;
- Direciona para a Classe Mundial
 - Gestão estratégica;
 - Apoio a administração;
 - Análise do valor agregado da qualidade;
 - Orçamento baseado por atividades;
 - etc;

É justamente alguns destes focos que uma empresa de Classe Mundial como a Multibrás busca com a adoção da metodologia ABC/ABM.

6. Referências Bibliográficas

NAGAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custo Baseado em Atividades*. São Paulo, Atlas, 1994.

OSTRENGA, Michael, OZAN, Terrence R., McILHATTAN, Robert D., HARWOOD, Marcus D. *Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos*. Rio de Janeiro, 2ª ed. Record, 1994.

PLAYER, Steve, KEYS, David, LACERDA, Roberto. *ABM - Lições do Campo de Batalha*. São Paulo. Makron Books do Brasil Editora, 1996.

TURNEY, Peter B.B. *Activity Based Costing - The Performance Breakthrough*. London, Kogan Page Limited, 1996.

BORNIA, Antonio Cezar. *Apostila sobre Custos Industriais*. UFSC, 1997.

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro, Campus, 1996, 2^a ed.

SHANK, John. K., GOVINDAJARAN, Vijay. *Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro, Campus, 1995.

CHING, Hong Yuh. *Gestão Baseada em Custeio por Atividade - Activity Based Management*. São Paulo, Atlas, 1995.

BHARBARA, A., LEE, C. *Implementation of an activity based costing system in a small manufacturing company*. International Journal of Production Research, 1996, vol. 34 n 4, pp 1109-1130.

COOPER, R. KAPLAN, R. *Measure costs right: make the right decisions*. Harvard Business Review, september-october 1985, pp 96-103