

UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO PARA OBTENÇÃO DE VANTAGEM COMPETITIVA NAS ORGANIZAÇÕES

José Eduardo Alves Machado

Resumo:

Visando o incremento em seus patrimônios, empresas buscam em suas estratégias, alternativas para maximizarem seus desempenhos, seja na possibilidade de expansão de suas receitas ou ainda, na perspectiva de avanço na gestão de custos. Como a primeira possibilidade está relacionada, na maioria das vezes, aos fatores determinísticos de mercado, as organizações têm encontrado dentro da gestão estratégica de custos, ferramentas para avaliarem seus resultados com maior eficiência. Conhecer profundamente a cadeia produtiva e o processo empresarial de modo a obter diferencial competitivo no ramo dos negócios, tem sido o grande desafio das organizações no mercado globalizado. O custeio baseado em atividades-ABC, apresenta-se nesse contexto, como um instrumento favorável a análise e evidenciação no consumo de recursos das empresas. Busca conhecer as empresas de forma sistêmica, tratadas como cadeia de valores formada por processos e atividades que demandam recursos. O ABC apresenta suas maiores contribuições nas análises em busca de melhoria nos processos do negócio empresarial, no redesenho dos produtos, na eliminação de desperdícios e avaliação de atividades que não agregam valor.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO PARA OBTENÇÃO DE VANTAGEM COMPETITIVA NAS ORGANIZAÇÕES

RESUMO

José Eduardo Alves Machado

Universidade Presbiteriana Mackenzie

jmachado@correios.com.br

Visando o incremento em seus patrimônios, empresas buscam em suas estratégias, alternativas para maximizarem seus desempenhos, seja na possibilidade de expansão de suas receitas ou ainda, na perspectiva de avanço na gestão de custos. Como a primeira possibilidade está relacionada, na maioria das vezes, aos fatores determinísticos de mercado, as organizações têm encontrado dentro da gestão estratégica de custos, ferramentas para avaliarem seus resultados com maior eficiência. Conhecer profundamente a cadeia produtiva e o processo empresarial de modo a obter diferencial competitivo no ramo dos negócios, tem sido o grande desafio das organizações no mercado globalizado. O custeio baseado em atividades-ABC, apresenta-se nesse contexto, como um instrumento favorável a análise e evidenciação no consumo de recursos das empresas. Busca conhecer as empresas de forma sistêmica, tratadas como cadeia de valores formada por processos e atividades que demandam recursos. O ABC apresenta suas maiores contribuições nas análises em busca de melhoria nos processos do negócio empresarial, no redesenho dos produtos, na eliminação de desperdícios e avaliação de atividades que não agregam valor.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO PARA OBTENÇÃO DE VANTAGEM COMPETITIVA NAS ORGANIZAÇÕES

1 - Introdução

Nunca em toda a história, o mundo esteve tão produtivo e ao mesmo tempo, dependente de tecnologia. A maior parte dos processos tecnológicos avançados está cada vez mais presente na eletrônica, na tecnologia espacial, no progresso dos transportes e logística e na evolução da engenharia de softwares e robôs. Segundo Alvin Toffler (2001), a inovação tecnológica consiste de três estágios, ligados num ciclo de auto-revitalização. Primeiro existe a idéia criativa factível. Segundo, sua aplicação prática. Terceiro, sua difusão através da sociedade. Atualmente, no desenvolvimento de novos produtos, podemos perceber claramente a diminuição do tempo entre cada uma das etapas deste ciclo proposto por Toffler. O tempo entre a concepção original e a utilização prática tem sido radicalmente reduzido. Conclui-se nesse sentido, que é necessário cada vez menos tempo para que uma nova idéia chegue até o mercado. A razão de tudo isso, segundo Toffler é que a tecnologia se alimenta de si mesma. O processo de globalização sob o contexto de avanços tecnológicos cíclicos, elevou permanentemente a competitividade no mundo empresarial.

