

ESTRATÉGIAS DE IMPLANTAÇÃO DO ABC: UM ESTUDO DE CASO

Eduardo Damião da Silva

Alceu Souza

Resumo:

O presente artigo é parte de um estudo que objetiva acompanhar o desempenho do Custeio ABC. Nesse trabalho, utilizou-se a metodologia de estudo de caso para acompanhar as fases de implantação do sistema ABC na empresa O´Boticário. Verificou-se que a empresa, ao adotar uma estratégia pró-ativa para antever as dificuldades inerentes ao processo de implantação de uma nova tecnologia, obteve sucesso de implantação. A estratégia de se preparar para lidar com as resistências culturais às mudanças organizacionais, também contribuiu para o sucesso da sustentabilidade do sistema.

Palavras-chave:

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

ESTRATÉGIAS DE IMPLANTAÇÃO DO ABC:
UM ESTUDO DE CASO

Eduardo Damião da Silva / Alceu Souza
CEPPAD/SCSA/UFPR
Mestrado em Administração
Rua Dr. Faivre 405 - 6º andar
80060-140 Curitiba PR

RESUMO

O presente artigo é parte de um estudo que objetiva acompanhar o desempenho do Custeio ABC. Nesse trabalho, utilizou-se a metodologia de estudo de caso para acompanhar as fases de implantação do sistema ABC na empresa O´Boticário. Verificou-se que a empresa, ao adotar uma estratégia pró-ativa para antever as dificuldades inerentes ao processo de implantação de uma nova tecnologia, obteve sucesso de implantação. A estratégia de se preparar para lidar com as resistências culturais às mudanças organizacionais, também contribuiu para o sucesso da sustentabilidade do sistema.

Área temática: Estudos de casos aplicados na área de custos

ESTRATÉGIAS DE IMPLANTAÇÃO DO ABC: UM ESTUDO DE CASO

INTRODUÇÃO

Frente ao espaço, na literatura acadêmica, que o Activity Based Costing (ABC) tem recebido nos últimos tempos, Souza **et alli**. (1995) iniciaram um estudo para melhor conhecer esse método, as suas dificuldades de implantação e os resultados obtidos. Aquele estudo já demonstrava que a atitude pró-ativa, para administrar cada fase da implantação do método, era fundamental para o sucesso do projeto. Neste trabalho, o qual é continuação daquele estudo, buscar-se-á analisar, com mais detalhes, para a Empresa O’Boticário, os fatores que influenciaram na escolha do ABC como método de custeio e as dificuldades encontradas em cada uma das fases de implantação. Por se tratar de um estudo de caso, apresentou-se o ABC como uma inovação tecnológica (tecnologia de gestão) e, portanto, sujeita a todos os percalços ou armadilhas que permeiam a sua implantação. O sucesso da implantação e da sustentabilidade dessa nova tecnologia dependerá, em grande parte, da capacidade da empresa em antever o surgimento dessas armadilhas ou percalços.

DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A premissa básica, para o desenvolvimento deste estudo, foi a de que o ABC seria, em termos de tecnologia de gestão, uma inovação, configurando-se num processo de mudança para a organização que o implanta. Assim, buscou-se estudar as seguintes questões:

- * quais os fatores que motivam uma organização a implantar o ABC?
- * quais os cuidados necessários no processo de implantação do ABC?
- * quais as dificuldades enfrentadas por uma organização na implantação do ABC?
- * quais as análises geradas pelo ABC?

O modo de investigação escolhido, devido à natureza do próprio objeto de pesquisa, para responder às questões acima formuladas, foi o de "estudo de caso".

CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Para a consecução do objetivo do estudo, selecionou-se a empresa O BOTICÁRIO. A escolha da empresa foi feita tendo em vista que, nessa empresa, o ABC já estava em fase final de implantação; já existiam resultados para a análise e, sobretudo, devido a facilidade de comunicação com os gestores do método em implantação. O fato de se ter informações sobre o processo de implantação do ABC, desde a sua fase inicial, também foi decisivo para a escolha da empresa. Ao longo de todo o processo de implantação, pode-se participar de diversas visitas a empresa, *workshops* organizados pela equipe responsável pela implantação. Também coletou-se informações em

congressos, conferências e seminários onde a equipe d'O Boticário participou, apresentando o projeto. Todos esses conhecimentos acumulados permitiram caracterizar o caso.

COLETA DOS DADOS

Os dados primários foram coletados por meio de questionários e de pesquisa documental. A aplicação dos “Questionários” teve por objetivo traduzir a percepção média da organização ou de unidades de análise específica, além de procurar explicitar as fases de implantação ABC bem como as estratégias adotadas para superar as dificuldades encontradas. Os dados secundários foram coletados por meio de Pesquisa Documental. Na Pesquisa Documental buscou-se ter acesso a documentos da instituição que trouxessem alguma tipo de informação adicional para facilitar a compreensão das análises propostas em cada questionário utilizado.

TRATAMENTO DE DADOS

O tratamento dos dados foi feito por meio de análise descritivo-qualitativa das informações obtidas. As questões abertas, que foram analisadas de forma qualitativa, considerando as informações obtidas nas entrevistas estruturadas e nos Seminários apresentados pela equipe responsável pela implantação do ABC.

A EMPRESA

O Boticário teve sua origem como uma pequena farmácia de manipulação, localizada na rua Saldanha Marinho sob o nº 214, no centro de Curitiba, sendo inaugurada em março de 1977. Como o movimento, no início, era pequeno, os proprietários, dois farmacêuticos recém-formados, se dedicavam às pesquisas, surgindo as primeiras fórmulas próprias, baseadas em produtos naturais: um creme Hidratante de Algas foi logo bem aceito pelas clientes que vinham à farmácia por indicação médica. Dentro das embalagens típicas de produtos farmacêuticos, fizeram também sucesso o Shampoo de Algas, um Creme à base de Placenta, e outro à base de Colágeno, um Shampoo anti-caspa, e muitos outros.

O ano de 1979 marcou a expansão d'O Boticário. Com a inauguração da nova estação de passageiros do Aeroporto de Curitiba, abre-se ali a primeira loja exclusiva da empresa. Viajantes e tripulantes logo se interessaram pelos produtos e suas embalagens criativas. Sacolas começam a se encher de perfumes e cosméticos, para serem presenteados ou vendidos em outros Estados. Nessa época, surgem os primeiros interessados em comercializar os produtos d'O Boticário em várias cidades. Em regime de Franquia (“Franchise”), abrem-se lojas pioneiras em Brasília, Rio de Janeiro, São Paulo, Porto Alegre, Florianópolis e Goiânia. Atualmente cerca de 400 (quatrocentos) produtos compõem a linha de produtos d'O Boticário, divididos em deo colônias, desodorantes, shampoos, sabonetes, cremes, loções, bronzeadores, protetores solar, condicionadores, brilhos labiais, batons e outros ligados à indústria de cosméticos e perfumaria. Esse *mix* de produtos tem flexibilidade para ser alterado em decorrência de ajustes de produção e, principalmente, pelas tendências mercadológicas.

A NECESSIDADE DE UM NOVO SISTEMA DE CUSTEIO

Devido ao crescimento rápido e às altas margens praticadas no setor, O Boticário trabalhava com baixo grau de procedimentos formalizados. No entanto, devido às mudanças observadas no panorama mundial a empresa O Boticário passou a preocupar-se com a questão da competitividade. Foram desenvolvidos esforços no sentido de melhorar o gerenciamento das suas atividades visando o estabelecimento de uma vantagem competitiva. Seguindo essa filosofia, num processo de avaliação das atividades do departamento de controladoria, identificou-se a necessidade de melhorar a atividade de orçamentação. Os técnicos dessa área passaram a pesquisar formas de atender à essa necessidade, identificando que para se ter um bom sistema de orçamentação seria fundamental o desenvolvimento de um "bom" sistema de custos, que apontasse com precisão os recursos que estavam sendo consumidos. Identificou-se, também, a necessidade de um processo de planejamento mais que balizasse os novos caminhos da organização frente a um ambiente cada vez mais competitivo. Decidiu-se pelo desenvolvimento de um sistema de custos, que atendesse às necessidades da empresa de informações mais precisas, e a refazer o planejamento estratégico da organização.

