

SISTEMA ABC: MAXIMIZANDO AS SUAS APLICAÇÕES

Eduardo Damião da Silva

Resumo:

Este trabalho possui como objetivo identificar as principais aplicações do Sistema ABC, apresentadas pela literatura, e investigar se as empresas conhecem e exploram estas aplicações. Após uma fundamentação teórica sobre o ABC, procurar-se-á identificar as suas principais aplicações, de acordo com a literatura atual. O ABC pode ser utilizado para várias finalidades. Ele pode formar a base de custo contínuo e o sistema de gerenciamento de performance, que pode incorporar orçamento baseado em atividades e utilizar a análise de atividades como um meio de mensurar e monitorar o custo, volume, valor e qualidade de processos de negócios. Ele possibilita uma melhor compreensão do gerenciamento do custo/recursos, enfatizando a defasagem entre gasto e consumo, para analisar os fatores que causam a despesa inicial e monitorar o consumo de recursos e a capacidade de utilização. Três empresas serão analisadas com a finalidade de identificar o nível de conhecimento e exploração das aplicações do ABC. Na conclusão serão apresentadas algumas recomendações de novas pesquisas que dêem continuidade ao processo de estudo e compreensão do ABC.

Palavras-chave:

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

SISTEMA ABC: MAXIMIZANDO AS SUAS APLICAÇÕES

Autor: Eduardo Damiano da Silva
Mestrando em Administração
Universidade Federal do Paraná

Rua Mendes Leitão, 3 677
São José dos Pinhais - Pr.
CEP: 83005-150

Resumo:

Este trabalho possui como objetivo identificar as principais aplicações do Sistema ABC, apresentadas pela literatura, e investigar se as empresas conhecem e exploram estas aplicações. Após uma fundamentação teórica sobre o ABC, procurar-se-á identificar as suas principais aplicações, de acordo com a literatura atual. O ABC pode ser utilizado para várias finalidades. Ele pode formar a base de custo contínuo e o sistema de gerenciamento de performance, que pode incorporar orçamento baseado em atividades e utilizar a análise de atividades como um meio de mensurar e monitorar o custo, volume, valor e qualidade de processos de negócios. Ele possibilita uma melhor compreensão do gerenciamento do custo/recursos, enfatizando a defasagem entre gasto e consumo, para analisar os fatores que causam a despesa inicial e monitorar o consumo de recursos e a capacidade de utilização. Três empresas serão analisadas com a finalidade de identificar o nível de conhecimento e exploração das aplicações do ABC. Na conclusão serão apresentadas algumas recomendações de novas pesquisas que dêem continuidade ao processo de estudo e compreensão do ABC.

1 INTRODUÇÃO

No âmbito das organizações modernas, muitos têm sido os processos de mudanças que surgem para resolver novos problemas e dificuldades, provocados pelo crescimento da concorrência e competitividade e a complexidade interna das organizações. Estas mudanças se configuram no desenvolvimento de estratégias inovadoras de superação destes problemas e dificuldades, que venham a substituir ou a aperfeiçoar técnicas e métodos ultrapassados.

Na área contábil-financeira poucas têm sido as mudanças inovadoras e muitas são as críticas em razão de seu suposto despreparo para refletir de maneira adequada os resultados ocorridos, e também como subsídio à tomada de decisões estratégicas e operacionais de administradores e gerentes (Marques, 1994). Mni, especial, a função de contabilidade de custos nas manufaturas, até há pouco consagrada como instrumento relevante e confiável sobre o que acontece no chão de fábrica, aparece agora como fornecedora de informações enganosas e irreais da área de produção, o que possibilita o surgimento de decisões incorretas por parte dos responsáveis e, a longo prazo, o risco de descontinuidade do empreendimento (Marques, 1994, p. 21).

Em reação a estas e outras dificuldades da área contábil-financeira surgiu, na década de 80, o Sistema de Custeio Baseado em Atividades - *Activity Based Costing* - ABC para atender às necessidades de informações de custos e ser um elo de ligação entre as áreas de contabilidade e produção. Esse sistema tem uma concepção inovadora do processo produtivo e dos custos a ele associados. Nakagawa (1994) cita que o ABC já era utilizado por contadores em 1800 e início de 1900 e que existem registros históricos de seu uso nos anos 60.

O estudo de SOUZA et al. (1995), identificou que o ABC tem apresentados resultados importantes para as empresas, como por exemplo a identificação de oportunidades de redução de custos, maior facilidade na análise de investimentos, melhor gerenciamento dos recursos, maior subsídio para a tomada de decisão entre outras. O que veio confirmar as vantagens apresentadas pela literatura.

Reconhecendo no Sistema ABC um método inovador e considerando que, nas organizações, os novos métodos são poucos explorados nas suas potencialidades, julgamos oportuno a realização deste trabalho, que tem como objetivos identificar as principais aplicações do Sistema ABC, apresentadas pela literatura, e investigar se as empresas conhecem e exploram estas aplicações.

2 BASE TEÓRICA DO SISTEMA ABC

O pressuposto principal do ABC é o de que são as atividades que consomem recursos, enquanto produtos, serviços ou departamentos consomem atividades, ao contrário do sistema tradicional, que considera o consumo de recursos diretamente ligado aos produtos. A análise efetuada pelo ABC é independente do volume de produção, diminuindo as distorções provocadas pelo sistema tradicional, que não considera as economias de escala. Os custos indiretos fixos, no sistema tradicional, são normalmente alocados com base em critérios de rateio relacionados a volume (MOD e Horas-máquina), enquanto o ABC aloca os custos indiretos com base em diversos critérios não relacionados com volume, como, por exemplo: horas de ajuste, número de ajustes, horas de manuseio do material, número de vezes que é manuseado, horas de pedido, número de vezes que é pedido, horas de administração das peças e número de peças mantido. Os sistemas tradicionais sobrecarregam os custos para grandes volumes, anulando o efeito das economias de escala, as quais poderão ser percebidas

pelo ABC. O ABC evita essa distorção, utilizando várias bases como critério de rateio e assegurando a correlação desses critérios com as atividades e com os produtos em si.

