

Gestão de Custos por Atividades: Compreendendo os Mecanismos Transformacionais para Implementação Efetiva

Marco Antônio Ribeiro Botelho

Resumo:

Pouco mais de três décadas após os primeiros ensaios práticos terem sido conduzidos pela General Electric nos EUA, encontramos hoje um terreno fértil de experiências com o uso da técnica de activity based costing (ABC) para a gestão de custos. Com seu poder de assinalar as "causas", ou atividades, que levam ao surgimento dos custos, valorizando-as segundo as diferentes demandas que exercem sobre os recursos da empresa, a técnica tem permitido aos executivos uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos de suas organizações. Apesar disto, notamos um número crescente de empresas que abandonam projetos de ABC, por não se considerarem satisfeitas com os resultados, ou mesmo durante o período de implantação. Para uma parcela destas organizações, talvez o motivo do insucesso do ABC se deva a uma análise consciente e justificada do real benefício (ou malefício) que o uso da técnica poderia trazer. Mas para uma boa parte destes casos, como para muitos outros registrados em programas de melhoria da competitividade, como qualidade total ou reengenharia, provavelmente o fator crítico determinante do fracasso derivou da inabilidade de se gerir o processo de mudança organizacional. É exatamente este último aspecto que determina o objetivo principal deste trabalho. O texto tem por finalidade propor um modelo de análise do processo de transformação organizacional, que possa ser útil a executivos, consultores e acadêmicos com interesses na implementação e operação do ABC/ABM. Para tanto, inicio pelo exame dos fundamentos e características gerais da teoria do ABC e do ABM, sem aprofundamento nos aspectos estruturais de modelagem, partindo finalmente para uma abordagem dos principais fatores organizacionais determinantes do sucesso do programa, contando para isso com auxílio da teoria sistêmica sobre as organizações, em particular o modelo denominado Congruence Model (modelo de congruência). Procurei ainda incorporar minha experiência prática como executivo envolvido com a introdução do custeio com base em atividades em empresa industrial de grande porte, bem como propiciar um apanhado resultante de vários outros relatos, a que tive acesso por meio da literatura existente sobre o assunto ou através da observação de empresas de distintos segmentos da indústria, no Brasil e no exterior. Por último, gostaria de registrar meus agradecimentos a Cervejarias Kaiser, empresa em que atuo como gerente de custos, pelo apoio dedicado a esta iniciativa, e a André Rodrigues, pelo incentivo e por suas idéias sensatas que me permitiram incorporar aspectos práticos do cotidiano gerencial de implementação.

Palavras-chave:

Área temática: Custos numa ótica interdisciplinar

Gestão de Custos por Atividades: Compreendendo os Mecanismos Transformacionais para Implementação Efetiva

Marco Antônio Ribeiro Botelho

Cervejarias Kaiser Brasil Ltda.
Rua Barão de Jaguará, 901/13º andar - Centro
CEP: 13015.001 - Campinas (SP)
Fax: 55-192-320988

RESUMO

Pouco mais de três décadas após os primeiros ensaios práticos terem sido conduzidos pela General Electric nos EUA, encontramos hoje um terreno fértil de experiências com o uso da técnica de activity based costing (ABC) para a gestão de custos. Com seu poder de assinalar as "causas", ou atividades, que levam ao surgimento dos custos, valorizando-as segundo as diferentes demandas que exercem sobre os recursos da empresa, a técnica tem permitido aos executivos uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos de suas organizações. Apesar disto, notamos um número crescente de empresas que abandonam projetos de ABC, por não se considerarem satisfeitas com os resultados, ou mesmo durante o período de implantação.

Para uma parcela destas organizações, talvez o motivo do insucesso do ABC se deva a uma análise consciente e justificada do real benefício (ou malefício) que o uso da técnica poderia trazer. Mas para uma boa parte destes casos, como para muitos outros registrados em programas de melhoria da competitividade, como qualidade total ou reengenharia, provavelmente o fator crítico determinante do fracasso derivou da inabilidade de se gerir o processo de mudança organizacional. É exatamente este último aspecto que determina o objetivo principal deste trabalho.

O texto tem por finalidade propor um modelo de análise do processo de transformação organizacional, que possa ser útil a executivos, consultores e acadêmicos com interesses na implementação e operação do ABC/ABM. Para tanto, inicio pelo exame dos fundamentos e características gerais da teoria do ABC e do ABM, sem aprofundamento nos aspectos estruturais de modelagem, partindo finalmente para uma abordagem dos principais fatores organizacionais determinantes do sucesso do programa, contando para isso com auxílio da teoria sistêmica sobre as organizações, em particular o modelo denominado Congruence Model (modelo de congruência).

Procurei ainda incorporar minha experiência prática como executivo envolvido com a introdução do custeio com base em atividades em empresa industrial de grande porte, bem como propiciar um apanhado resultante de vários outros relatos, a que tive acesso por meio da literatura existente sobre o assunto ou através da observação de empresas de distintos segmentos da indústria, no Brasil e no exterior.

Por último, gostaria de registrar meus agradecimentos a Cervejarias Kaiser, empresa em que atuo como gerente de custos, pelo apoio dedicado a esta iniciativa, e a André Rodrigues, pelo incentivo e por suas idéias sensatas que me permitiram incorporar aspectos práticos do cotidiano gerencial de implementação.

INTRODUÇÃO

A rapidez e a profundidade das transformações ocorridas no cenário competitivo das indústrias, particularmente nos últimos cinco anos, atingiu implacavelmente aquelas empresas menos preparadas para mudanças, particularmente as que haviam se acostumado a mercados cativos ou protegidos por legislações arcaicas e protecionistas, com poucas opções para os consumidores e baixa competição.