O planejamento estratégico teria o objetivo de promover uma mudança comportamental por meio da elaboração de planos de ação calcados numa aprofundada análise externa e interna da empresa, caminhando-se assim para programas de qualidade (ISO 9000, TQM etc.), mudanças na área de informática etc. A ênfase inicial foi dada ao desenvolvimento do sistema de custos. O sistema em uso (Absorção) não estava atendendo às necessidades da empresa, uma vez que o percentual de custos indiretos era significativo, o que acabava provocando distorções no custo final do produto. Essa é uma tendência apresentada pelas empresas, ou seja, os valores despendidos em atividades não relacionadas diretamente ao fluxo produtivo (*Overhead*) é cada vez maior. Esse aumento tem sido explicado pela aquisição de novas tecnologias de produção e de gestão.

Diante desse novo contexto, a empresa O Boticário, iniciou um processo de busca por um sistema de custos que atendesse às suas necessidades, desenvolvendo para isso pesquisas na literatura disponível sobre o assunto, contatos com consultorias e, sobretudo, visitas a empresas que estavam implantando o Sistema ABC (*Benchmarking*). Após esses esforços a organização tomou a decisão de implantar o ABC. Isso se deu no mês de maio de 1994.

A ESCOLHA DO SISTEMA ABC

O tempo decorrido entre a decisão de se implantar o ABC e o início efetivo da implantação foi de um ano. Nesse período foram realizados alguns preparativos considerados fundamentais para o sucesso de um processo de implantação, como, por exemplo, a conscientização da alta administração, com o objetivo de se conquistar uma legitimidade para o Sistema, para garantir apoio nos momentos de dificuldades que certamente acabam surgindo, e o treinamento da equipe, tanto internamente, quanto fora da empresa. Isto se deu através de pesquisas (revisão bibliográfica), discussões em grupo, internamente, e a participação de Seminários, Congressos etc., externamente.

O processo de seleção e de contratação da empresa de consultoria, que prestaria o apoio na implantação do Sistema, também, merece destaque, uma vez que colaborou para facilitar a implantação. Várias foram as empresas consultadas. Para cada uma delas foi apresentado o problema (implantar ou não o ABC) e solicitada uma sugestão de solução. As empresas contatadas apresentavam informações e exemplos de outras empresas em que haviam implantado o ABC, a metodologia utilizada, as dificuldades enfrentadas e os resultados obtidos. Com a definição da empresa que prestaria a consultoria, passou-se à negociação das cláusulas do contrato. Uma das preocupações era que houvesse a transferência de *know how*, aprendizado sobre o *software*, e treinamento para o pessoal técnico. A primeira impressão que ficou foi a de que “todos queriam vender o ABC, mas ninguém queria ensinar como implantá-lo”. Para garantir essa transferência foi exigido da empresa vencedora, em cláusula contratual, que a equipe interna recebesse todas as informações (questionários e formulários padrões) de todas as fases da implantação e acompanhasse todos os passos do processo.

LEGITIMAÇÃO DO SISTEMA

O engajamento da alta administração, fundamental para a aceitação do sistema, não chegou a se apresentar como uma dificuldade porque, desde o início, a equipe teve como objetivo garantir o seu envolvimento e, principalmente, o seu comprometimento, conquistando assim respaldo para levar em frente o projeto.

