

O método ABM/ABC e a relação com os métodos tradicionais de custeio no contexto da Gestão Estratégica de Custos.

Maria Silene Alexandre Leite

Resumo:

A gestão por atividades têm contribuído significativamente para o campo de gerência da produção, devido a implantação de tecnologias avançadas de produção. Os novos conceitos e estilos de vida, hábitos, lazer, etc., provocaram mudanças tecnológicas, principalmente, nas áreas de informática e de comunicações, de forma a mudar o perfil da demanda e oferta de bens e serviços em nível global; por outro lado às tradicionais estratégias de negócios fundamentadas nos princípios da economia de escala, se defrontam agora, com a necessidade de enfrentar seus concorrentes com métodos mais ágeis, eficientes e modernos, como itens indispensáveis para concorrer num mercado cada vez mais competitivo e inovador.

Palavras-chave:

Área temática: *ABC/ABM/CMS no Contexto da Gestão Estratégica de Custos*

O método ABM/ABC e a relação com os métodos tradicionais de custeio no contexto da Gestão Estratégica de Custos.

Maria Silene Alexandre Leite. PPEP/UFPb

01. Introdução

A gestão por atividades têm contribuído significativamente para o campo de gerência da produção, devido a implantação de tecnologias avançadas de produção.

Os novos conceitos e estilos de vida, hábitos, lazer, etc., provocaram mudanças tecnológicas, principalmente, nas áreas de informática e de comunicações, de forma a mudar o perfil da demanda e oferta de bens e serviços em nível global; por outro lado às tradicionais estratégias de negócios fundamentadas nos princípios da economia de escala, se defrontam agora, com a necessidade de enfrentar seus concorrentes com métodos mais ágeis, eficientes e modernos, como itens indispensáveis para concorrer num mercado cada vez mais competitivo e inovador.

02. O método ABM\ABC e a relação com os métodos tradicionais de custeio.

2.1. Visão geral do método ABM\ABC e os métodos tradicionais

NAKAGAMA (1991, p.36) cita: “Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborar demonstrações contábeis e fiscais, e tem sido continuamente aperfeiçoados através do tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência e eficácia das operações de suas áreas funcionais as informações precisas e oportunas que eles necessitam para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de mudanças, tanto no âmbito interno como externo.”

Os sistemas de custeio dão ênfase a desempenhos com base em dados históricos, mas nos atuais ambientes empresariais verificam-se que os instrumentos para tomada de decisões mais dinâmicas é que estão tornando-se elementos críticos para a sobrevivência das empresas.

Observa-se que os sistemas tradicionais de custeio, enfatizam a necessidade de se conhecer o custo dos produtos ou serviços, para fins de inventário e de controle das atividades operacionais de uma empresa como um todo, ou de suas unidades descentralizadas (centros de custos), além de preocupar-se com as decisões que dizem respeito ao abandono de técnicas utilizadas na produção de produtos ou serviços considerados ultrapassados e de introduzir novas técnicas, ou, ainda, com outras decisões, tais como adquirir produtos de terceiros, ao invés de produzi-los internamente, etc.

Entretanto, à medida que as empresas se vêem envolvidas em ambientes mais complexos e competitivos, os sistemas tradicionais de custeio têm-se mostrado impotentes para gerar as informações requeridas pelos administradores. Além de custos mais apurados e precisos dos produtos ou serviços, eles sentem a necessidade também, de gerir de maneira mais eficiente e eficaz as atividades mais significativas de suas áreas funcionais.

No atual cenário de competição global, a exatidão dos custos dos produtos assume papel de fundamental importância, porque essa informação afeta decisões estratégicas da empresa, cujos efeitos se farão sentir especialmente a longo prazo.

Em substituição, pois, aos sistemas tradicionais de custeio, tem surgido a proposta de um sistema de custeio baseado em atividades (ABM\ABC), que tem como um dos objetivos proporcionar aos administradores melhor compreensão de como reduzir custos.