O aumento da competição pelas janelas de oportunidades, a globalização de mercados e o acesso mais amplo e barato a novas tecnologias, são alguns dos ingredientes que vêm despertando nas organizações o sentimento de urgência pela busca de práticas mais avançadas de gestão (melhoria contínua, *Kaizen*, *Just-in-Time*, qualidade total, gestão total de custos etc.) como forma de possibilitar o desenvolvimento de novas e estratégicas vantagens competitivas.

Sabemos que muitos programas voltados para a adoção das *best practices*, fracassaram antes que pudessem gerar qualquer benefício tangível para as empresas, causando danos que vão além dos prejuízos financeiros e atingem invariavelmente o moral dos funcionários e a imagem da alta administração. Tais fracassos não podem ser somente atribuídos, por comodismo ou tendenciosidade, às questões de incompatibilidade cultural com relação aos povos de onde se originaram tais práticas gestionárias, conforme insistem em afirmar, com relação às empresas brasileiras, alguns porta-vozes de ocasião e falsos representantes do *conformismo* popular. Fosse assim, não encontraríamos no Brasil empresas com padrões de competitividade comparáveis aos melhores centros de excelência mundiais, genuinamente conduzidas por gestores brasileiros e incorporando com sucesso algumas das supra mencionadas *best practices*. Cumpra-se a tarefa da busca eticamente correta e cientificamente justificada, das verdadeiras características organizacionais que potencializam (ou inibem) a correta e eficaz implementação das práticas gestionárias de ponta.

Com este pensamento procurou-se identificar, no escopo deste trabalho, alguns fatores críticos de sucesso, legítimos e relevantes para a transformação organizacional, que possam ser efetivamente diagnosticados e administrados no contexto de um programa orientado para a implementação da gestão de custos com base nas atividades do negócio.

O trabalho se inicia com uma abordagem dos fundamentos da teoria de *ABC* (*Activity Based Costing*) e de *ABM* (*Activity Based Management*), suas implicações para a competitividade das empresas, sem entretanto aprofundar-se nos conceitos e fórmulas matemáticas, e evitando as discussões ligadas à construção e modelagem, como a determinação dos *drivers* de custo e outros aspectos já bastante explorados pela literatura existente sobre o *ABC* e o *ABM*. Na verdade este trabalho, ao presumir que o leitor já tenha algum conhecimento teórico sobre o tema estrutural da modelagem do *ABC*, passa a dar ênfase ao objetivo principal que é o de levar o leitor a uma discussão sobre as implicações transformacionais para as empresas. Examina-se, outrossim, os aspectos organizacionais que precisam ser planejados, adaptados (ou transformados) e monitorados ao longo das fases de introdução e operação do *ABC*. Para obter-se um caráter prático e eficaz nesta análise, lança-se mão do modelo proposto pelos professores Nadler e Tushman, conhecido como *Modelo de Congruência* (*Congruence Model*)¹, que apresentou-se como adequado para apoiar as inferências e conclusões

que são construídas neste trabalho, sobre a dinâmica organizacional, com vistas à formulação teórica do processo de transformação para a implementação efetiva do ABC/ABM.

O texto finaliza com algumas conclusões, provenientes da experiência do autor como gerente do departamento de custos de empresa de grande porte do setor industrial, particularmente no tocante à experiência de implantação do ABM. Estas conclusões têm por objetivo fomentar discussões sobre o assunto, por parte dos leitores do meio acadêmico e empresarial, que possam ampliar a gama de conhecimento e lançar novas luzes sobre a problemática de implantação.

FUNDAMENTOS

O Custeio Contábil

A quase totalidade dos autores atribui o papel da contabilidade tradicional à manutenção da conformidade de práticas e políticas aos princípios contábeis geralmente aceitos, visando atender às exigências da legislação nos campos societário (distribuição de dividendos para acionistas) e fiscal (correta estipulação dos impostos e taxas), buscando manter a empresa em um *status quo* de prontidão para qualquer eventual auditoria (audit readiness) e facilitando a execução das demonstrações financeiras em alinhamento com estes princípios. Esta situação é refletida pela maioria dos sistemas contábeis atualmente encontrados nas empresas, alcançando os relatórios que são gerados para a gerência, os indicadores de evolução de custos de produtos e todo o pacote de informações que, em teoria, deveriam apoiar as decisões gerenciais do negócio, como as que dizem respeito à viabilidade de novos produtos, projetos de expansão ou incorporação de novas tecnologias, decisões de pessoal e um leque de outras decisões de caráter vital para a sobrevivência e a continuidade das operações da empresa.

Em complementação, podemos definir aquele que deveria ser papel estratégico da gestão de custos, relacionado ao uso de informações de custo para alcançar os seguintes objetivos: apoio à formulação e comunicação de estratégias empresariais, escolha de ações táticas para a implementação destas estratégias e fornecer subsídios ao desenvolvimento e implementação de um sistema de controle gerencial mensurável para o monitoramento dos objetivos estratégicos estabelecidos.

Estudo publicado pela equipe de consultores da Ernst & Young aponta quatro deficiências dos tradicionais princípios e práticas contábeis, quando aplicados para a finalidade gerencial do desempenho de custos das empresas e apoio às estratégias do negócio:²

Deficiência nº1: Desvinculação entre os dados coletados de custos e as atividades operacionais que geraram estes custos, como consequência do objetivo estritamente contábil.

Deficiência nº2: Dificuldade de planejamento a cerca de linhas de produtos e serviços e estabelecimento de metas de melhoria do desempenho, como resultado da fraqueza das informações de custos em justificar e apoiar corretas decisões de planejamento.

Deficiência nº3: Inadequação das técnicas de justificação de investimentos em novos projetos, como a aquisição de ativos fixos, estritamente focadas na taxa interna de

retorno das economias em custos, deixando de refletir os benefícios que vão além das economias de mão-de-obra direta, como a qualidade, flexibilidade, redução de tempos de ciclos, ganhos de satisfação de clientes e capacidade de reação ao mercado.