Outro diferencial do ABC é que considera a diversidade dos produtos quanto aos diferentes processos produtivos requeridos, ou seja, quanto às diferentes atividades que cada um consome, sendo possível diferenciar custos não só por volume de produção, mas também por modelos, tamanho do produto, volume de vendas, serviços derivados e outros itens que compõem a diversidade dos produtos.

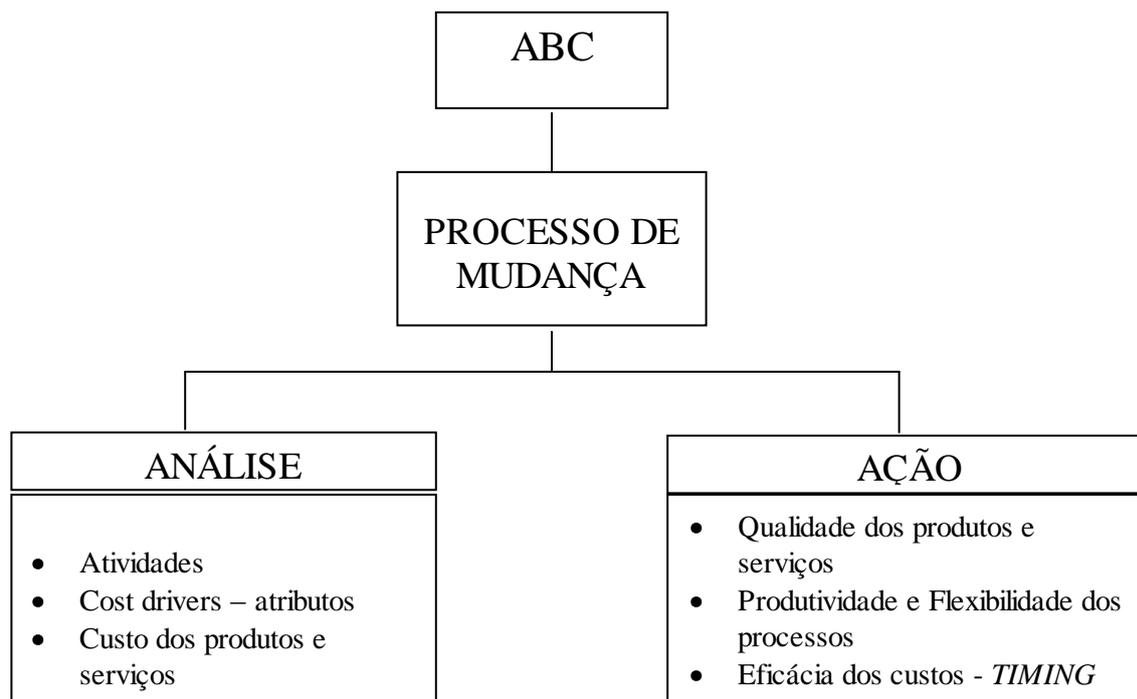
Segundo Nakagawa (1994), conceitualmente, o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

"A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC." (NAKAGAWA, 1994, p. 40).

Ainda segundo Nakagawa (1994), o ABC é um dado que poderá transformar-se numa poderosa ferramenta de alavancagem de atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças de uma empresa, representado na Figura 1. Destaca-se a que contribui com a mudança da cultura organizacional.

Atualmente é muito comum o uso do ABC como suporte do processo de JIT e TQM e quando associado à ABM, nos processos de engenharia simultânea e nas diversas aplicações do BPR (*Business Processes Re-engineering*).

FIGURA 1 - O ABC E O PROCESSO DE MUDANÇAS



Fonte: ABC - Custeio Baseado em Atividades, Masayuki Nakagawa, 1994.

Muitas empresas estão preocupadas em usar o ABC para avaliar inventários, ou seja, para fins de elaboração de balanços e outros relatórios financeiros complementares. Embora isto seja perfeitamente possível, desde que feito de maneira adequada, a área de eficácia do ABC ainda é a da análise estratégica de custo (NAKAGAWA, 1994).

Segundo Ching (1995), o ABC descreve como uma empresa emprega tempo e recursos para atingir determinados objetivos. ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a *performance* do negócio ou departamento.

O ABC permite balancear adequadamente a demanda e o fornecimento de recursos disponíveis por parte da empresa e mostra detalhadamente os recursos consumidos pelas atividades através de um mapa. Tradicionalmente, utilizávamos demonstrativos de lucros e perdas para verificar recursos consumidos, mas com a introdução do ABC esses procedimentos se tomaram ultrapassados. Modernamente, já que se mostram os recursos consumidos através de itens ou contas de despesas (CHING, 1995).

Segundo Samuel Cogan (1994), o sistema ABC não só é a única forma de se medir e melhorar as atividades que compõem os processos de negócios, como também permite que se calcule com precisão os custos dos produtos.

"Um dos benefícios obtidos com o 'ABC' é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos 'subcusteados' ou 'supercusteados' permitindo-se a transparência exigida

na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio". (COGAN, 1994, p.7).

O ABC permite ainda que se tome ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos do 'overhead'. No sistema tradicional a ênfase na redução de custos se concentra tão-somente nos custos diretos, os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando sua análise. No ABC, contudo, em sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz pois as condições de se permitir a análise desses custos indiretos. (COGAN, 1994).