O sistema de custeio baseado em atividades (ABM\ABC) ultimamente tem-se convertido no elemento de ligação entre o custeio de produtos, mensuração de desempenhos e justificação de investimentos; entretanto, este não é um sistema que foi desenvolvido somente agora, em consequência da pressão advinda da introdução de novas tecnologias e maior concorrência. Na verdade, o sistema de custeio baseado em atividades tem passado através dos tempos por fases de evolução, e vem amadurecendo significativamente através dos anos. O seu início no Brasil, segundo TROXEL e WEBER JR., apud NAKAGAWA (1990, p.67), por volta dos últimos anos da década de 60, algumas empresas já vinham usando o conceito de que são as atividades que consomem recursos e não os produtos, porém, até então, ainda não se usava a expressão sistema de custeio baseado em atividades. Na ocasião, a aplicação do conceito trouxe grande contribuição em termos de mudanças criativas na gestão das operações e estratégias de marketing.

Por outro lado, o custeio baseado em atividades é tão aplicável a organizações de serviços quanto a indústrias. Aplica-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios como à determinação dos custos de produtos manufaturados. Tanto nas organizações de serviços como nas indústrias, o problema é tomar decisões gerenciais que possam tornar e manter lucrativas organizações complexas e diversificadas. Dispor de boas informações a respeito dos custos de processos, produtos, serviços, clientes e canais de distribuição são críticos para os gerentes que tomam essas decisões.

Na prática, a resposta não é tão universal. Por um lado, o custeio de processos baseado em atividades tem sido igualmente bem-sucedido em ambientes industriais ou não. Porém, no que diz respeito a levar os custos do nível de processo para o de serviços, clientes e outros objetos, mostrou que alguns negócios são mais sensíveis à técnica do que outros. A questão-chave é se existem ou não dados que possam ser usados para seguir o curso dos custos das atividades até esses outros objetos. Nos ambientes industriais complexos, as equipes de projetos normalmente podem obter muitos dados para usar na alocação dos custos de atividades aos produtos. Na

verdade, seu desafio é, muitas vezes, garantir que o nível de detalhamento em seu custeio de produtos não se torne excessivamente complexo. Em ambientes não-industriais, ou no custeio de objetos que não sejam produtos, a disponibilidade de dados varia amplamente de uma organização para outra.

Logo, pode-se dizer que o custeio baseado em atividades pode ser aplicado a muitos tipos diferentes de objetos: serviços, clientes, regiões geográficas, linhas de negócios e canais de distribuição, além de produtos. Na maioria tem-se a impressão de que o ABC é usado principalmente para os produtos. Ao contrário: ele está sendo aplicado com o mesmo sucesso no custeio de serviços, clientes, regiões e outros objetos de interesse gerencial. OSTRENGA, (1994, p.169)

03. Algumas técnicas novas de gestão empresarial

Segundo CHING (1995, p.15), muitas técnicas de gestão empresarial surgiram nas últimas duas décadas, como gerência por objetivo, orçamento base-zero, teoria das restrições, círculos de qualidade, organização matricial. Algumas destas técnicas trouxeram contribuições significativas para a administração das empresas, outras constituíram-se em modismos que não se sustentaram, outras não foram utilizadas apropriadamente, porém nenhuma delas conseguiu responder às necessidades de desempenho competitivo das organizações.

Na última década, apareceram (para aplicação nas empresas, pois estas técnicas há muito existiam na teoria) a filosofia da qualidade total e as técnicas a ela associadas, com conceitos e princípios nunca antes formulados, todos visando atender ao cliente. Mais recentemente, destaca-se o ABC (activity based costing) ou custeio baseado em atividades.

Estas duas ferramentas de gestão têm algo em comum: ambas almejam a melhoria da competitividade e da lucratividade das empresas.

No entanto, o princípio básico do ABC difere do princípio da qualidade total, que é o da eliminação da especialização por função e departamentos estanques nas organizações. Passa-se a olhar a empresa horizontalmente, isto é, por processo de negócio para dar respostas mais rápidas às exigências e necessidades dos clientes.