Deficiência nº4: Incapacidade de retratar, com suficiente fidelidade e abrangência, a dinâmica dos custos, dificultando a tomada de ações gerenciais que levem a um desempenho superior, especialmente quando estas informações encontram-se vinculadas a sistemas de remuneração de pessoal.

Como alternativa à visão conservadora da gestão de custos para fins contábeis, surgem técnicas especialmente construídas para potencializar abordagens mais estratégicas de gestão, refletindo com maior precisão e abrangência as dinâmicas organizacionais determinantes dos custos. A técnica de ABC, por incorporar estas características em sua estrutura conceitual, vem fornecendo um instrumental eficaz no que diz respeito à capacidade de gerar informações de apoio às decisões gerenciais.

Histórico do ABC

Não se pode dizer exatamente que a técnica de ABC seja algo novo. Há registros de conhecimento e aplicação que remontam ao início do século XX, sendo que a década de 60 marcou o início da difusão do seu emprego, a partir das experiências introduzidas pela General Electric nos Estados Unidos³. Estudos posteriormente realizados pelos professores Kaplan e Cooper, da universidade de Harvard, conduziram a um novo patamar de desenvolvimento das técnicas, iniciando uma nova fase de aceitação e emprego em escala pelas empresas desde o início dos anos 90⁴.

No Brasil tem-se notado um crescente interesse das empresas, particularmente do setor industrial, notadamente em resposta aos movimentos de globalização e quebras de dispositivos protecionistas e de reservas de mercado, introduzidos recentemente no cenário político-econômico.

Definições

Antes de prosseguir com a análise em curso, façamos uma pausa para refletir sobre as particularidades contidas nos conceitos utilizados para definir o que é ABC e o que é ABM.

A princípio somos tentados a confundir as duas coisas e, na verdade, isto é exatamente o que se constata na prática, entre os recém-iniciados no assunto, e mesmo entre os iniciados, mas pouco conscientes das implicações deste erro.

Em poucas palavras, podemos dizer que o ABC é uma espécie de instrumento revelador, a ferramenta que é empregada para apontar os custos e suas verdadeiras causas, ou seja, relacionando-os com as atividades e processos utilizados na execução de determinadas operações de negócio. O ABM, por sua vez, pode ser encarado como a prática de gestão, que se utiliza das informações de natureza econômica reveladas pelo ABC, e que através de ações integradas e interdependentes, produz correções, ajustes e melhorias no status-quo da organização. O ABM pode ser apoiado, para a finalidade das ações operacionais, por uma ou mais ferramentas e programas de melhoria contínua como TQM (*Total Quality Management*), Reengenharia, JIT (*Just-in-Time*) ou *Kaizen*.

Dois Sistemas, Duas Aplicações

O que caracteriza e diferencia a metodologia do ABC daquelas empregadas pelos demais sistemas tradicionais de custeio, sejam os baseados em volume (custeio por absorção) ou os baseados em custeio direto, é que, enquanto estes últimos se preocupam com a precisão numérica e com a consistência dos princípios contábeis, o custeio com base em atividades objetiva a acuracidade causal dos mecanismos que levam ao aparecimento dos custos. Nakagawa faz uma interessante análise desta diferença fundamental, acrescentando a noção de "bidimensionalidade" presente nos chamados sistemas tradicionais de custeio baseados em volume (*VBC - Volume Based Costing*), traduzindo o enfoque que tais sistemas empregam às dimensões de *valor e quantidade*, em oposição à análise "tridimensional" fornecida pela metodologia do ABC, ao introduzir uma nova dimensão, ou "atributos", ao domínio de análise. Estes atributos são acrescentados para enriquecer e melhorar a acurácia das informações geradas pelo ABC, podendo representar características do desempenho das atividades, propósitos básicos de execução, categorias (ou classes) de atividades e comportamento dos seus custos (se fixos ou variáveis, diretos ou indiretos etc)⁵.

A tabela 1, a seguir, resume as principais diferenças entre os sistemas VBC e ABC.

Tabela 1: ABC versus VBC

	ABC	VBC
Escopo	eficácia dos custos	custos para controle
Objetivos	competitividade	relatórios financeiros
Gestão	visão ex-ante	visão ex-post
Análise	tridimensionalidade	bidimensionalidade
Mensuração	acurácia causal	precisão numérica

fonte: ABC - Custeio Baseado em Atividades, M.Nakagawa

O conhecimento destas diferenças é um passo fundamental para o planejamento e gestão do processo de transformação organizacional envolvido na implantação da gestão de custos com base em atividades, conforme será examinado mais a frente neste trabalho.

Neste ponto, cabe fazer uma ressalva a respeito da convivência entre estes dois sistemas, em uma mesma organização. A experiência do autor mostra que a discussão sobre qual sistema utilizar (e qual deve ser abandonado) não é produtiva para fins práticos, e traz em si uma série de armadilhas para as empresas que desejam utilizar o ABC como uma ferramenta para potencializar mudanças com base em reengenharia ou melhoria contínua. Desnecessário dizer que os sistemas de custeio tradicionais, por estarem amparados pelas exigências legais (fisco) e respaldados pelos acionistas (demonstrativos societários), terão muito mais força no caso de uma eventual "queda de braço" com o sistema ABC.

O implementador cauteloso, consciente deste fato, e preocupando-se com a aceitação do novo sistema por parte dos gestores de sua organização, deverá prever a coexistência de ambos os sistemas, cada qual cumprindo sua finalidade básica, ou

seja, geração dos demonstrativos contábeis, por parte do sistema tradicional, e apoio às decisões gerenciais, por parte do sistema ABC. O aprendizado e a maturidade da organização se encarregarão de apontar o momento certo de se romper determinados limites que foram inicialmente impostos, por cautela, ao sistema recém-implantado.