Segundo Julie Maberley (1992), o Custeio Baseado em Atividades analisa as atividades de todos os departamentos de uma organização, como uma forma de prover informações destinadas a alimentar o processo de tomada de decisão. O objetivo do ABC é compreender o comportamento de todos os custos da organização, interligando operacionalmente o levantamento dos custos com a cadeia de valor, de tal forma que o gerente pode identificar os fatores que direcionam os gastos e, então, gerenciar estes custos com mais eficiência. O objetivo inicial é compreender as atividades que são desenvolvidas por toda a organização e estar apto a estimar os custos associados com o surgimento destas atividades. Então o custo das atividades pode ser identificado, juntamente com as suas causas, *cost à-ivers*, para produzir informações mais relevantes, auxiliando com mais precisão o processo de tomada de decisão.

O Activity Based Costing é uma ferramenta que pode ser usada para produzir mudanças significativas no custo padrão, processos operacionais, atividades de *overhead* e estrutura organizacional. Ele desenvolve um esforço no sentido de direcionar o resultado real do como e do por que os custos são ou não incorridos, registrando e alocando as despesas para os centros de custos ou produtos. Ele proporciona uma dimensão diferente para a informação de custo que focaliza a atenção dos gerentes sobre pontos fundamentais que podem afetar o negócio (MABBERLEY, 1992).

ABC não é uma nova técnica, em essência, mas a aplicação da experimentação e técnicas testadas em um caminho que é novo. Os resultados podem também ser compreendidos e interpretados por contadores e não contadores igualmente. Ele é uma abordagem da análise de custos que auxilia uma organização a analisar sua base de custo com mais condições do que a contabilidade departamental convencional. Ele analisa o comportamento do custo por atividades, relacionando essas atividades com o consumo do custo e possibilitando a identificação de fatores que causam a despesa a ser incorrida. Ele capacita gerentes a utilizar informações de custo no processo de tomada de decisão, em todos os níveis da organização, focalizando os fatores que direcionam os custos e as implicações das mudanças desses fatores sobre a lucratividade de toda a organização (MABBERLEY, 1992).

2.1 PRINCIPAIS FASES PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC

"Um sistema de custeio ideal deve possuir baixo custo de medição, diminuir o custo dos erros e atender a diversidade de produtos" (COOPER, 1988). Sob esta análise se pode justificar a implantação do ABC, uma vez que ele reúne todas estas características.

Destacamos, para facilitar a compreensão, cinco fases principais da implantação do ABC. No entanto, essas podem ser subdivididas em diversas fases, dependendo da orientação e do modelo adotado pela empresa.

2.1.1 Legitimação do Sistema

Existem autores que definem que o trabalho junto à Diretoria é o primeiro estágio de implantação do ABC, pois aí deve haver a visão de que esse sistema está inserido em uma macro-estratégia de competitividade, onde se encontram também outros sistemas, como o JIT e o TQC. É necessário, portanto, que o ABC integre a filosofia da empresa. Todo o seu desenvolvimento será acompanhado pela Diretoria, que deve prever os possíveis impactos do novo sistema na organização, provocados pelo processo de mudanças que o ABC pode gerar, e estabelecer estratégias que amenizem as reações negativas e possibilitem a superação das possíveis barreiras.

2.1.2 Mapeamento das Atividades

O conceito básico do ABC é o de atividade. A implantação do ABC requer um mapeamento completo das atividades da empresa. Na seqüência, deve ser observado como as pessoas distribuem seu tempo dentro dessas atividades e em que proporções essas atividades são aplicadas na fabricação dos produtos: "As atividades são consideradas identificadoras naturais dos eventos e transações que ocorrem em uma empresa, pois elas são facilmente entendidas pelos grupos de pessoas responsáveis pelas mais diversificadas formas de atividades: engenharia, produção, marketing, controladoria, manutenção, recursos humanos, alta administração, etc." (NAKAGAWA, 1991. p. 46).

A definição de todas as atividades da empresa é feita através de entrevistas com funcionários dos diversos níveis (Diretoria, gerencial e operacional). São aplicados questionários identificando-se todas as atividades executadas. Em seguida, é desenvolvido um "dicionário" de atividades a partir do qual os funcionários, em todos os níveis, irão relacionar as atividades por eles desenvolvidas. Ao mesmo tempo, esse "dicionário" será empregado para observar o processo de produção de cada produto e indicar quais as atividades que o produto requer na sua elaboração. A identificação das atividades permite que a empresa verifique onde e como gasta seu tempo.

A seguir, calcula-se o custo de cada atividade e, para maior confiabilidade, pode-se efetuar uma auditoria na confirmação de que os custos apurados expressam valores verdadeiros, garantindo o trabalho a ser executado.

2.1.3 Identificação dos Geradores

Nesse momento, são estudados junto aos responsáveis pelas atividades, os geradores mais adequados para ratear os custos da atividade aos produtos. Os geradores, *drivers* ou ainda direcionadores, podem ser definidos como os critérios que rateiam (dividem com correlação) os custos da atividade aos produtos. Os direcionadores podem ser classificados conforme sua natureza; por exemplo, são classificados como direcionadores de volume de produção os seguintes geradores: número de itens produzidos, número total de máquinas, número de *containers*, número total de empilhadeiras, metros de esteiras e outros.

Para visualizar o gerador, vale a pena citar o exemplo de LEWIS (1991): para a atividade de vendas o gerador de custos pode ser: valor das vendas brutas, número de pedidos recebidos ou número de chamadas telefônicas. Outro exemplo de gerador é o número de páginas de relatórios produzidos, utilizado para atividades de processamento de dados. O gerador deve sempre estar

adequado às características da atividade e da empresa, e deve expressar, da melhor forma, como os recursos são distribuídos na atividade.