Na busca de melhores resultados, é natural que as organizações façam uso das mais eficientes tecnologias, técnicas de controle, medição e avaliação de seus desempenhos. Ter conhecimento da cadeia produtiva significa obter vantagem competitiva diante dos concorrentes. Sob o enfoque do conhecimento das atividades internas desenvolvidas pelas organizações, este estudo indica a importância das empresas conhecerem seu próprio funcionamento. Revela a necessidade das organizações gerenciarem seus recursos de forma a saber Como, Quando e Por que estes recursos estão sendo consumidos.

Numa visão estratégica de custos, o estudo se concentrará na abordagem do custeio baseado em atividades-ABC e seus benefícios, buscando avaliar as empresas de forma sistêmica, tratadas como cadeia de valores formada por processos, que por sua vez são compostos por atividades que demandam recursos. Segundo Coogan, (1996) 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.

O objetivo principal se concentrará em utilizar a metodologia e informações fornecidas pelo custeio baseado em atividades-ABC, como instrumento útil às organizações no sentido de apropriar os custos indiretos de maneira mais eficiente, bem como de contribuir para o contínuo aperfeiçoamento da gestão através do gerenciamento baseado em atividades – ABM.

2 - O Papel da Informação Nas Organizações Modernas

Segundo Daft (1999), as organizações dependem de informação de alta qualidade para desenvolver planos estratégicos, auxiliar os empregados, identificar problemas e interagir com outras organizações. Ao municiar os gestores com cada vez mais informações, a tecnologia de informação melhora a eficiência e eficácia em cada estágio do processo de decisão estratégica. A informação deixa de ter um papel meramente operacional e passa a ser um recurso estratégico no negócio, viabilizando, inclusive, várias configurações organizacionais baseadas em redes, parcerias e alianças. Conforme YUH CHING (1997), anteriormente o valor de negócio era criado na fábrica, em seu processo de manufatura. Hoje, a essência do valor acontece no serviço que prestamos ao cliente, na identificação de suas necessidades e exigências, no melhor desenho do produto, na distribuição mais eficiente.

Mcgee & Prusak (1994) definem: *“Nos últimos 25 anos, o mundo industrializado vem enfrentando a transição de uma economia industrial para uma economia de informação, e nas próximas décadas a informação, mais do que a terra ou o capital, será a força motriz na criação de riquezas e prosperidade.”*

As novas premissas do mundo dos negócios devem ser analisadas, compreendidas e praticadas pelas organizações que pretendem ter vantagem competitiva. Na gestão estratégica, a organização tem que estar sintonizada com os sinais emitidos pelos seus ambientes externo e interno. As organizações realizam alianças envolvendo fornecedores, clientes, concorrentes, funcionários, para terem condições de se adaptar e continuar competindo. Essas alianças, inegavelmente podem significar um importante diferencial competitivo.

Segundo Lipnack & Stamps (1994): *“Nos EUA, Europa e Japão, muitas empresas cooperaram nas fases iniciais do desenvolvimento de novas tecnologias. Cooperando umas com as outras, as empresas diminuem seus riscos nas descobertas e nas ações pioneiras. Posteriormente, as empresas seguem rumos independentes, competindo para refinar, produzir e comercializar os produtos resultantes”*. Os sistemas atuais não se preocupam com as várias áreas de interfaces entre as empresas, esquecendo que o sucesso das companhias, muitas vezes, depende do relacionamento cliente-fornecedor, entre si, e como elas se articulam para a resolução de situações indesejadas. As novas condições econômicas e de trabalho enfrentadas pelas empresas de manufatura e serviços têm demonstrado novas necessidades na sistemática da resolução de problemas em engenharia de produção. A modernização dos procedimentos produtivos, tem sido alcançada através da automatização de processos e da aplicação de novas técnicas na organização da produção.