Gerência por Processos

Uma vez que a técnica de ABC apoia-se no paradigma das *atividades e processos* como causadores de custos, torna-se útil um exame a respeito das técnicas disponíveis para lidar com estes conceitos. A *gerência por processos* traduz-se, em poucas palavras, num conjunto de ferramentas voltadas ao mapeamento, identificação dos requisitos de "entrada" e de "saída" e gerência do desempenho dos processos de negócio⁶. Torna-se bastante natural, portanto, a compreensão de que para podermos utilizar a técnica de ABC com máxima eficiência, necessitamos, antes de mais nada, empreender esforços para diagnosticar, mapear, medir e gerenciar os processos de negócio que pretendemos melhorar através da gestão de custos por atividades.

Cumpra lembrar a esta altura, que uma das definições mais aceitas de processo, trata do conceito de "conjunto de atividades voltadas à criação de algum valor para o cliente", sendo que o cliente é aqui visto como o agente social ou econômico que se beneficia do resultado do processo, seja internamente ou externamente à organização. As atividades em que se subdividem os processos são encadeadas segundo uma certa lógica que reflete normalmente a experiência e o aprendizado da organização, podendo estar formalizadas ou não através dos manuais da companhia. Também as atividades se subdividem em grupos de tarefas.

É importante que se tenha em mente que, em última análise, as atividades e as tarefas se constituem nos verdadeiros geradores de custo das empresas. É ali que se consomem os recursos que são organizados e empregados no processo de gerar valor para os clientes da empresa.

De uma forma geral, os processos adquirem uma característica de multifuncionalidade, isto é, integram diferentes áreas funcionais dentro da organização, enquanto que os núcleos de atividades são geralmente departamentais. Por exemplo, um processo de entrega de um determinado produto pode abranger as áreas de Vendas (captação do pedido), Produção (construção do produto), Finanças (controle de receitas e pagamentos a fornecedores), Distribuição (transporte e entrega do produto) e assim por diante. Dentro da área de Produção, neste mesmo exemplo, as atividades poderiam englobar a preparação de máquinas, a liberação para produzir, as operações de produção, o controle da qualidade e a liberação para embarque. Esta abordagem de processos "cruzando" departamentos distintos encontra-se exemplificada na figura 1. Neste caso, os processos I e II requerem diferentes combinações de atividades dentro de cada departamento (o processo I pode representar o processo de produção e entrega de um produto e o II, o processo de execução de um serviço de manutenção corretiva).

Entretanto esta visão simples de processo de negócio, que em uma primeira análise pode parecer bastante sensata e clara, torna-se por vezes extremamente difícil de ser assimilada pelas organizações, especialmente as grandes empresas, as quais normalmente resultam de um processo de departamentalização excessiva e que foram

tradicionalmente geridas segundo o antigo paradigma da divisão do trabalho. Na verdade, será bastante provável que um executivo que deseje implementar mudanças neste antigo comportamento da organização encontre sólidas barreiras, materializadas na indiferença dos seus pares e superiores, esquivas de responsabilidade e uma variedade de outras ações destinadas a sabotar o programa.

Figura 1: Processos X departamentos funcionais



Análise do Valor de Processos

Conforme exposto até aqui, torna-se necessário o exame dos processos, sub-processos, atividades e tarefas, para que se possa chegar às verdadeiras raízes dos custos das empresas. Logo, para que se gerencie adequadamente estes custos, quantificando-os e classificando-os segundo algum critério lógico para a empresa, qual seja o impacto para as operações e resultados operacionais, potencial de eliminação, necessidade para o negócio, projeto específico, linha de produto, área de atuação ou centro de custos.

A análise do valor de processos é um método cujo objetivo é classificar as atividades segundo o critério de valor percebido pelos clientes do processo. Por este método, uma atividade que não gere valor para os clientes do processo, que só exista para satisfazer a burocracia interna da organização ou por razões de cunho eminentemente interno como controles, reconciliações etc., receberá a classificação de não agregadora de valor (NAV). Em contrapartida, aquelas atividades a que seja possível associar-se um determinado valor para os clientes, serão classificadas como atividades agregadoras de valor (AV).

Para exemplificar, tomemos a situação em que uma pessoa leve seu automóvel para que seja efetuado um conserto em uma rede autorizada de serviços. Neste caso, a oficina da rede de serviços possui um "processo de conserto de veículos", seja ele formalizado ou não, cujo produto final é "veículo consertado e entregue ao proprietário" (obviamente o proprietário do automóvel é o cliente deste processo). Durante o processo em questão, poderíamos identificar um conjunto de atividades que são tipicamente conduzidas pela oficina:

- orientação dada ao cliente, a partir do portão de entrada da agência, sobre onde estacionar, balcão para onde se dirigir etc.;
- cliente aguarda na fila até ser atendido pelo balconista;
- atendente faz perguntas, ouve as reclamações do cliente, solicita documentos do veículo e preenche uma ordem de reparos;
- veículo recebe uma identificação numérica e fica aguardando ser conduzido à oficina;
- mecânico conduz o veículo até o box no interior da oficina;
- mecânico faz o diagnóstico do defeito;
- mecânico solicita e recebe peças do almoxarifado para o conserto;
- mecânico executa o reparo;
- supervisor leva o veículo para teste e certifica-se da qualidade do serviço;
- cliente recebe a fatura do serviço e efetua o pagamento;
- atendente entrega o veículo ao cliente.