A determinação do gerador de custos é uma fase importante para o sucesso da implantação do sistema baseado em atividades. Daí, mais uma vez, aparece o comprometimento dos responsáveis pela atividade, e também a preocupação do sistema de custo em procurar descrever o processo produtivo. Caso o gerador seja escolhido de forma inadequada, poderá provocar distorções no rateio dos custos das atividades, dando maior peso para a distribuição dos custos em determinados produtos, enquanto outros não atingem um peso adequado. A escolha de geradores inapropriados pode acarretar distorções devido à falta de homogeneidade dos geradores e à falta de proporcionalidade dos custos.

2.1.4 Alocação do Custo das Atividades aos Produtos

Por meio dos geradores o custo das atividades é alocado aos produtos. No exemplo da atividade vendas, em que o custo de cada pedido é o gerador, verifica-se quantos pedidos foram realizados no período, para cada produto, e aplica-se a taxa unitária distribuindo o custo da atividade entre os diversos produtos que a consomem em seu processo produtivo.

2.1.5 Interpretação dos Dados

Após a alocação do custo aos produtos, muitas formas de análise são proporcionadas. Uma delas é a rentabilidade dos produtos. Como o sistema torna explícito o custo real de cada produto e como este se compõe, será possível analisar a margem de contribuição de cada produto. Muitas vezes os produtos que no sistema tradicional apresentam-se como muito lucrativos, tendo seu custo apurado mais precisamente pelo ABC, poderão mostrar-se com menos lucro, podendo também acontecer o inverso.

Nessa fase surge a possibilidade de inclusão de atributos diversos, como a classificação das atividades conforme sua categoria (agrega ou não agrega valor etc.), e de índices de *performance*, para apuração de desempenho por atividade. O nível da interpretação dos dados, gerados pelo sistema, dependerá da necessidade da empresa e da qualidade dos profissionais que tiverem essa responsabilidade. Para auxiliar a utilização das informações de custos em decisões gerenciais, os dados podem ser divididos por comparações entre departamentos, entre tipos de atividades etc.

3 METODOLOGIA E ANÁLISE DOS DADOS

O estudo visa identificar as aplicações do Sistema ABC, tendo em vista ser um sistema ainda pouco conhecido em toda a sua amplitude, e verificar junto à algumas empresas o nível de conhecimento dessas aplicações e quais estão sendo efetivamente exploradas.

Isto configura um método de natureza descritivo-qualitativa, sendo o referencial bibliográfico a base de sustentação do estudo, considerando a abordagem teórica - efetuada a partir de pesquisa do conhecimento hoje disponível e a investigação junto a três empresas da região metropolitana de Curitiba (o Boticário, Eletrolux / Prosdócimo e COPEL - Companhia Paranaense de Energia).

3.1 APLICAÇÕES DO SISTEMA ABC

O Activity Based Costing foi originalmente utilizado em organizações industriais na seguinte ordem:

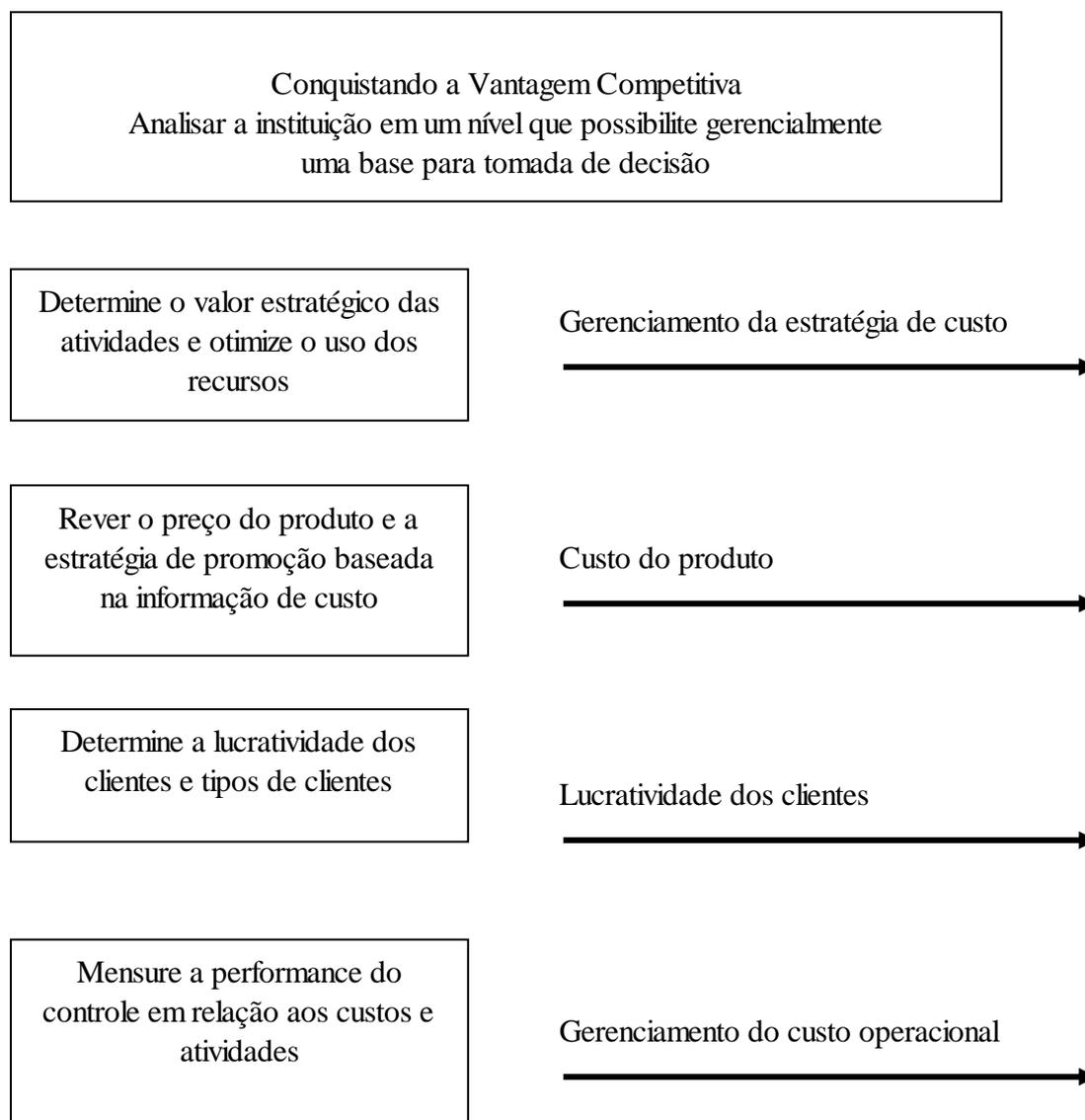
- controle e gerenciamento de custos;
- precisão relativa de custos para produtos e tipos de negócios;
- estabelecimento de preço e níveis de taxas (honorários);
- gerenciamento da performance e análise do comportamento do custo.