3 - O Custeio Baseado Em Atividades

3.1 - Considerações Iniciais

Para Cooper (1988), o custeio baseado em atividade, também conhecido pela sigla, ABC foi a resposta para a imprecisão do sistema de custeio tradicional, resultado da evolução natural da economia que passou a apresentar: aumento dos custos fixos, diminuição da mão de obra direta, alta incidência de mudanças tecnológicas, diminuição dos custos contábeis e da tecnologia da informação e crescimento na diversidade de produtos e serviços. Partindo do pressuposto em que a crescente utilização de tecnologia substitui o uso da mão-de-obra pela máquina, verifica-se conseqüentemente, uma maior necessidade de consumo dos custos indiretos de fabricação. Os critérios de custos tradicionais, que sempre deixaram a desejar quanto a alocação dos custos indiretos pelos produtos e a sua funcionalidade informativa, têm, a cada dia, seus desempenhos contestados para fins gerenciais. Isto ocorre pelo fato de que os critérios tradicionais de custos (custeio direto e custeio por absorção) alocam as despesas indiretas rateando-as baseando-se em indicadores relacionados com volume tais como, horas-homem de mão de obra direta, horas-máquina ou consumo de materiais.

Cooper e Kaplan (2000) salientam a necessidade de se sair desse método de apropriar o overhead (nome dado aos custos indiretos de fabricação) em situações em que o volume não é o fator mais importante para a apropriação de custos.

Para Brimson (1996), os sistemas tradicionais de contabilidade de custos fornecem poucas informações a respeito das fontes de vantagem competitiva.

Num contexto de imprecisão dos métodos de custeio tradicionais, o custeio baseado em atividades surgiu num novo cenário de mercado global competitivo, com a proposta não só de minimizar as distorções surgidas na alocação dos custos indiretos de fabricação, como também na perspectiva de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos. Servir de instrumento para que os gestores possam a qualquer tempo, avaliar atividades que agregam ou não valor estão entre algumas das funcionalidades do custeio baseado em atividades que serão abordadas adiante.

3.2 - Abordagem Conceitual

Segundo CHING (1997) o 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.

Em se tratando de conceito, Nakagawa (1994) conceitua: “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”.

Segundo Leone, (1997), “o critério ABC centraliza seus esforços na busca de análise mais ampla e profunda da função industrial, separando-a em suas diversas atividades tanto quanto a função-meio como à função-fim”.

Para Brimson (1996), o foco da contabilidade por atividades é o entendimento do custo e desempenho das atividades significativas e o rastreamento das atividades para os objetivos finais do custo como produtos, clientes e funções.

O conceito fundamental do ABC é que, em vez de a empresa fazer cortes nos recursos de forma indiscriminada e aleatória, ela deveria concentrar esforços e energia para influenciar os fatores geradores de custos.

A atribuição de custos no sistema ABC se faz em dois estágios: No primeiro estágio os custos são distribuídos às atividades. Este estágio pode ser denominado como “Custeio das Atividades”. No segundo estágio, denominado de “Custeio dos Objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos objetos de custos (produtos, lotes de produtos, linhas de produtos, serviços, etc.) de acordo com sua utilização das atividades.