04. Visão tradicional para a gestão de custos

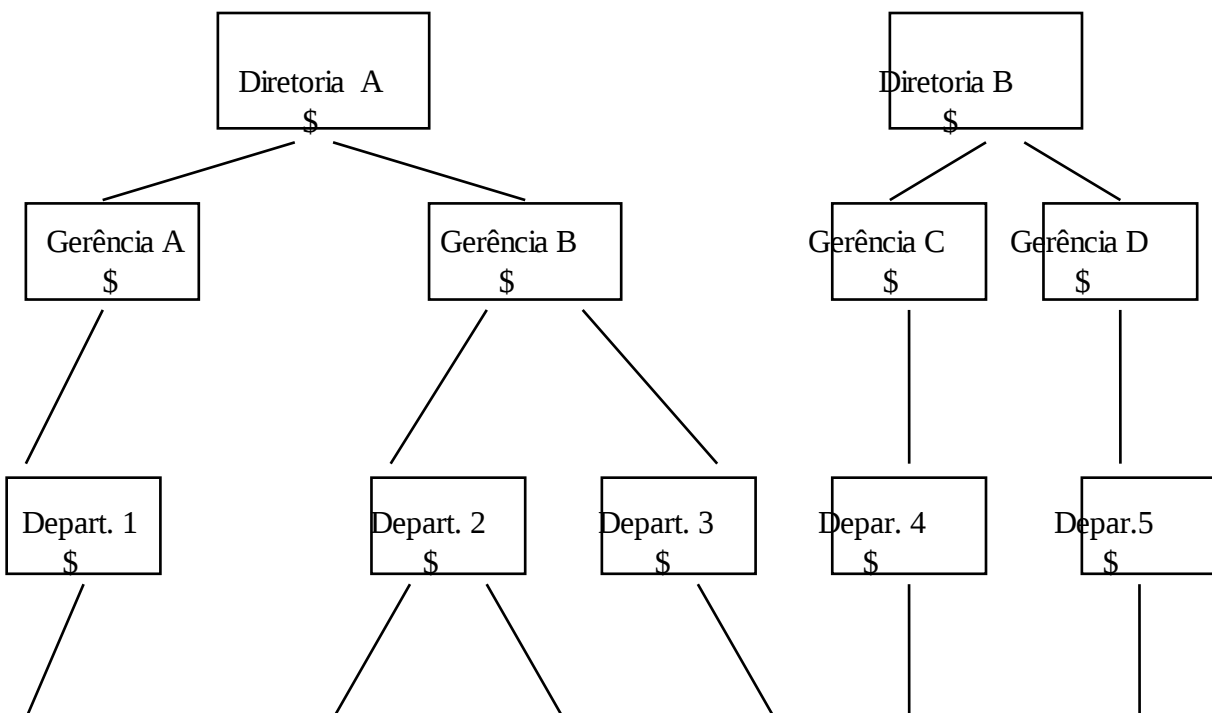
Segundo KAPLAN, apud NAKAGAMA (1987, p.36), os atuais sistemas de custeio datam, basicamente, de há mais de um século e foram desenvolvidos com o objetivo de gerarem informações sobre oportunidades de melhoria de desempenho das empresas, em termos de resultados econômicos.

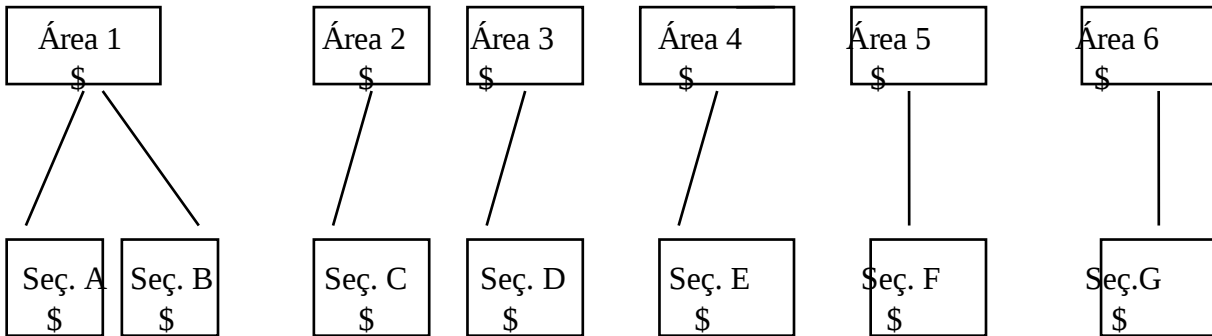
O enfoque tradicional do cálculo dos custos analisam as empresas, dentro de uma visão anti-sistemática, ou seja, em partes fragmentadas em departamentos isolados, e em áreas