Embora possam ser adotados diferentes critérios para se determinar se as atividades acima agregam ou não valor para o cliente, podemos assumir por uma questão de bom senso que as atividades que claramente puderam ser percebidas pelo cliente final como AVs, segundo o propósito inicial de ter o veículo reparado e entregue livre de defeitos, foram as de número 1, 6, 8 e 11. As atividades restantes atenderam a propósitos diversos, todos voltados à manutenção da estrutura e sistemas internos, tais como: permitir à agência otimizar o número de atendentes (caso da atividade 2), controle interno e manutenção de cadastro (atividade 3), manutenção do fluxo de produção

(atividades 4,5 e 7), controle da qualidade (atividade 9) ou faturamento (atividade 10), portanto recebendo a classificação de NAVs.

CRÍTICAS AO SISTEMA

A experiência de empresários, executivos e acadêmicos, no uso do ABC/ABM, têm dado origem a uma considerável quantidade de literatura, ensaios e eventos a respeito do assunto. Em quase todo o material disponível constatamos a ênfase com que as virtudes e potencialidades do custeio com base em atividades são tratadas e ressaltadas. Na verdade, ainda que reconhecendo todas estas qualidades que tornam o ABC/ABM um sistema extremamente atraente para as organizações preocupadas com a competitividade e excelência de suas operações, é necessário examinar-se também os riscos e as armadilhas que podem ser apontadas como responsáveis por grande parte dos insucessos, sejam eles traduzidos em termos de rejeição por parte das gerências, ineficiência de utilização, lentidão do processo de introdução e aprendizado ou mesmo o abandono total do sistema. Ainda não são muitos os textos que abordam com competência estes problemas com as técnicas de custeio por atividades.

Ostrega e Probst, a partir da experiência desenvolvida por uma empresa fabricante de equipamentos do meio-oeste americano, fornecem algumas considerações a este respeito ao identificarem como um dos pontos fracos de alguns sistemas ABC existentes, a falta de uma análise de valor de processos, conhecida como PVA (*process value analysis*)⁷. Para eles, o foco do ABC tem estado erroneamente mais voltado para a finalidade de custeio de produtos, em detrimento da melhoria dos processos de negócio e gestão de custos.

Outro artigo, recentemente publicado na seção *Temática Contábil* do Boletim IOB⁸, baseia-se sobre dados de pesquisas junto ao meio empresarial para explicar aspectos de risco do ABC, contribuindo para a compreensão geral e lançando algumas bases para o alvo principal da análise do presente trabalho, ou seja, o *processo transformacional*. O artigo cita alguns pontos que, na opinião de empresários e executivos, representam "entraves básicos" à implantação do ABC. São eles:

- resistência à mudança por parte das pessoas;
- elevada carga de trabalho (principalmente na implantação);
- insuficiência de recursos humanos e de informática;
- dificuldades na identificação dos direcionadores de custos;
- dificuldade em limitar a abrangência inicial do sistema;
- complexidade da construção do modelo de ABC;
- não identificação à priori do custo-benefício do ABC;
- difícil reeducação de contadores e gerentes;
- baixa prioridade dedicada ao novo sistema;
- impactos sobre a estrutura organizacional;
- falta de apoio da alta gerência.

Na verdade, o simples exame da natureza das questões acima, sugere a existência de um conjunto de aspectos em comum entre quase todas elas. Estes aspectos dizem respeito aos fatores humanos e sistemas psico-sociais que encontram-se presentes em quase todas as situações de mudança, e que se manifestam de formas semelhantes às apresentadas acima, independentemente da razão da mudança

estar ligada ao processo do ABC, qualidade total ou reengenharia, ocorrendo mesmo em incorporações, processos de joint-ventures ou qualquer outra situação em que a *cultura organizacional* dominante se vê invadida e ameaçada por algum fato novo ou agente externo.

O processo de mudança organizacional e suas inter-relações com a implantação do ABM são objeto da discussão que se inicia a seguir.

ASPECTOS TRANSFORMACIONAIS

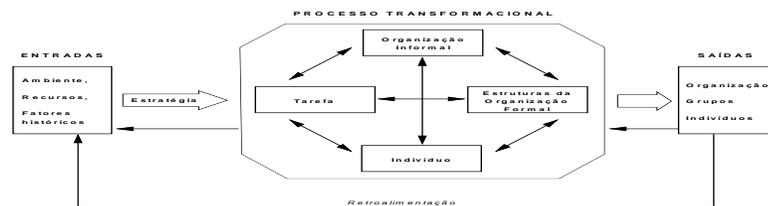
Conforme já dito, a implantação do ABM em uma empresa envolverá mudanças em várias dimensões, com diferentes amplitudes e intensidades, atingindo virtualmente toda a organização. Para melhor compreender este fenômeno, e as dinâmicas nele embutidas, torna-se prático lançar mão de modelos teóricos sobre o comportamento de indivíduos e organizações.

Modelo de Congruência

Devido a natureza complexa das organizações e suas interfaces com o meio ambiente, vários modelos têm sido utilizados para melhor compreender as dinâmicas envolvidas no processo transformacional e facilitar a ação dos administradores encarregados de gerir o processo. Tais modelos são normalmente construídos dentro de uma abordagem na qual as organizações são vistas como complexos sistemas sociais abertos, com entradas e saídas definidas. Ainda que esta perspectiva sistêmica esteja correta, as teorias construídas tornam-se, em muitos casos, demasiado abrangentes e genéricas para serem utilizadas com eficácia pela prática gerencial. Pensando nisso, Tushman, O'Reilly e Nadler desenvolveram um modelo mais específico, apoiado no paradigma sistêmico, que utiliza-se de algumas dimensões classificadas em "entradas" (inputs), "componentes de transformação" (components) e "saídas" (outputs), para explicar o comportamento das organizações (figura 2). Passaremos, a seguir, a examinar os aspectos mais importantes deste modelo, denominado Modelo de Congruência, e suas principais implicações para o processo de transformação organizacional na implantação do ABM.