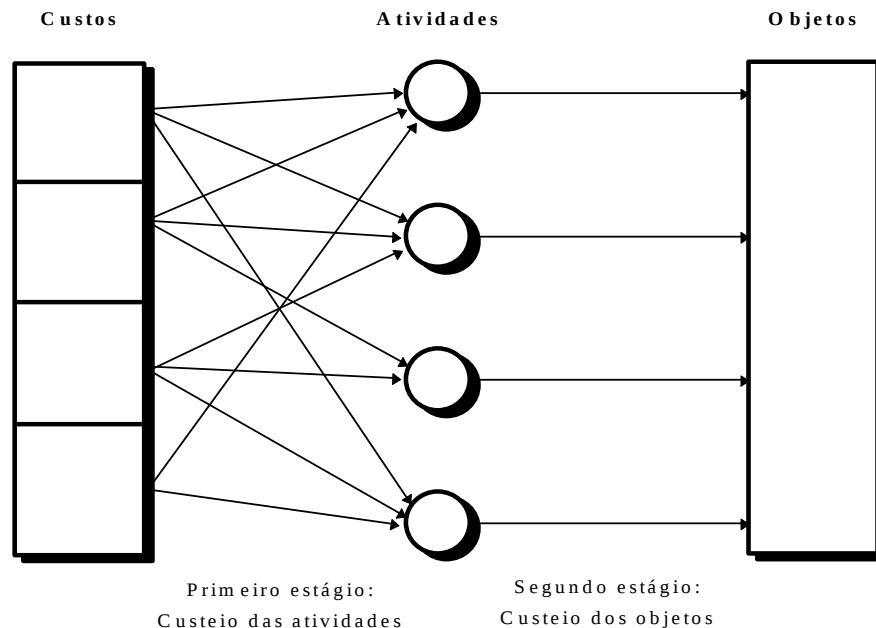


Figura 1 - Atribuição de custos no sistema ABC

Fonte: Hugues Boisvert

Conforme observado na figura acima, a definição das atividades torna-se fundamental tanto para o custeio dos objetos de custos como para obtenção de informações para melhoria dos processos e, conseqüentemente, da empresa como um todo. A definição das atividades e seu custeio é justamente o cruzamento entre os pontos de vista do processo e do custeio baseado em atividades.

Os objetos de custos podem ser tanto os produtos, como serviços, lotes de produtos, linhas de produtos ou serviços, peças, clientes ou outros, de acordo com interesse da administração. A informação de custos de produtos é requerida para atingir objetivos tais como: Estabelecimento de preços de venda, Estimativa de custos de novos produtos, determinação da lucratividade para expansão ou abandono de diferentes segmentos de negócios, tais como linhas de produtos, segmentos de mercado, canais de distribuição, ou clientes, cálculo de margem bruta associada com produtos individuais, facilitar decisões sobre se fabricar internamente uma peça ou comprá-la de um fornecedor externo - decisão “fazer / comprar”, auxílio no processo de análise de investimentos, valoração de estoques e cálculo dos custos de produtos vendidos para demonstrações financeiras externas.

3.3 - Caracterização das Atividades

Como descrito na própria definição do ABC, as atividades são o foco do custeio baseado em atividade. Poder-se-ia dizer também que uma atividade é representada por um conjunto de tarefas e operações. Assim, podemos dizer que atividades são caracterizadas como o nível em que as ações são tomadas. Atividades são o que as empresas fazem.

Uma definição bastante madura de atividade, em minha opinião, é dada por Nakagawa (1994) “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Neste caso a palavra produto refere-se tanto a bens tangíveis, como prestação de serviços.”

O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento. Se as organizações conseguirem eliminar ou reduzir os fatores geradores negativos, as atividades que dão origem a esses fatores deixarão de existir por si só e, conseqüentemente, os recursos consumidos anteriormente por essas atividades já não serão necessários. Com isso, “corta-se os recursos de forma racional e eficaz”. Dessa forma, o ABC propicia que as mudanças sejam feitas nos fatores geradores de custos.

Na identificação das atividades, deve-se seguir a metodologia do menor para o maior, ou seja, das atividades menos relevantes para aquelas mais representativas.

A abordagem funcional da definição de atividade decompõe cada função principal em atividade. Atividades rastreáveis têm uma relação de causa e efeito estabelecida com o objetivo a reportar. Para otimizar o desempenho de uma empresa como um todo é necessário levar em consideração o impacto das relações entre as medidas de desempenho. Na maioria das vezes, o fluxo entre atividades dentro de um processo de negócios propicia a visão de como decompô-las. Apesar de o sistema de contabilidade por atividades requerer que as tarefas sejam agregadas em atividades, a melhoria de desempenho requer que uma atividade seja decomposta em tarefas, operações e elementos. As atividades em muitos casos, são demasiadamente globais para identificar onde as mudanças devem ser implementadas para melhorar o desempenho da atividade.