O ABC tem somente sido aplicado nos setores de serviços depois de 1980. Os resultados chave que podem afetar algumas organizações em determinadas oportunidades incluem a necessidade de compreender as dinâmicas de lucratividade e a utilização de recursos.

O ABC pode ser utilizado para várias finalidades, como apresentado na Figura 2. Ele pode formar a base de custo contínuo e o sistema de gerenciamento de performance, que pode incorporar orçamento baseado em atividades e utilizar a análise de atividades como um meio de mensurar e monitorar o custo, volume, valor e qualidade de processos de negócios. Ele possibilita uma melhor compreensão, do gerenciamento do custo/recursos, enfatizando a defasagem entre gasto e consumo, para analisar os fatores que causam a despesa inicial e monitorar o consumo de recursos e a capacidade de utilização. Ele não controla os negócios, mas simplesmente provê informações que podem influenciar a tomada de decisão no processo de gerenciamento, por fornecer indicadores que auxiliam na demonstração da utilização do custo nas organizações (MABBERLEY, 1992).

O uso do ABC pode ser analisado em diferentes caminhos. Geralmente, quando utilizamos o ABC para gerenciamento de estratégias de custo, deve-se tomar cuidado no que se analisa. Isto ocorrerá no planejamento estratégico ou no gerenciamento de recursos, quando o impacto do investimento em novos ou diferentes produtos, mercados, ou tecnologia requererem alguma análise de custos.

FIGURA 2 - CONQUISTANDO A VANTAGEM COMPETITIVA



Fonte: (MABBERLEY, 1992, p. 9)

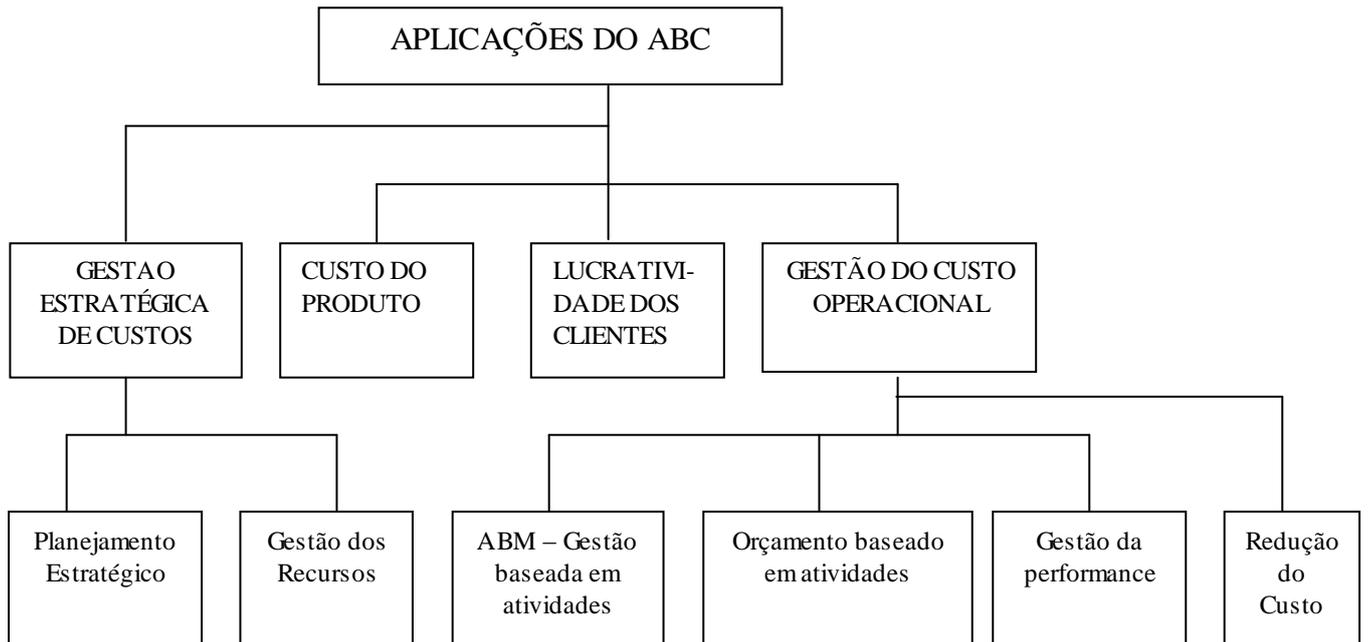
No gerenciamento do custo operacional, o ABC pode ser utilizado como base da análise do custo regular, através do gerenciamento baseado em atividades (ABM), orçamento baseado em atividades ou gerenciamento da performance, ou ser utilizado como base de um exercício de redução de custos.