funcionais divididas em seções, e cada seção desempenha a função de centro de custos. Os centros de custos, por sua vez, são encarregados das categorias de custos administráveis ou controláveis, como salários, ordenados, depreciação, despesa de viagens, de representação, telefone, materiais diversos, etc.

A somatória dos custos controláveis fornece a dimensão dos recursos que a organização põe a disposição de cada seção. Subindo em direção ao topo da hierarquia organizacional, tem-se a somatória dos custos de cada área funcional; a somatória dos custos de cada área constitui o total dos recursos de cada departamento e, assim sucessivamente, de cada gerência, de cada diretoria. (ver figura 01)

FIGURA 01. Estrutura organizacional tradicional





Fonte: Guia da Ernst & Young, 1994.

Outra característica do enfoque tradicional são os relatórios de acompanhamento de despesas: atual versus orçado. Isto é, quanto se gastou este mês, este trimestre, este ano contra o que foi orçado no mesmo período e, igualmente, no mesmo período do ano anterior. Esses relatórios apenas fornecem informações para a gerência ou diretoria, no que diz respeito ao controle das despesas do centro de custos, se estão abaixo ou no nível do valor orçado, porém esta análise não corresponde a realidade. Hoje as empresas necessitam de estratégias mais agressivas frente a concorrência

05. As técnicas tradicionais e as informações na tomada de decisão

A maioria das ações tomadas pelos gerentes é de curto prazo, tanto relativamente a visão quanto às consequências. Isso significa que quando as despesas reais são superiores em relação aos valores orçados, ou pior ainda, quando a empresa está tendo prejuízo, a alta administração fica em pânico e toma a decisão de cortar todas as despesas de forma indiscriminada. Congela as contratações (e muitas vezes demite funcionários), corta as despesas de propaganda, suspende as viagens dos funcionários, reduz a verba de treinamento e pára os investimentos. Em algumas empresas, chega-se ao ridículo do corte do cafezinho, da suspensão do pãozinho da refeição dos funcionários e da autorização da chefia para tirar cópia xerox.

As ações mencionadas têm efeito apenas a curto prazo, porém acarretam consequências desastrosas a médio prazo. Têm em vista sair do sufoco e da pressão. Pode-se, no entanto, indagar se esta é uma ação correta.

O relatório de variação das despesas reais versus despesas orçadas ignora a eficácia e quase sempre encoraja ao desperdício. Não é verdade absoluta que o chefe que teve as despesas de seu centro de custos menores que o nível orçado foi o mais eficaz. Isto significa somente que gastou menos. Não sabe-se, porém, se perdeu oportunidades, se deixou de fechar negócios para a empresa apenas para não gastar mais e, assim, não estourar o orçamento e ficar malvisto.

Pior ainda é o comportamento daqueles que, para não ter seu orçamento reduzido no ano seguinte, faz de tudo para gastar o orçamento previsto (mesmo que não haja necessidade) e, assim, justificar a manutenção de igual valor orçamentário para o ano seguinte.

A demonstração de lucros e perdas não fornece nenhuma pista para se tomar uma decisão correta. Quem se orienta por uma análise vertical de lucros e perdas para tomar ações corretivas, certamente incorrerá nos erros mencionados anteriormente.

Uma análise vertical só informa que determinada despesa representa um percentual sobre as vendas e que pode estar melhor ou pior percentualmente do que no orçamento, e nada além disso.

Estas técnicas apresentadas enfocam o problema erroneamente. O controle de custos concentra-se nos custos resultantes, aqueles que aparecem nas demonstrações financeiras e não nos fatores que originam os custos. Os custos não são meramente incorridos (espontâneos), eles são causados. E é nos fatores geradores de custos que os administradores deveriam concentrar suas atenções e não nos cafezinhos, cópias xerox, etc.