Primeiramente, deve ser feito o mapeamento das tarefas executadas, posteriormente, faz-se o agrupamento dessas tarefas em atividades, ou grupo de tarefas. Por fim, é recomendável a elaboração de um dicionário de atividades. Uma lista de atividades não requer uma distinção entre os custos relacionados e os não relacionados ao volume. Ambos são rastreados de acordo com a utilização real, em lugar de serem alocados. Uma medida de atividade é uma entrada, uma saída ou um atributo físico de uma atividade.

A seguir é mencionado um quadro com um dicionário de algumas atividades executadas em uma agência bancária:

Quadro 1 . Dicionário de atividades de uma agência bancária

ATIVIDADES	SIGNIFICADO
Visitar os clientes.	Visitar, periodicamente, os clientes.
Atender aos clientes VIP's	Prestar informações aos clientes VIP's e efetuar serviços de caixa em geral (pagamento/recebimento, saques, gravação e liberação de DOC's - Documentos de Crédito, recebimento e emissão de cobrança sacado, entregar cartão magnético e talão).
Assessorar o auto-atendimento dos clientes.	Atender aos clientes na sala de auto-atendimento e realizar manutenção das máquinas.
Cuidar da gestão contábil e financeira.	Autorizar regularização de defraudações, conferir balancetes, liberar despesas administrativas, liberar partidas interdepartamentais.
Cuidar da administração predial.	Gerenciar serviços de manutenção, limpeza e vigilância.
Efetuar movimento de tesouraria.	Atividade necessária ao fechamento do saldo diário da agência
Vender produtos.	Atividade que visa aumentar a receita da agência
Efetuar empréstimos a Pessoa Física e Pessoa Jurídica.	Operações com crédito direto ao consumidor, leasing, renegociação de dívida, desconto de notas promissórias, projeto educação – microcomputador, etc.

3.4 - Direcionadores de Custos

Ao conceituar cost drivers, Nakagawa (1994) afirma que eles são um “evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”. Para Cooper (1989), para a seleção de um direcionador de custos, três fatores são levados em conta:

- A facilidade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custos escolhido (custo de medição)
- A correlação entre o consumo da atividade e o consumo real (grau de correlação).
- A influência que um determinado direcionador terá no comportamento das pessoas

Ao identificar os direcionadores de custos, realiza-se o que é conhecido como rastreamento, o que significa analisar a verdadeira relação causal entre o recurso consumido e a atividade, e , desta atividade com o seu objeto de custo.

4 - O Gerenciamento Baseado Em Atividades – ABM (Activity Based Management)

4.1 - O ABC versus ABM

Existem três pontos de vista, que devem ser considerados na relação entre o ABC e o ABM. Primeiramente, o argumento levantado por CAM I, define o ABC como um subproduto do ABM, apesar do primeiro ter surgido anteriormente ao segundo. Uma segunda colocação, pressupõe que o ABC e o ABM são mais eficazes quando estão intimamente ligados, sendo assim o ABC é requisito essencial ao ABM e, vice-versa. A terceira abordagem vê o ABM como uma evolução do ABC, sem estarem necessariamente interligados.

A melhor mais coerente a nosso ver entretanto, é aquela que considera o ABC um sistema de informação, e o ABM como um conjunto de práticas ou atos fundamentado em conceitos baseados em atividades. Sakurai (1996), acredita que, “embora o ABM tenha evoluído do ABC, seus principais objetivos são diferentes”. A finalidade principal do ABC é proporcionar aos administradores informação sobre custo do produto, para análise de lucratividade e outras decisões. O ABM objetiva o gerenciamento do custo, para aperfeiçoamento do processo de produção e inovação.

Com o passar dos tempos, ainda de acordo com Sakurai (1996), muitos pesquisadores do ABC mudaram seus enfoques de mensuração para o processo, e de análise de custo de produto para redução do custo do processo industrial. Essa ocorrência provocou a mudança do ABC para ABM, também denominado gerenciamento baseado na atividade.

O ABM é uma ferramenta que fornece entendimento fundamental da base de custos da empresa, permitindo apurar com precisão o custo de cada produto, sem o uso de rateios ou alocações subjetivas. O gerenciamento baseado na atividade, possibilita melhor qualidade na tomada de decisão, pois as informações acabam sendo melhor trabalhadas.