A Figura 3 apresenta as aplicações do ABC, descritas com mais detalhes nos parágrafos seguintes. A gestão estratégica de custos é geralmente uma visão mais avançada e é provável que seja executada menos freqüentemente que outras aplicações do custeio baseado em atividades.

O custo do produto, a análise da lucratividade dos clientes e gestão do custo operacional são todas ferramentas de gestão que são executadas mais regularmente, sobre uma base mais consistente. Na gestão estratégica de custo, entretanto, a redução de custo pode ser uma exceção para o relatório

regular exigido, como o ABC pode formar a base de um simples exercício para analisar o custo / benefício associado com a discriminação da despesa e a eficiência das atividades fundamentais (MABBERLEY, 1992).

FIGURA 3 - FORMAS DE APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES



Fonte: (MABBERLEY, 1992, p. 10

3.1.1 Gestão Estratégica de Custos

O ABC tem sido uma avançada proposta como um das ferramentas mais poderosas por ora idealizadas para o aperfeiçoamento da definição de táticas e decisões estratégicas e para intensificar o controle de custo corporativo. Ele capacita os diretores das organizações a reconhecer os fatores que influenciam a dinâmica de custos de curto e longo prazo.

A aplicação do ABC na gestão estratégica de custos pode ser separada em dois tipos: planejamento estratégico e gestão de recursos.

3.1.1.1 Planejamento Estratégico

O ABC pode ser utilizado para auxiliar o planejamento estratégico por focalizar atenção sobre os fatores que determinam a despesa sobre as atividades do negócio, tal como os tipos de produtos e mercados. Ele pode auxiliar na priorização das atividades, porque pode prover informações relativas ao custo / benefício derivadas de negociações específicas, mercados geográficos, produtos ou grupos de clientes e o benefício potencial a ser obtido de investimentos futuros em direções estratégicas peculiares.

O principal enfoque estratégico do ABC é de que é capaz de influenciar a estratégia do negócio por fornecer informações que identifica a flexibilidade na base de custo. Esta flexibilidade refere-se à capacidade de utilizar o conhecimento de custos já incorridos para aumentar a vantagem competitiva e conhecer porque a despesa será necessária, podendo assim perseguir uma mudança na direção adotada.

O ABC pode também ser utilizado no desenvolvimento da análise da cadeia de valor, como uma pretensão de desdobrar estrategicamente as atividades relevantes na ordem de baixo para cima, para compreender melhor o comportamento dos custos. O conhecimento da cadeia de valor possibilita uma consideração do relacionamento custo / preço e caminhos de quais valores podem ser adicionados para diferenciar os produtos ou minimizar o custo e o preço a ser realizado, maximizando o lucro.

3.1.1.2 Gestão de Recursos

O ABC pode ser utilizado para enfocar a atenção sobre fatores que determinam a despesa sobre projetos-chaves ou atividades, e ele pode auxiliar na análise do custo-benefício de iniciativas individuais e, portanto, auxilia a priorização de alternativas para maximizar o retorno sobre investimentos alinhado com a direção estratégica da companhia.

Também, por causa dele identificar porque os custos são incorridos e relacionar aquelas atividades que fazem parte, ele pode ser utilizado para determinar quando os custos serão incorridos, igualmente como quando se mover para uma nova direção estratégica.

3.1.2 Custo do Produto

O custo do produto é o uso mais comum do ABC, que freqüentemente forma a base para o preço do produto e sua lucratividade. Isto ocorre primeiramente porque a atividade de análise de custo é similar à técnica de custeio padrão e encoraja as organizações a ampliarem a análise de custo para rever os direcionadores de custo básicos em relação a base dos processos do negócio e por conseguinte aumentar a compreensão da dinâmica dos custos.

O custo do produto baseado em atividades, geralmente incluem todos os custos afetados pelos direcionadores de custo que são associados com o fornecimento de produtos ou serviços.

O ABC como base para definição do custo do produto não é somente aplicado para aqueles produtos e serviços oferecidos ao mercado externo, mas é também aplicado para os serviços internos, para os quais alguma forma de transferência de custo é requerida. Ele pode ser utilizado como a base para transferência do preço do produto e serviços oferecidos para outras partes da organização, possibilitando aos gerentes a oportunidade de oferecer os serviços para outras organizações ou base para a decisão de comprar o serviço de um fornecedor externo com custo menor que o fornecedor interno.

3.1.3 Lucratividade dos Clientes

O ABC pode ser utilizado como a base para a análise da lucratividade dos clientes. O custo obtido do mix de produtos e serviços para um cliente ou grupos de clientes é usualmente baseado sobre informações do custo do produto, mas pode ser encarecido por refletir custos indiretos atribuídos diretamente aos produtos ou serviços, consumidos pelos clientes individuais ou grupos de clientes, indevidamente. A renda associada com o cliente é normalmente avaliada, utilizando-se a aplicação de uma taxa ou comissão sobre o custo dos produtos ou serviços consumidos, que terá a mesma distorção do custo obtido. Nestes estágios, a renda por cliente pode somente ser estimada, com maior segurança, baseada sobre o nível de atividades.