Após os estudos, pesquisas e visitas realizadas a equipe responsável preparou, cuidadosamente, uma apresentação do projeto para a Diretoria da empresa, com o objetivo de conquistar o apoio total para o projeto, fator fundamental para o sucesso da implantação do Sistema, uma vez que toda a organização seria afetada. Constatou-se na apresentação aspectos sobre a filosofia do Sistema, as vantagens com relação aos demais sistemas, o processo de implantação a ser adotado e porque implantar o ABC. Manteve-se sempre, segundo a equipe, uma postura realista sobre o Sistema, não vendendo-o como uma ferramenta “milagrosa” capaz de resolver todos os problemas da empresa, mas sim como um modelo de custos gerador de informações mais precisas e um facilitador para novos processos (reengenharia, qualidade total, produtividade, competitividade na cadeia de valor etc.).

A Diretoria aprovou o projeto integralmente, garantindo o apoio necessário à equipe designada para a implantação do Sistema. A mesma apresentação foi levada aos demais níveis da organização. Foram realizadas várias reuniões com gerentes de todas as áreas da empresa, sendo preparado e distribuído um material de divulgação do projeto e disponibilizado livros e artigos sobre o assunto. Como resultado desse trabalho de divulgação foi montado um comitê, constituído por um gerente de cada área da empresa, além de pessoal da própria controladoria, de organização e métodos, engenharia, produção e informática, para analisar e aprovar, ou não, cada fase do projeto.

A SELEÇÃO DO SOFTWARE

A principal dificuldade enfrentada pelo O Boticário na fase de implantação do Sistema ABC foi a falta de um software apropriado que pudesse “ler” os dados de outros sistemas e alimentasse

o Sistema do ABC, rodando relatórios numa periodicidade mensal. A empresa chegou a ficar dois meses com o projeto interrompido por falta de um software adequado. A quantidade de cálculos exigidos pelo modelo, devido ao número de atividades levantadas, os *drivers*, a mensuração dos recursos e alocação aos objetos de custos faz com que a utilização de um software, capaz de integrar todas essas informações fosse fundamental para o sucesso do projeto.

O Boticário encontrou um fornecedor nacional que apresentou um produto, que após avaliação pela equipe foi adquirido pela empresa, que foi o *Easy ABC*, logo atualizado para a versão *OROSABC*. A estratégia adotada para garantir o aprendizado do software foi a realização, por parte do fornecedor, de treinamentos para toda a equipe, além de assistência total quando necessário, objetivando explorar todo o potencial oferecido pelo software. A descentralização foi uma consequência importante, obtida pelo uso da informática no projeto, ajudou a criar uma cultura de custos na empresa e facilitou a alimentação dos dados e a disseminação dos resultados (relatórios) para todas as áreas.

Nessa fase, uma dificuldade organizacional, que surgiu em função do uso da informática, foi o desnível no conhecimento da tecnologia de informática por parte das diversas áreas da empresa. Enquanto alguns departamentos já estavam bem familiarizados com o ambiente *Windows* e seus principais programas, outras ainda estavam trabalhando somente com planilhas lotus 1-2-3. Foi necessário também disseminar a nova geração de computadores na organização (micros 486 e Pentium) e treinar os funcionários.

LEVANTAMENTO DOS RECURSOS

Nessa fase buscou-se criar uma fonte de dados que fornecesse a quantidade de recursos consumidos pela empresa, como por exemplo: custo com o consumo d'água, luz, salários, instalações, equipamentos etc. Isto fez com que a organização repensasse alguns sistemas de controles que melhorasse essas informações, dentre eles os controles contábeis, apontamento de mão-de-obra, medidores de consumo de energia mais eficientes etc. A distorção de uma informação de custo, em nível de produto ou serviço, muitas vezes tem início, ou causa, na ausência de um levantamento preciso dos recursos consumidos pela empresa.