As decisões de redução de custos, racionalizações da linha de produtos, auxiliam na gestão empresarial. A focalização no custeio de fornecedores e na análise de rentabilidade dos clientes proporcionada pelo ABM, auxiliam no desenvolvimento dos negócios e efetivamente constitui-se como uma vantagem competitiva no ambiente empresarial.

4.2 - Aspectos Relacionados aos Sistemas de Custeio Tradicionais e o ABM

Dois são os tratamentos tradicionais de custeio:

- O 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.;
- O 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. Os sistemas tradicionais de custos são

apropriados apenas para orçamentação e relatórios de desempenho funcionários por coletarem justamente custos por áreas funcionais da empresa. Não permitem no entanto, responder às questões críticas da administração e, conseqüentemente, atenderem a suas necessidades.

A gestão baseada em custeio por atividades-ABM fornece novas fontes de informação fundamentadas em atividades 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. Estas novas visões compreendem:

- visão de análise de linhas de produtos e serviços;
- visão de análise de clientes;
- visão de análise organizacional;
- visão de análise de processos de negócios.

Para CHING (1997), uma gestão baseada em custeio por Atividade choca-se frontalmente com os paradigmas existentes de gestão empresarial, acabando por criar novos paradigmas, conforme mencionado na tabela abaixo:

PENSAMENTO TRADICIONAL	PENSAMENTO MODERNO
Orientação por função	Orientação por processo de negócio
Redução de custos	Prevenção de custos
Informação precisa, estática	Informação relevante, oportuna
Busca do culpado	Participação proativa
Hierarquia/departamento	Equipe/células de processo
Desempenho individual	Desempenho por processo (coletivo)
Voltado para a organização interna	Voltado para o cliente
(Olhar o próprio umbigo)	(Olhar o umbigo do cliente)

Quadro 2 - Novos paradigmas da gestão ABM. - Fonte : Hong Yuh Ching

O ABM possibilita ainda, melhoria dos processos, redesenho dos produtos, eliminação de desperdícios e avaliação de atividades que não agregam valor através da técnica de reengenharia, que mais adiante será mencionada.

4.3 - Análise da Cadeia de Valores de uma Organização

A contabilidade por atividades está fundamentada no conceito de cadeia de valor, que pode ser definida como o conjunto das atividades que formam os processos necessários para o seu funcionamento desde o fornecimento dos insumos até a entrega efetiva dos produtos ao cliente.

A análise da cadeia de valores é a identificação e a exploração de ligações internas e externas com o objetivo de fortalecer a posição estratégica de uma empresa. Conforme Porter (1989), “a cadeia de valor de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação e da economia básica das próprias atividades”.

Segundo Kaplan (2000), controle do processo, é a atividade de avaliar a habilidade da cadeia de valores em satisfazer as exigências dos clientes. As empresas

estabelecem processos e sistemas para alcançar certos resultados que contribuem para satisfazer seus objetivos de longo prazo.

Destacam-se entre os benefícios do gerenciamento de uma empresa por processo:

- O processo mostra a cadeia de atividades;
- O processo mostra como se agrega valor na empresa;
- O processo corta as funções para agregar valor.
- O ABC é uma ferramenta que auxilia na gestão de processos, pois identifica:
- As atividades dentro dos processos, tornando-as visíveis;