3.1.4 Gestão do Custo Operacional

Algumas organizações utilizam o ABC como uma base para gerenciar o custo operacional. Isto pode ser atingido de várias formas, incluindo:

- gestão baseada em atividades (ABM)
- orçamento baseado em atividades
- gestão da performance
- iniciativas de redução do custo

Estas ferramentas gerenciais são descritas nos parágrafos seguintes:

3.1.4.1 Gestão Baseada em Atividades (ABAP)

Os caminhos para gerenciar a base dos custos depende do planejamento contínuo e controle de todos os aspectos do negócio. Os custos são parte integral da infra-estrutura do negócio e algumas decisões tomadas por gerentes inevitavelmente envolvem despesas de longo ou curto prazo. O objetivo do gerenciamento, baseado em atividades é determinar a importância e o custo das atividades na cadeia de valor, dando ao gerente a oportunidade de visualizar os recursos na formação do valor e no melhoramento contínuo no uso efetivo dos custos. O ABM utiliza o ABC como o componente básico da informação gerencial financeira que auxilia o controle operacional do negócio, por focar a atenção sobre os direcionadores de custos chaves e os fatores que influenciam a dinâmica do dia-a-dia da base do custo. Ele pode incluir a análise do produto e clientes, usando o ABC para o custo do produto ou lucratividade dos clientes, e pode também formar a base para o gerenciamento contínuo da performance.

Ele pode incluir a necessidade de estabelecer metas por atividades ou custos, mas tende a focar no longo prazo o melhoramento na definição de atividades através do monitoramento da produtividade, utilização da capacidade, eficiência e eficácia.

3.1.4.2 Orçamento Baseado em atividades

O orçamento baseado em atividades difere dos orçamentos tradicionais, no fato de se concentrar nos fatores que direcionam os custos, e não justamente na despesa histórica. O orçamento baseado em atividades é frequentemente comparado com orçamento de base zero e em algumas situações é baseado em conceitos similares. O orçamento de base zero requer justificativa da despesa de uma base zero e requer custos a ser estimado por diferentes níveis de produtos e serviços. O orçamento baseado em atividades assume uma operação melhorada, justificando despesas com base em atividades desempenhadas em relação aos direcionadores predeterminados e aloca responsabilidades por controle de custos sobre o gerente com a responsabilidade do controle dos direcionadores. O orçamento baseado em atividades difere do orçamento de base zero no fato que ele assume que existem atividades e que estão relacionadas basicamente com os direcionadores de custos. Somente se o direcionador de custos puder ser eliminado, pode o custo da atividade cair para zero.

O orçamento baseado em atividades separa a análise do custo / benefício e valor da atividade dos demais mecanismos de exercício orçamentário, reduzindo a complexidade do processo orçamentário e concentrando a atenção sobre o gerenciamento do negócio e não simplesmente o custo incorrido. Ele habilita atividades para serem classificadas sob duas formas principais: aqueles custos que são incorridos para sustentar a fabricação básica da organização e aqueles custos que são direcionados para os níveis básicos das atividades do negócio, em algumas situações. O custo sustentado pode ser analisado puramente para assegurar que as atividades são eficientes e eficazes. O custo relativo do negócio, por outro lado, deve assegurar que o gasto permanece em linha com o consumo, ambos em termos de volume da atividade e a qualidade do serviço prestado.

Esta informação pode ser utilizada como a base de um sistema de informação regular, usando o orçamento baseado em atividades para monitorar e controlar a despesa, a eficiência e a eficácia do desempenho das atividades em todas as partes da organização.

3.1.4.3 Gestão da Performance

A performance: financeira e operacional pode ser gerenciada por meios de mensuração, monitoração e controle dos custos, eficiência e eficácia do desempenho das atividades na organização. O ABC pode formar um componente chave neste tipo de informação por facilitar a classificação das atividades e a compreensão da relação causal entre custo e atividade do negócio.

A gestão da performance combina estabelecimento de objetivos, controle de custos e responsabilidade pela definição de pessoas relacionadas com as metas ou indicadores de performance chaves e monitoramento de atividades e indicadores conflitantes sobre uma base regular. A performance pode ser influenciada pela utilização dos indicadores de performance chaves como a base de uma informação regular, identificando aquelas áreas onde gerentes, individualmente, podem controlar ou influenciar comportamentos voltados para alcance de objetivos corporativos.

O controle de custo é um componente chave para alguns sistemas de mensuração da performance e a análise baseada em atividades pode ser utilizada para direcionar a atenção nas áreas de custo sobre as quais o gerente tem responsabilidades.

3.1.4.4 Iniciativas de Redução de Custo

O ABC pode ser utilizado em uma variedade de situações para auxiliar as iniciativas de redução do custo. Ele pode formar a base para ser o único que está a altura para criticar a base de custos. Este tipo de crítica habilita a organização a investigar a performance das atividades por toda a organização, comprometer-se a analisar o valor dos produtos ou serviços e explorar oportunidades para o aperfeiçoamento nos métodos de trabalho. Este poderá possibilitar a identificação de atividades duplicadas através do cruzamento de atividades extrínsecas a várias áreas

funcionais e o detalhamento de procedimentos usuais, nos quais a eficiência pode ser melhorada através da reorganização e racionalização de certas atividades comuns.

Iniciativas de redução de custos implica em empregar a abordagem do ABC para analisar a performance das atividades por toda a organização e utilizar estas análises como a base para avaliação do custo 1 benefício das funções sob crítica. O resultado deste exercício pode então ser utilizado para identificar áreas onde os benefícios derivados não fazem justiça aos custos incorridos e portanto onde as atividades podem ser cortadas ou eliminadas.

O benefício primário da utilização do ABC, ao contrário de outras formas de custeio, encontra-se na essência da técnica. O ABC enfoca sobre as atividades não responsabilidades e é por conseguinte menos ameaçador para os gerentes de várias funções sob avaliação. Ele despersonaliza a avaliação do custo e habilita gerentes para estimar as atividades empreendidas em relação ao nível e/ou qualidade do serviço prestado e fatores que causam os custos a serem incorridos.

O ABC não é restritivo na análise dos custos diretos associados com a definição de produtos e serviços, mas também analisa os suportes dos custos que são incorridos. Isto é particularmente importante no setor financeiro, pois estes custos podem representar metade da base de custos.