MAPEAMENTO E IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES

Foram utilizados questionários padrões, fornecidos pela empresa de consultoria contratada, para o mapeamento de atividades,. Inicialmente foi escolhida uma área da empresa para servir como "piloto" do projeto, após analisados os resultados obtidos nessa área passou-se para as demais. A equipe procurou utilizar o "bom senso" na hora de abrir uma atividade, para não chegar a um número excessivo, dificultando, destarte, a implantação do sistema. Sabendo-se que era necessário identificar o que é mais importante, pois o número de atividades de uma organização é ilimitado, a estratégia adotada foi de se começar "pequeno", ou seja, com poucas atividades e com o decorrer do tempo, à medida que o Sistema fosse melhor dominado, o número poderia ser aumentado.

O envolvimento de todos, conquistado na fase de legitimação do sistema, foi fundamental para o sucesso do levantamento de atividades, uma vez que as informações utilizadas na identificação das atividades era fornecida pelos próprios funcionários e, se estas informações não fossem confiáveis, o projeto ficaria comprometido.

A dificuldade encontrada, nessa fase, foi o número excessivo de atividades mapeadas. Um organização pode ter um número incontável de atividades, no entanto é importante ter bom senso na hora de abrir uma atividade, deve-se verificar, em primeiro lugar, a importância da atividade. O ideal é trabalhar no início do projeto com um número reduzido de atividades, as chamadas macroatividades, e somente com o domínio progressivo da metodologia ABC aumentar esse número gradativamente. A empresa antecipou essa dificuldade e facilitou o processo de implantação.

IDENTIFICAÇÃO DOS DRIVERS DE RECURSOS PARA AS ATIVIDADES

Uma vez levantados os recursos consumidos pela empresa, foram identificados os *drivers* que direcionavam esses recursos para as diversas atividades mapeadas. A identificação desses *drivers* foi realizada em conjunto com os responsáveis pelas atividades, com o objetivo de se conseguir o comprometimento dos mesmos com o resultado do processo. Alguns recursos globais consumidos foram rateados a nível departamental, pela dificuldade de se identificar o seu direcionamento para as atividades, como por exemplo os recursos destinados para o serviço de limpeza. Procurou-se conhecer e tratar cada caso de acordo com a sua peculiaridade. Em alguns casos não se justificava o custo e o inconveniente da criação de controles para mensurar o consumo de recursos por parte de uma determinada atividade, através dos *drivers*, como por exemplo a atividade refeitório, cuja a instalação de controles que identifique quem e quantos almoçam no refeitório não justificaria nem o custo para isso nem o constrangimento que, por certo, provocaria.

IDENTIFICAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DOS DRIVERS DE ATIVIDADES

Os *drivers* ou direcionadores de custos das atividades para os produtos ou objetos de custos foram negociados com os executantes das atividades. A dificuldade no processo de definição destes *drivers* foi grande, uma vez que existem possíveis *drivers* que analisam itens de consumo semanal e outros de consumo semestral. Existiram pontos técnicos que exigiram muita discussão até que se definisse o melhor *driver*. O processo de negociação permaneceu aberto, ou seja, quando o responsável pela atividade percebia que o *driver* definido não expressava a realidade do consumo da atividade, por parte do objeto ou objetos de custos, este era revisto, sendo então confirmado ou redefinido.

Percebeu-se uma preocupação no sentido de identificar o direcionador que representasse a causa da existência do consumo da atividade, ou seja, a causa do custo. A preocupação com a maior ou menor dificuldade de mensuração do *driver* também foi considerada, ou seja, no momento de eleger dois *drivers* que proporcionasse aproximadamente a mesma informação, foi dada preferência para aquele que oferecesse o menor custo de mensuração, a não ser que existisse apenas um *driver* que produzisse uma informação confiável.

Uma dificuldade que se apresentou nessa fase foi a necessidade da implementação de novos controles para tornar possível a mensuração dos *drivers*, como por exemplo o controle do número de itens comprados etc. A necessidade de novos controles também pode ser considerada como uma dificuldade administrativa significativa da fase de implantação do Sistema. Essa dificuldade surgiu em parte pela deficiência do Sistema de informações da empresa e pela exigência do próprio Sistema ABC, na medida em que a organização passou a visualizar relações (atividades e direcionadores) que antes passavam despercebidas, mas que necessitavam ser controladas para que a informação gerada pudesse ter qualidade.