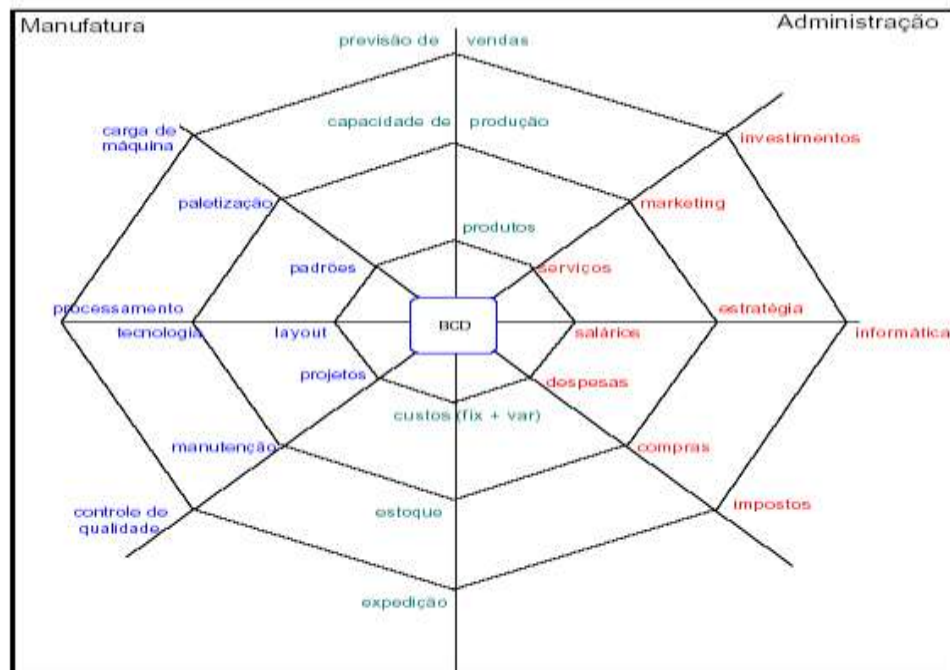


Figura 2 – Estrutura Organizacional Integrada.

As desconexões nas ligações entre os processos e entre as funções, através da classificação das atividades em agregadoras e não agregadoras de valor. O desempenho das atividades empresariais fornece bens ou serviços, chamados produtos, para seus clientes. Todas as empresas têm clientes e nenhuma delas pode existir indefinidamente se fracassar no atendimento às necessidades deles. Entender as atividades e os clientes da empresa é vital para as pessoas que projetam e operam processos empresariais.

Segundo ANSOFF (1977), vantagem competitiva procura identificar propriedades específicas e combinações individuais de produtos e mercados que dão à empresa uma forte posição concorrencial.

Produto Missão	Atual	Nova
Atual	Penetração No Mercado	Desenvolvimento de Produtos
Novo	Desenvolvimento De Mercados	Diversificação

Quadro 3 – Vantagem Competitiva - Fonte: Ansoff.

A especificação do elo comum através do vetor de crescimento é complementar ao conjunto de produtos e mercados, pois indica as direções dentro de uma indústria, bem como entre indústrias, que a empresa se propõe a seguir. Uma vantagem competitiva é a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual, ou mais baixo, do que aquele oferecido pelos competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores.

Aumentar o valor do cliente para alcançar uma vantagem competitiva está muito próximo da seleção de uma estratégia judiciosa. Há três estratégias gerais que têm sido identificadas: liderança em custos, diferenciação de produtos e focalização.

Liderança em Custos: O objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores.

Diferenciação: Uma estratégia de diferenciação busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que o cliente recebe (realização do cliente). Uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo para o cliente que não é oferecido pelos competidores.

Focalização: Uma estratégia de focalização envolve selecionar, ou enfatizar, um conjunto de clientes, ou segmento de mercado, no qual competir. Uma possibilidade é selecionar os mercados, e clientes, que pareçam mais atraentes, e depois desenvolver as capacidades para atender esses segmentos-alvo.

O ponto inicial para gerenciar atividades é entender os recursos, o equilíbrio entre o fortalecimento de recursos à disposição da empresa e a demanda desses mesmos recursos exigidos pelas atividades. Uma atividade caracteriza-se pelo consumo de recursos para produzir um output produto ou serviço. 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, segundo HONG YUH CHING, depende do horizonte de tempo assumido, porque mais custos fixos se tornam variáveis a longo prazo.