As principais dimensões em que se dividem as *entradas* são o *ambiente*, visto sob o aspecto das restrições, demandas e oportunidades que ele impõe sobre as organizações, os *recursos* que são empregados, os *fatores históricos* que são o resultado das experiências vivenciadas pela organização em sua trajetória de negócios e a *estratégia*, entendida como o conjunto de decisões sobre como a empresa emprega seus recursos em vista das restrições, demandas e oportunidades e à luz do seu contexto histórico. A estratégia constitui-se no fator mais importante a ser analisado no contexto das entradas.

Figura 2: Modelo de Congruência



fonte: *The Management of Organizations*. Tushman, O'Reilly e Nadle

Os *componentes de transformação*, por sua vez, são os responsáveis pela maneira como a empresa desempenhará o seu papel de transformar as entradas em saídas úteis para a sociedade e o meio-ambiente. O primeiro componente, chamado *tarefa*, pode ser entendido como a missão básica do negócio e seu desdobramento em decisões estratégicas, processos-chave e suas características críticas. Outros componentes são os *indivíduos*, as *estruturas da organização formal* que abrangem os processos, sistemas, linhas de relacionamento e atividades voltadas à motivação e suporte ao desempenho dos indivíduos e a *organização informal*, aquela que não se encontra prevista nos manuais e documentos formais, mas que por ser fruto do amadurecimento da organização, torna-se assimilada pelos indivíduos e passa a determinar, com grande intensidade, o seu padrão de comportamento. Eventualmente a organização informal pode prover estruturas para complementar a organização formal, e auxiliar o desempenho da tarefa, em casos onde haja deficiência de estruturas formais de trabalho. Em outros casos, ela pode se posicionar contrariamente à organização formal, com a finalidade de proteger indivíduos e grupos que se sentem ameaçados. É esta última situação que com frequência encontramos em processos de mudança, e que acaba por gerar a maioria dos atritos e histórias de insucessos.

Por último, as *saídas* podem ser vistas dentro do contexto do desempenho da organização; *quais* resultados são gerados, *como* e *quão* eficazmente são gerados. Estes indicadores do desempenho devem transcender a dimensão das saídas básicas, ou seja, os produtos e serviços produzidos, para incluir as características de desempenho dos grupos e indivíduos da organização. Sob esta ótica, três fatores merecem consideração: (1) atingimento dos objetivos traçados pela estratégia, (2) eficiência na utilização dos recursos e (3) capacidade de adaptação ao ambiente em mutação.

Congruência dos Componentes

O conceito de congruência, consistência ou compatibilidade deve ser aplicado sobre os *componentes* da organização acima descritos, considerados em pares, para a finalidade do estudo do grau de compatibilidade entre as demandas, pré-requisitos, objetivos e estruturas de um e outro componente do modelo da organização.

Uma maneira simples de exemplificar o conceito de congruência é considerar o efeito sobre dois dos componentes, a *tarefa* e o *indivíduo*. A tarefa exercerá demandas sobre o indivíduo, em termos de suas habilidades, conhecimentos específicos e outras características necessárias ao cumprimento desta (a tarefa). O grau de compatibilidade será o resultado da extensão na qual as habilidades e conhecimentos atuais do indivíduo (para considerar somente as duas primeiras demandas) possam satisfazer às demandas exercidas pelo componente tarefa.

Feita a análise, par a par, de todos os componentes da organização, e considerados individualmente seus graus de congruência, chega-se à *hipótese básica* do modelo de congruência da organização: "Todos as outras condições mantidas constantes, tanto maior for o grau de congruência ou compatibilidade entre os vários componentes, mais eficaz será a organização como um todo, em atingir as saídas previstas pela estratégia."

Evidentemente, dada a já mencionada complexidade das organizações existentes, não seria razoável assumir que qualquer modelo, por melhor e mais completo que seja, possa explicar a totalidade dos fenômenos envolvidos no processo transformacional. No caso do modelo de congruência, será recomendável que o administrador interessado em estudar tal processo em uma organização, procure complementar seus conhecimentos com suporte de outros modelos e teorias do comportamento organizacional. Pode-se dizer que o modelo de congruência fornece o método analítico geral, cabendo ao analista empregar "submodelos" para ajudá-lo a determinar os graus de congruência específicos para cada par de componentes avaliados, como por exemplo a utilização de um modelo de análise do clima organizacional, para avaliação da compatibilidade entre a organização informal e os demais componentes, ou o emprego do modelo de redes (*networks*), para análise de congruência entre a tarefa e a organização informal⁹.

Implicações para o ABM

Em vista das características e particularidades dos sistemas ABC/ABM, examinadas anteriormente neste trabalho, surgem algumas implicações importantes para o processo de implantação, fundamentadas no modelo geral discutido acima. Tais implicações precisam ser levadas em conta, como forma de minimizar as chances de insucesso do programa de implantação, bem como para amplificar os benefícios a serem obtidos com a operação do sistema. A seguir, algumas das principais implicações são discutidas.

Congruência de componentes

Assumindo que, dentro dos fatores de entrada, a *estratégia* do ABM esteja corretamente formulada, face as particularidades e necessidades do *ambiente*, que os *recursos* estejam adequadamente dimensionados e balanceados para suportar a consecução da *estratégia*; não somente os recursos humanos (quantidade de pessoas), como também aqueles relacionados com hardwares, softwares, máquinas, espaço físico e outros não menos importantes, e que o *histórico* da organização não evidencie a existência de graves sequelas que dificultem a assimilação de novos conceitos e

ferramentas, estamos prontos para passar à análise da congruência entre os componentes de transformação.

Para a finalidade deste trabalho, cinco casos de congruência representam a opinião do autor sobre os principais fatores críticos de sucesso para a implantação do ABM, sendo destacados a seguir.