5.1. Tratamento dos custos fixos

A visão tradicional é de que os custos de produção podem ser classificados em custos variáveis, segundo o nível de produção, e custos fixos. Esta classificação depende do horizonte de tempo assumido, porque mais custos fixos se tornam variáveis a longo prazo.

Dois são os tratamentos tradicionais de custeio:

- Custeio total ou por absorção, em que os custos variáveis são atribuídos aos produtos mais uma alocação dos custos fixos de produção. A lucratividade do produto concentra-se na margem bruta: receita de venda menos custo variável menos custo fixo;
- custeio direto, em que os custos variáveis são atribuídos aos produtos e os custos fixos são tratados como custos do período. A lucratividade do produto concentra-se na margem de contribuição: receita de venda menos custo variável.

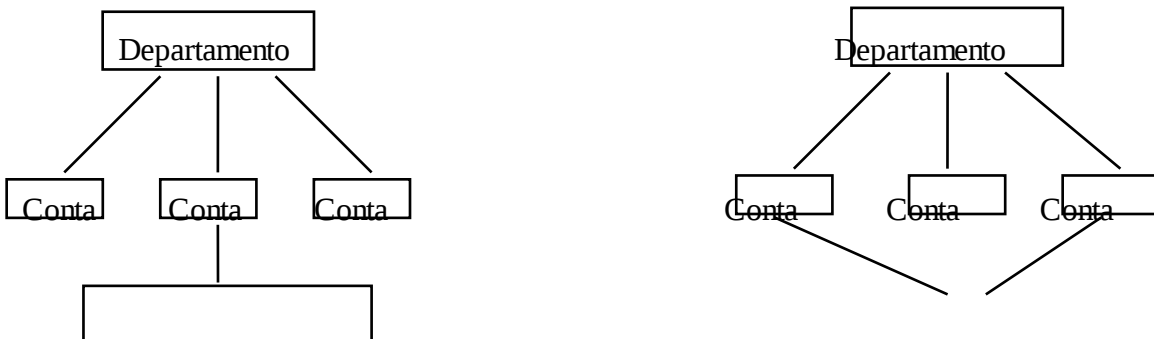
Ambas as abordagens podem facilmente levar a empresa a uma tomada de decisão que não seja em seu melhor interesse.