O ABC não faz gerentes de custos competentes e corretos, mas possibilita análises para capacitar gerentes a focar áreas onde os custos são incorridos e sobre as quais os gerentes deverão direcionar as suas atenções. É importante, portanto, a iniciativa do ABC como um suporte gerencial e a implementação das recomendações sugeridas como resultados das análises.

3.2 CONHECIMENTO DAS EMPRESAS SOBRE AS APLICAÇÕES DO ABC APLICAÇÕES

APLICAÇÕES DO ABC	EMPRESAS								
	ELETROLUX/PROSDÓXIMO			O BOTICÁRIO			COPEL		
	conhece	aplica	Pretende aplicar	Conhece	aplica	Pretende aplicar	conhece	aplica	Pretende aplicar
Planejamento Estratégico				X	X				
Gestão dos Recursos	X	X		X	X		X	X	
ABM	X			X	X		X		X
Orçamento	X			X		X	X		X
Gestão da Performance									
Redução do Custo	X			X	X		X		X
Custo do Produto	X	X		X	X		X	X	
Lucratividade dos Clientes	X			X			X		

Observa-se, pela análise do quadro acima, que as empresas conhecem a maioria das aplicações do Sistema ABC, fruto do esforço de levantamento de informações e estudo sobre o Sistema na fase que antecede ao início da implantação do ABC. Porém as aplicações conhecidas não são exploradas na sua totalidade.

As aplicações que estão sendo exploradas revelam que as empresas pesquisadas possuem como principal objetivo, na implantação do Sistema ABC, a identificação dos custos dos produtos e serviços, para uma futura definição de preço, bem como da rastreabilidade dos recursos, o que possibilitará uma melhor gestão desses recursos. As dificuldades de implantação e a necessidade de aperfeiçoamento contínuo que o sistema exige, talvez possam justificar o limitado aproveitamento do Sistema ABC.

O fato das empresas, apesar de conhecerem, não estarem prevendo o aproveitamento de outras aplicações do Sistema ABC revela a necessidade que possuem de "amadurecerem" as idéias acerca desse Sistema, ou seja, compreenderem melhor a sua dinâmica e dominarem sua aplicação e manutenção com mais segurança. Quando isto acontecer estas empresas poderão conquistar um maior nível de otimização das aplicações do ABC.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho procura trazer uma provocação para a discussão sobre a utilização do Sistema ABC pelas empresas brasileiras. A variedade de aplicações que a literatura sugere lança um desafio para as empresas, que se vêm diante de uma ferramenta pouco conhecida, porém com muito a oferecer para quem conseguir compreendê-la e dominá-la.

A imagem de que o ABC é uma ferramenta "milagrosa", capaz de resolver inúmeros problemas, ainda persiste entre aquelas empresas que estão tendo os primeiros contatos com este Sistema. Porém as empresas que já conquistaram um conhecimento mais aprofundado do ABC, não o vêm mais dessa forma. Identificou-se no ABC uma ferramenta muito útil, não somente na definição de um custo mais preciso, mas também como um processo de administração, porém de difícil implantação e domínio, exigindo muito esforço numa fase inicial.

Estas dificuldades fazem com que as empresas não visualizem o potencial que o Sistema ABC pode oferecer, uma vez que se está ainda canalizando muito esforço no processo de implantação e de seu aperfeiçoamento. A partir do momento que o ABC for dominado com mais segurança, poderá ser vislumbrado, com maior clareza, outras aplicações e conseqüentemente a melhor forma de otimizar a exploração dessas aplicações.

É importante comentar e sugerir, ainda, a necessidade de novos trabalhos de pesquisa que se proponham a investigar formas de facilitar a implantação do Sistema ABC, bem como a eficiência das aplicações apresentadas pela literatura, uma vez que poucas são as empresas que a estão explorando.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

CASALI, Adriana M. ; FONTANNINI, Carlos A. ; DA SELVA, Eduardo Damião. **ABC Activity based costing - uma abordagem administrativa.** Curitiba, 1994. Trabalho Acadêmico (Mestrado em Administração) - Centro de Pesquisas e Pós-graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná.

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

COGAN, Sainuel. **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.

COOPER, Robin. **How cost accounting distorts product costs.** Management accounting, Abril 1988.

_____. **The rise of activity-based costing** - part one: what is an activity-based cost system? Cost management, Summer 1988.

_____. **The rise of activity-based costing** - part two: when do I need an activity-based cost system? Cost management, Fall 1988.

- _____. **TURNEY, Peter B. B. Internally Focused Activity-Based Cost Systems.** In: KAPLAN, Robert S. **Measures for Manufacturing Excellence.** Harvard Business School Series in Accounting and Control, 1992. p.291-305.
- IOB, Informações Objetivas. Temática Contábil e **Balanços. O Sistema de Custeio por Atividade -Sistema ABC.** Ano XXVIII, 3ª Semana de Março de 1994 - n' 11, p. 77-81.
- LEWIS, Roland J.. **Activity-Based Costing for Marketing.** Management Accounting, November 1991.
- MABBERLEY, Julie. **Activity-Based Costing in Financial Institutions.** London: Pitman Publishing, 1992.
- MAGEE, Robert P. **Activity based costing for manufacturing and service industries.** Northwestern University, E.U.A. 1993.
- 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.
- PRICE WATERHOUSE. **Consultoria para implantação do ABC.** 1993 e 1994.
- ROBLES JUNIOR, Antonio. **Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1994.
- ROTCH, William. **Custeio baseado na atividade em empresas de serviços.** Cost Management, Verão 1990.
- SOUZA, Alceu. **SISTEMA ABC: IMPLANTAÇÃO E RESULTADOS.** Revista Brasileira de Administração Contemporânea. Anais do 191 ENANPAD. VOL 1 N' 2. Setembro, 1995.