1. *Tarefa/Organização formal*: Algumas estruturas-chave da organização formal precisam estar preparadas para a tarefa de introdução do ABM. É necessário, portanto, avaliar-se a adequação de estruturas como o *fluxo de trabalho*, devendo este refletir as necessidades impostas pelo uso do ABC e do ABM no tocante a: mapeamento de processos, inventário de atividades, determinação de direcionadores de custos, custeio de processos, produtos e serviços, revisões gerenciais e demais necessidades particulares dos sistemas de gestão de custos por atividades específicos de cada organização. O fluxo previsto deverá prever, ainda, os meios para controle e melhoria contínua do desempenho da tarefa.

A estrutura formal de *incentivo e reconhecimento* precisa estar corretamente alinhada para a motivação de atitudes e comportamentos adequados às demandas da tarefa. Um exemplo disso são os programas especiais de bonificação por resultado. No caso do ABM, estes programas poderiam incluir indicadores baseados nos resultados fornecidos pelo sistema ABC (custo dos direcionadores de atividades, processos, produtos etc) em apoio das atitudes desejáveis ao ABM.

2. *Tarefa/Organização Informal*: Análogamente à congruência entre tarefa e organização formal, as necessidades e características específicas do novo sistema de custeio precisam estar compatibilizadas com a cultura dominante da organização informal.

3. *Indivíduos/Tarefa*: Esta análise diz respeito à extensão na qual as necessidades dos indivíduos são satisfeitos pela tarefa, e vice-versa. Tal fato traz implicações imediatas para o processo de seleção de pessoas para compor equipes de trabalho ligadas ao ABC/ABM, escolha das lideranças responsáveis pelo projeto e outras decisões correlatas.

Outro ponto que merece destaque é a preparação técnica destes indivíduos (programas de educação e treinamento) para assumirem as responsabilidades resultantes da tarefa. Neste caso, um programa de educação especialmente montado para suportar as técnicas de custeio por atividades e de análise do valor de processos, constituído de módulos técnicos e comportamentais, será altamente positivo para a tarefa do ABM.

4. *Indivíduos/Organização Informal*: Talvez seja este o ponto que apresente as maiores dificuldades para o administrador encarregado da implantação do ABM, não somente pela natureza de intangibilidade, como também pelo aspecto sensível de se estar lidando com os altos escalões da empresa. Trata-se de fazer uma análise da capacidade que a organização informal tem de encorajar os comportamentos e atitudes mais desejáveis à implantação, operação e disseminação do ABM, bem como da capacidade de inibir e prevenir os atos nocivos ao mesmo.

Aqui, o comportamento e as ações dos líderes e dos "heróis" da organização, naturais formadores de opinião junto à *grande massa* de funcionários, em apoio aos

objetivos traçados para o ABC/ABM, será essencial para que as pessoas se sintam estimuladas a aderir aos novos conceitos e idéias, e para que mantenham um canal de comunicação aberto às necessidades do programa. Isso envolve a adoção de um estilo participativo pela alta administração, com ênfase no período de introdução do ABM, demonstrando o interesse e a importância para o sucesso da organização e agindo para a preservação destes interesses. Deve ficar claro para os indivíduos da organização, que o sucesso do programa acarretará benefícios para os seus colaboradores mais empenhados e eficazes.

5. Organização Informal/Organização Formal: O estabelecimento informal de metas, incentivos e reconhecimentos, e os demais controles exercidos pela organização informal, precisam estar compatibilizados com as estruturas formais de estabelecimento de objetivos, avaliação do desempenho, reconhecimento, encarecimento e demais sistemas utilizados pela organização formal. A não congruência, neste caso, poderá levar ao aparecimento de indesejáveis dissonâncias cognitivas, dando margem a dúvidas por parte das pessoas sobre a real importância da tarefa para a organização, e possibilitando o surgimento e cristalização de *blocos de resistência* ao programa do ABM. Tal fato é comum em programas de melhoria com base em "modismos", normalmente amparados por uma intensa dose de discursos e exaltações, mas pouco convincentes do ponto de vista das estruturas construídas em apoio à idéia central.

CONCLUSÕES

Procurou-se, neste estudo, fornecer ao leitor um instrumental teórico capaz de apoiar uma análise consciente sobre as melhores táticas a serem utilizadas, caso a caso, conforme as diferentes estruturas de cada organização, suas potencialidades e fraquezas, visando o sucesso da implantação do ABC/ABM.

Alguns pontos merecem ser destacados, como resultado da experiência própria do autor e da observação de outras organizações industriais, ressaltando-se o caráter até certo ponto opinativo destas observações. A análise pessoal do leitor, face as já mencionadas singularidades de cada empresa, é desde já encorajada como forma de complementar (e enriquecer) o conteúdo das conclusões apresentadas a seguir.

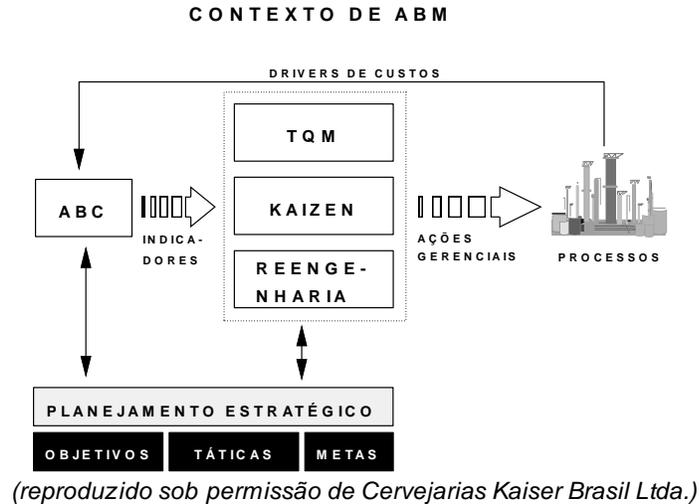
-Escopo da tarefa de implantação: Foram examinadas algumas das questões envolvidas na compatibilidade entre a *tarefa* e a *organização formal*. Um ponto fundamental, a ser determinado de início, diz respeito à necessidade ou não de a tarefa prever uma evolução da aplicação do ABC para o ABM.