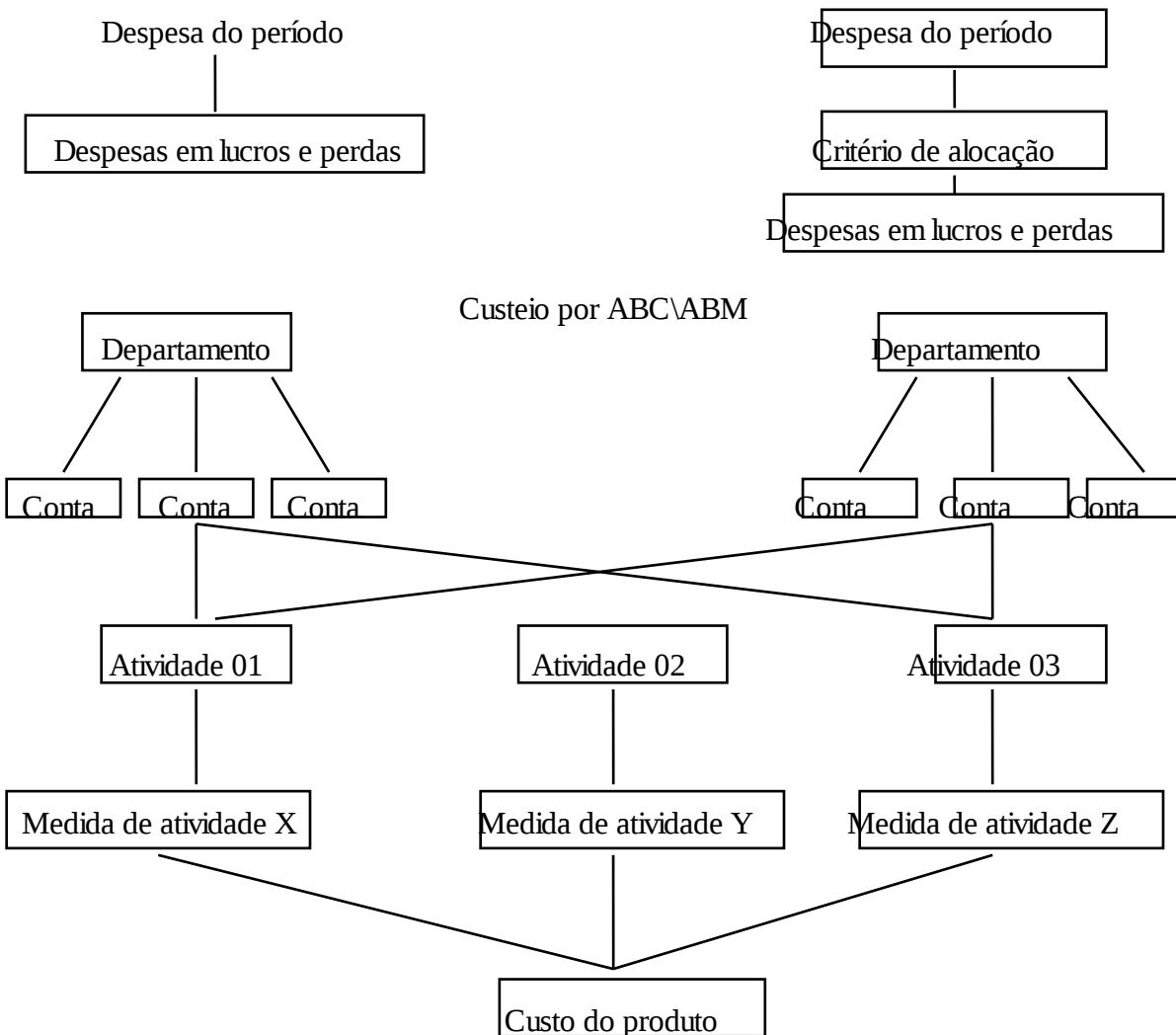
Com o ABC\ ABM, muito mais custos são classificados como variáveis. Isto é, são variáveis em relação a alguma atividade e pode-se relacionar aos produtos que exigem a atividade. No ABC, há muito menos “alocação” e mais “rastreamento.”

Graficamente, pode-se ilustrar a diferença entre ABC e custeio tradicional.

FIGURA 02. Diferença entre o Custeio Tradicional e o ABC

Custeio tradicional





Fonte: Guia Ernst & Young, 1994.

Observando o diagrama do custeio tradicional, pode-se constatar que a questão central em qualquer gestão de custos é decidir o montante de recursos a serem aplicados em cada negócio, em cada área, como usá-los eficazmente e, por fim, medir os resultados alcançados contra os objetivos propostos.

Os relatórios tradicionais de custos mostram as despesas abertas por item, por centro de custos e de acordo com a estrutura hierárquica da empresa, porém não mostram como tais recursos estão sendo utilizados pelos responsáveis funcionais.

No caso, da unidade de referência em estudo, o hotel, e se tomarmos como exemplo o departamento de vendas, os relatórios tradicionais vão mostrar exatamente quanto tem sido gasto no mês, no ano, contra o orçado e no mesmo período do ano passado, por item de despesa.