ALOCÇÃO DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES PARA OS OBJETOS DE CUSTOS

Nessa fase foram definidos os objetos de custos, ou seja, os produtos, projetos e/ou seções de *Core Bussines*, como por exemplo associação e fundação, que receberiam os custos das atividades levantadas, através dos *drivers* definidos para cada atividade. Buscava-se responder à seguinte questão: para que o recurso foi gasto?

Em muitos casos somente após a definição dessa fase é que foi possível avaliar se os *drivers* escolhidos eram ou não os mais adequados. Algumas surpresas surgiram, principalmente com relação a mudança de posição de alguns produtos, que antes do ABC eram considerados rentáveis, mas se mostraram deficientes, e vice-versa, o que comprovou a capacidade que o ABC possui de produzir informações de custos mais precisas.

VALIDAÇÃO DO SISTEMA

A fase de análise dos dados gerados e a definição de índices de *performance* para as atividades, bem como a classificação das atividades (agrega valor, não agrega valor etc.) foi deixada para outra etapa do projeto, pois a equipe considerou necessário divulgar as informações e os dados gerados para toda a organização em primeiro lugar, com objetivo de tornar a saída do Sistema conhecida e provocar os ajustes necessários.

RESISTÊNCIAS ÀS MUDANÇAS

Apesar do trabalho de divulgação da metodologia ABC ter sido intenso, contribuindo para facilitar o envolvimento dos gerentes e funcionários com o projeto, sempre algum tipo de resistência, a um novo processo, acaba surgindo e se apresentando como uma dificuldade à sua implantação. Foi o que aconteceu no caso da implantação do Sistema ABC na O Boticário. Com a divulgação dos primeiros relatórios, algumas áreas ficaram insatisfeitas com os seus resultados, colocando em dúvida o Sistema. Isso foi contornado através de uma negociação junto às áreas, com a finalidade de proceder alguns ajustes, principalmente na definição dos *drivers*. Essa é uma dificuldade que estará sempre presente caso seja deixado de lado a preocupação com o envolvimento de todos os funcionários no processo.

Garantir que a organização, na figura de seus colaboradores, continue motivada à fornecer as informações de forma correta e precisa, exige que realmente uma mudança cultural tenha sido processada. A criação de uma cultura de custos deve ser um dos objetivos do ABC. Fazer com que todos os gerentes e os seus respectivos funcionários compreendam o método e percebam a sua importância, na medida que utilizem as suas informações. deve ser uma meta importante a ser perseguida pela equipe de implantação do Sistema. A mudança cultural, a participação e o envolvimento de todos iria depender, principalmente, da disseminação dos vários benefícios que o ABC proporciona e da sua otimização ao longo do tempo. Aproveitar todas as suas potencialidades, como por exemplo: planejamento estratégico, gestão de recursos, gestão baseada em atividades, custo dos produtos, lucratividade dos clientes, orçamento baseado em atividades, gestão da *performance* e a redução do custo fez parte da estratégia pró-ativa adotada..

INTEGRAÇÃO DO SISTEMA

O fato da contabilidade d'O Boticário não estar integrada com os demais sistemas da empresa, por ter sido adquirido um *pacote* fechado, também acabou representando uma dificuldade adicional, pois significava uma base de dados, extremamente importante, inacessível via informatização. Isso foi resolvido através da integração de todo o Sistema, o que possibilitou o acesso direto de todas as informações por parte do software adquirido para rodar o ABC.

Outras dificuldades como o domínio da metodologia e o desenho do ABC foram facilmente resolvidas, pois foi exigência contratual, com a empresa de consultoria, a transferência de *know how* através de treinamentos etc.