Pela análise das experiências de várias empresas, e a balizar-se por grande parte da literatura disponível sobre o custeio por atividades, parece ser este um dos fatores críticos determinantes do sucesso. Empresas que pautam seus projetos pelo enfoque estrito do ABC, puramente relacionando *drivers de custo* a atividades e objetos de custo, estão seguramente mais susceptíveis a erros na tomada de decisões sobre produtos, compostos mercadológicos e estratégias de negócio. A causa desta maior susceptibilidade ao erro reside no fato de que a empresa passa a basear-se mais nos valores monetários de determinadas atividades, processos ou objetos de custo, em detrimento do enfoque do *valor* para os clientes da organização. Sobre este assunto o

Dr. Thomas Johnson fornece uma visão bastante valiosa no que diz respeito aos perigos da internalização, no consumo gerencial das informações reveladas pelo ABC¹⁰.

A situação ideal parece ser aquela em que o ABC, uma vez tendo seu modelo estruturado e estabilizado, passa a prover informações para que os administradores as incorporem a um processo maior de gestão de melhorias, produzindo decisões apoiadas por várias óticas, que vão do próprio valor monetário, fruto do ABC, aos requisitos de clientes, custos das oportunidades, valor estratégico e outras considerações de fundamental relevância para a sobrevivência da empresa. Não se pode realmente conceber que uma organização possa chegar a este regime de gestão, sem avançar do conceito do ABC para o ABM. A figura 3 simboliza esta espécie de *círculo virtuoso* do uso do custeio por atividades em um contexto maior de ABM.

Figura 3: Contexto de ABM



-*Tratamento das informações reveladas:* É sabido que o ABC, uma vez iniciado na organização, passará a revelar informações que usualmente se mantêm camufladas pelo sistema de custeio tradicional. Esta transição precisa ser cuidadosamente gerenciada à luz da necessidade de compatibilização da *tarefa à organização informal*, evitando com que esta última se sinta ameaçada pela revelação das novas informações, e acabe provocando ações contrárias às necessidades do custeio por atividades.

Um aspecto que merece atenção dos administradores responsáveis pelo período de transição é o que diz respeito à propriedade pelas informações do ABC. Deve-se empreender o máximo de esforço no sentido de restringir a divulgação das informações obtidas, durante algum tempo, até que a organização consiga um determinado amadurecimento com o uso do novo sistema.

Empresas que encontram-se subdivididas por U.E.N's (unidades estratégicas de negócio) devem limitar a divulgação das informações do ABC aos domínios de uma mesma U.E.N., representada pelo seu gerente geral ou equivalente, durante a fase inicial do ABC/ABM. O uso do *benchmarking* (*comparações competitivas*), interno ou externo, também deve ser encarado com muita cautela. Como usualmente as organizações diferem estruturalmente entre si, em aspectos tais como nível de automação, leiaute físico, idade média dos funcionários diretos etc, estas comparações competitivas, em termos de informações do ABC, quando realizadas sem um critério que identifique estas diferenças, podem acabar gerando reações negativas por parte da gerência, que poderá tentar se defender dos resultados apresentados, ao invés de trabalhar para a melhoria dos indicadores.

A tarefa de introdução de um novo sistema de trabalho em uma organização não é algo simples de ser administrado, especialmente para aqueles sistemas com características bastante inovadoras com relação ao tradicional, como é o caso do ABC e do ABM. Não podemos nos esquecer de que o custeio tradicional data da década de 30 e que somente o tempo e a persistência de gente comprometida com melhorias e inovação, poderão demonstrar para a empresa os verdadeiros benefícios e o valor de novas filosofias de gestão, através da comprovação, levando a um novo patamar de conhecimento e amadurecimento gerencial.

Por fim, espera-se que este trabalho tenha servido para chamar a atenção para os cuidados a serem tomados na introdução e operação do ABC/ABM, despertando nos leitores o sentimento de que, para embarcar em um processo de transformação organizacional, por mais atraente que seja o novo sistema, será sempre de muita valia fugir-se às "receitas milagrosas", sempre muito bem apresentadas em best-sellers e seminários de alto nível, lançando-se de corpo e alma a uma análise árdua mas muito compensadora das características específicas da organização.

BIBLIOGRAFIA

- Michael L. Tushman, Charles O'Reilly e David A. Nadler, *The Management of Organizations (Strategies, Tactics, Analyses)*, Harper Collins (NY), 1989, pp.91-106.
- Ernst & Young, *The Ernst & Young Guide to Total Cost Management*, John Wiley & Sons, 1992, pp.17-31.
- Para um apanhado histórico, consultar John E. Hines, *A Division of General Electric Company, Management Organization and the Computer*, pp.153-155.
- Para uma perspectiva resumida deste trabalho, consultar Robin Cooper e Robert S. Kaplan, *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review, may-june 1991, pp.130-135.
- Masayuki Nakagawa, *ABC - Custeio Baseado em Atividades*, Atlas, 1995.
- Ver, por exemplo, H. J. Harrington, *Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitive ness*, McGraw-Hill (NY), 1991.
- Michael Ostrenga e Frank Probst, *The Missing Link in Cost Management*, Cost Management, fall / 1992, pp.4-13.
- Consultar a seção *Temática Contábil e Balanços* do IOB (bol.17/95), 1995.
- Para um exame mais profundo deste assunto, consultar por exemplo Ram Charan, *How Networks Reshape Organizations - For Results*, Harvard Business Review, september-october 1991, pp.104-115.
- Ver Thomas Johnson, *It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts (Start Focusing on Total Customer Satisfaction Instead)*, Management Accounting, september / 1992, pp.26-35.