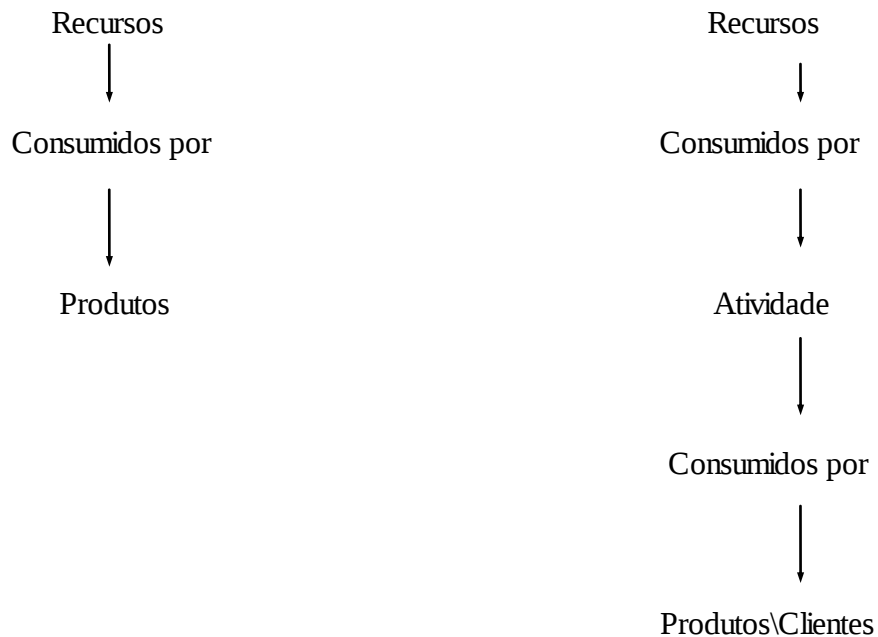
Esses relatórios não dão nenhuma idéia quanto a:

- Tempo consumido pelo pessoal de vendas;
- fatores geradores de custo que levam o pessoal de vendas a fazer o que faz normalmente;
- existência do montante correto de recursos à disposição deles;
- como fazer suas atividades com mais eficácia.

Uma gestão baseada em atividades fornece informações que ajudam a fazer as perguntas corretas e possibilita respondê-las. Isto porque este enfoque parte da premissa de que, para entender como os recursos estão sendo utilizados é necessário compreender como as atividades são realizadas. O custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los. Ver quadro 01.

Quadro 01. Diferenças entre o sistema tradicional e o ABM\ABC

Sistema Tradicional	ABM\ABC
Assume que os produtos e serviços consomem custos	Rastreio de custos baseados em sua demanda por atividades



06. Conclusão

Finalmente, pode-se dizer que o método ABM\ABC permite aos empresários, gerentes e administradores novas fontes de informações fundamentais no atual ambiente competitivo e proporciona novas formas de observação e análise da empresa. Estas novas visões desenvolvem e permitem profunda compreensão do comportamento dos custos, de modo que possa ser exercido controle sobre eles.

07. Bibliografia

- 01.CHING, Hong Yuh.Gestão baseada em custeio por atividades: activity based management. São Paulo: Atlas, 1995, 125p.

02. LEONE, George Guerra. Custos: um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: FGV, 1985, 575p.
03. NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas, 1991, 112p.
04. _____. Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994, 95p.
05. OSTRENGA, Michael. Guia da Ernest & Young para gestão de custos. Rio de Janeiro: Record, 1994, 349p.
06. SHANK, Jonh K. Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: campus, 1995, 341p.

MÉTODO ABC/ABM E A RELAÇÃO COM MÉTODOS TRADICIONAIS DE CUSTEIO NO CONTEXTO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.

Maria Silene Alexandre Leite

Universidade Federal da Paraíba - Departamento de Engenharia de Produção
Bloco G - Sala 1 - Fone (083) 216- 7124 - CEP. 58051-970 - João Pessoa - PB

Resumo

A realidade econômica tornou necessário para a maior parte das empresas operar em mercados cada vez mais globalizados, com concorrentes em escala mundial oferecendo bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos. nos setores de serviços, as exigências, dos clientes em termos de velocidade e exatidão levaram muitas empresas a reorganizar sua maneira de gerir, sob pena de se tornarem obsoletas frente a um mercado consumidor cada vez mais exigente.

Diante desta necessidade de inovações, mostra-se o método de gestão ABM/ABC em relação aos métodos tradicionais de custeio, suas vantagens comparativas e suas estratégias de gestão no que concerne ao ambiente administrativo-operacional da empresa.

Área temática:

ABC/ABM/CMS no contexto da Gestão Estratégica de Custos.