SUSTENTABILIDADE DO SISTEMA

A principal dificuldade do sistema ABC não está especificamente no seu processo de implantação, mas sim na sua continuidade. A sua sustentabilidade, ao longo do tempo, é a grande ameaça ao sucesso do método. O ABC é um sistema que exige um monitoramento constante de todas as atividades e de suas relações com os produtos/serviços, ou seja, as informações que o alimentam necessitam de atualizações constantes, principalmente no caso de empresas que se encontram num ambiente conturbado e competitivo, que exige mudanças constantes com relação aos produtos, serviços e estratégias de promoção, distribuição etc. Essas mudanças afetam as atividades desenvolvidas, fazendo com que novas atividades surjam e outras sejam eliminadas do processo, bem como as suas relações com os produtos/serviços, o que modifica os "*drivers*".

Foi fundamental para a sustentabilidade do ABC ao longo do tempo a existência de ferramenta de informática, software e hardware, que democratize as informações e facilite a alimentação do Sistema. Além disso, o aspecto motivacional trabalhado, como estratégia pró-ativa para vencer as resistências às mudanças, contribuiu, sobremaneira, para a sustentabilidade do sistema. Caso esses cuidados não fossem tomados o ABC, ao longo do tempo, poderia fenecer.

OUTRAS PARTICULARIDADES DO CASO

Um outro fator importante no processo de implantação do ABC foi a decisão que a equipe, apoiada pela alta administração, tomou no sentido de adotar e incorporar ao projeto o método das UP's (Unidades de Produção), que tem como enfoque o processo produtivo. Após conhecer e estudar o método a equipe resolveu, com o auxílio de uma consultoria contratada especificamente para o método da UP, associar os dois sistemas ABC e UP. Esta decisão foi considerada um momento de dificuldade porque até então poucos eram os casos práticos de integração dos dois sistemas.

As primeiras hipóteses de integração ABC e UP abordavam a utilização dos métodos, separadamente, para posterior agrupamento (geralmente limitando a informação a nível de produto), exigindo inclusive rotinas de conciliação para segurança quanto a não duplicidade de valores. A equipe optou por manter tanto para o ABC quanto para a UP uma estrutura elaborada individualmente: a UP é processada em um Banco de Dados ACCESS, o ABC possui um sistema OROSABC e o custo dos componentes mediante importação de dados da área de compras.

OS IMPÁCTOS DOS RELATÓRIOS INICIAIS

Através da implantação do ABC e da utilização do software OROSABC foi possível a geração de inúmeros relatórios que revelam informações sobre a composição dos custos de cada atividade mapeada pelo sistema, os *drivers* que direcionam os recursos para as atividades, a composição dos custos de cada produto ou linha de produtos e os *drivers* que direcionam os custos das atividades para os produtos. Essas informações permitiram, em nível de produto, identificar todas as atividades que são consumidas e o percentual de cada atividade no custo do produto. Essas informações possibilitaram, também, análises diversas, como a identificação de qual atividade está sendo mais significativa na estrutura de custos de cada produto, facilitando, destarte, o estudo da redução do custo do produto. Outra informação relevante para análise foi a identificação do processo (conjunto de atividades) de cada produto, possibilitando a identificação das causas das falhas apresentadas e da sua consequente eliminação.

A aplicação da metodologia ABC possibilitou a diferenciação entre os negócios do Grupo O Boticário, uma vez que identificou as atividades de cada empresa do Grupo e as relações entre essas empresas e atividades. Outra análise adicional foi a visualização de atividades duplicadas entre as áreas e, inclusive, a diferença de custos dessas mesmas atividades.

A análise que causou maior impacto entre os departamentos foi a identificação do nível de ociosidade das diversas áreas. Cada gerente passou a receber a informação sobre o quanto o seu departamento esteve ocioso num determinado mês. Isso provocou um esforço por parte de todos no sentido de destinar esse tempo no melhoramento das atividades realizadas. Houve resistências contra essa informação, mas, como todas as outras causas de resistência, ela foi tratada por meio do processo de conscientização e busca do envolvimento no processo de geração da informação.

Outras análises se tornaram possíveis à medida que a equipe e a empresa conseguiu aumentar o domínio da metodologia e os seus efeitos práticos na organização por meio de um

programa mensal de avaliação de resultados, cuja a fonte principal foram os relatórios do ABC, visando reforçar conceitos da metodologia e direcionar para resultados. Todos os gerentes foram envolvidos nesse programa. Como resultado desse trabalho pode ser apontado o número de melhorias que o Sistema sofreu, 34 (trinta e quatro) em 1995 e aproximadamente 6 (seis) em 1996.

CONCLUSÕES

Na estruturação do trabalho procurou-se enfatizar o cenário de mudanças no qual as organizações estão vivendo atualmente, destacando-se o acirramento da competitividade decorrente da mudança de perfil dos consumidores, da globalização de mercado e das novas tecnologias de produção e de gestão. A descrição desse cenário reforçou a necessidade das organizações se preocuparem com a eficiência dos novos sistemas de gestão, dentre eles o ABC, buscando conhecê-lo e adaptá-lo às novas necessidades das organizações contemporâneas.

Tomou-se o cuidado de após apresentar a empresa, situá-la dentro do contexto que a levou a tomar a decisão de implantar o ABC, destacando todas as fases da implantação, os principais resultados e as principais dificuldades enfrentadas antes e durante a implantação, as possíveis análises decorrentes do ABC, reforçando a previsão de dificuldades futuras que podem ser resumidas na necessidade de sustentabilidade do Sistema. Conclui-se que só através da continuidade da alimentação de informações, atualizações das atividades e criação de uma cultura de custos na organização é que o sistema adquirirá sustentabilidade.

O trabalho realizado, confirmou o potencial que o Sistema ABC possui no sentido de fornecer uma informação mais precisa da estrutura de custos dos produtos e de rastrear com eficiência o fluxo de consumo dos recursos pela organização.

No caso estudado, ficou evidente a importância da participação e do envolvimento de todos no processo gerado pelo ABC para que o Sistema possa ter sucesso. Isso nos leva a considerar o impacto que o ABC pode e deve ter na cultura organizacional, o que também merece uma investigação por parte dos pesquisadores organizacionais.

Todas as análises oferecidas pelo ABC contribuíram para melhorar o processo de visualização de todas as relações formais existentes na organização, possibilitando responder às seguintes questões: o que foi gasto? onde foi gasto? e, para que foi gasto?. Ampliando-se assim a visão estratégica da empresa e favorecendo o início de processos de mudanças. Uma dessas mudanças pode ser apontada como sendo o surgimento de uma área voltada à elaboração de projetos, sendo um deles a alteração da estrutura da empresa, que atualmente é funcional, para uma estrutura por processos. Essa pode ser considerada uma mudança significativa, à medida que passa-se de uma visão vertical para uma visão horizontal da organização. Apesar dessa mudança não ter sido causada pelo ABC, o sistema serviu de base para o processo de tomada de decisão.

A conclusão final desse caso é a de que o sucesso de implantação e de sustentabilidade do ABC repousam, em grande parte, nas estratégias pró-ativas adotadas pela empresa para eliminar ou minimizar as armadilhas encontradas pela implantação de uma nova tecnologia de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRUYNE, Paul de et alii. **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1991.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio Por Atividades**. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

COGAN, Samuel. **Activity - based costing (ABC) - A poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1994.

COGAN, Samuel. **ABC permite calcular custos com precisão**. Folha de S. Paulo, 20 fev. 1995.

HAMPTON, David R. **Administração Contemporânea**. 2ª edição. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

MABBERLEY, Julie. **Activity-Based Costing in Financial Institutions**. London: Pitman Publishing, 1992.

MARCH, James e SIMON, Herbert. **Teoria das Organizações**. Rio de Janeiro, FGV, 1979 e 1981.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

SOUZA, Alceu et alii. **Sistema ABC - Implantação e Resultados**. Revista Brasileira de Administração Contemporânea. Anais do 19º ENANPAD, Vol. I N° 2 - Finanças, setembro, 1995.