Segundo James Brimson (1991:77) “a análise de uma empresa considerando as atividades assegura que os planos são transmitidos para um nível no qual as ações podem ser tomadas, facilita a coerência dos objetivos, ressalta as medidas de saída, dá suporte à melhoria contínua e aperfeiçoa sistemas de suporte para a decisão”.

Complementando o que foi dito, informações baseadas em atividades permitem utilizar ferramentas mais adequadas para a gestão dos negócios:

- Análise dos fatores geradores de custos, que se dirige diretamente para a causa raiz e permite mapear potenciais áreas de oportunidades
- Análise das atividades que agregam valor; esta análise amplia a eficiência e reduz ou elimina as atividades que não agregam valor e melhora a eficácia
- Análise dos processos estratégicos de negócio, em que o efeito de uma mudança em um processo no custo de um produto pode ser facilmente determinado. Pode ser utilizada como ferramenta auxiliar para a reengenharia de processos, ajudando na redução do tempo de ciclo operacional;
- Análise do custo de qualidade, que ressalta tudo o que não está em conformidade com os critérios de qualidade estabelecidos e adota um enfoque de prevenção de custos;
- Análise de rentabilidade dos clientes;

- Custeio de produto e serviços.

Tomadas de decisão que afetam a posição competitiva de uma empresa a longo prazo devem considerar explicitamente os elementos estratégicos de uma decisão. Os elementos estratégicos mais importantes para uma empresa são o seu crescimento e a sua sobrevivência a longo prazo. Assim, a tomada de decisão estratégica é o ato de escolher entre estratégias alternativas com a meta de selecionar uma estratégia, ou estratégias, que fornecem uma garantia razoável de crescimento e sobrevivência a longo prazo para uma empresa.

A gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável.

4.4 - O Processo de Reengenharia no Contexto do ABM

Segundo Hammer & Champy *reengenharia é repensar os fundamentos e mudar radicalmente os processos do negócio, objetivando alcançar melhorias dramáticas, computadas através de índices críticos de performance, como custo, qualidade, serviço e tempo.*

Entre 1980 e 90 a oferta de emprego no setor secundário (manufatura) cresceu nos EUA cerca de 20%, enquanto no setor terciário (serviços) esse número chegou a 33%. No entanto a produtividade no setor secundário cresceu 28%, enquanto no setor terciário caiu 3%.

O setor de serviços crescia os investimentos em tecnologia da informação eram cada vez maiores e o retorno de investimentos era bem aquém do projetado. Mais estranho era o fato de, proporcionalmente aos EUA, o Japão ter investido menos em tecnologia da informação aplicada ao setor de manufatura com resultados expressivos, embora no setor de serviços os resultados também fossem inexpressivos. Por quê? A resposta a essa pergunta é que geriu a Reengenharia de processos. A razão fundamental era a falta de compreensão e entendimento de que empresas eram estruturadas em processos, prevalecendo a mentalidade compartimentalizada do Taylorismo/Fordismo que dividia a empresa em atividades. A automação dessas atividades ou tarefas era inócua se o processo ao qual pertenciam não fosse inovado.

Segundo Richard I. Daft reengenharia, envolve repensar e transformar totalmente os processos-chave do negócio, levando a uma forte coordenação entre as áreas funcionais e maior flexibilidade na resposta às mudanças no ambiente.

Para Richard I. Daft a administração estratégica é um conjunto de decisões e ações usadas para formular e implantar estratégias que irão fornecer um ajuste competitivamente superior entre a organização e o seu ambiente para atingir as metas da organização

Segundo Luiz Antônio Jóia (1999), reengenharia é uma ferramenta gerencial que prega o questionamento e inovação de processos produtivos, usando a tecnologia da informação como meio e se apoiando fortemente no gerenciamento de mudança.

Para Coogan (1994), a reengenharia dos processos de negócios consiste no reprojeto/redesenho/reinvenção daqueles processos-chave que, por estarem problemáticos ou bastante afastados dos níveis dos processos considerados “benchmark” de seus competidores, estão a exigir uma total reformulação.

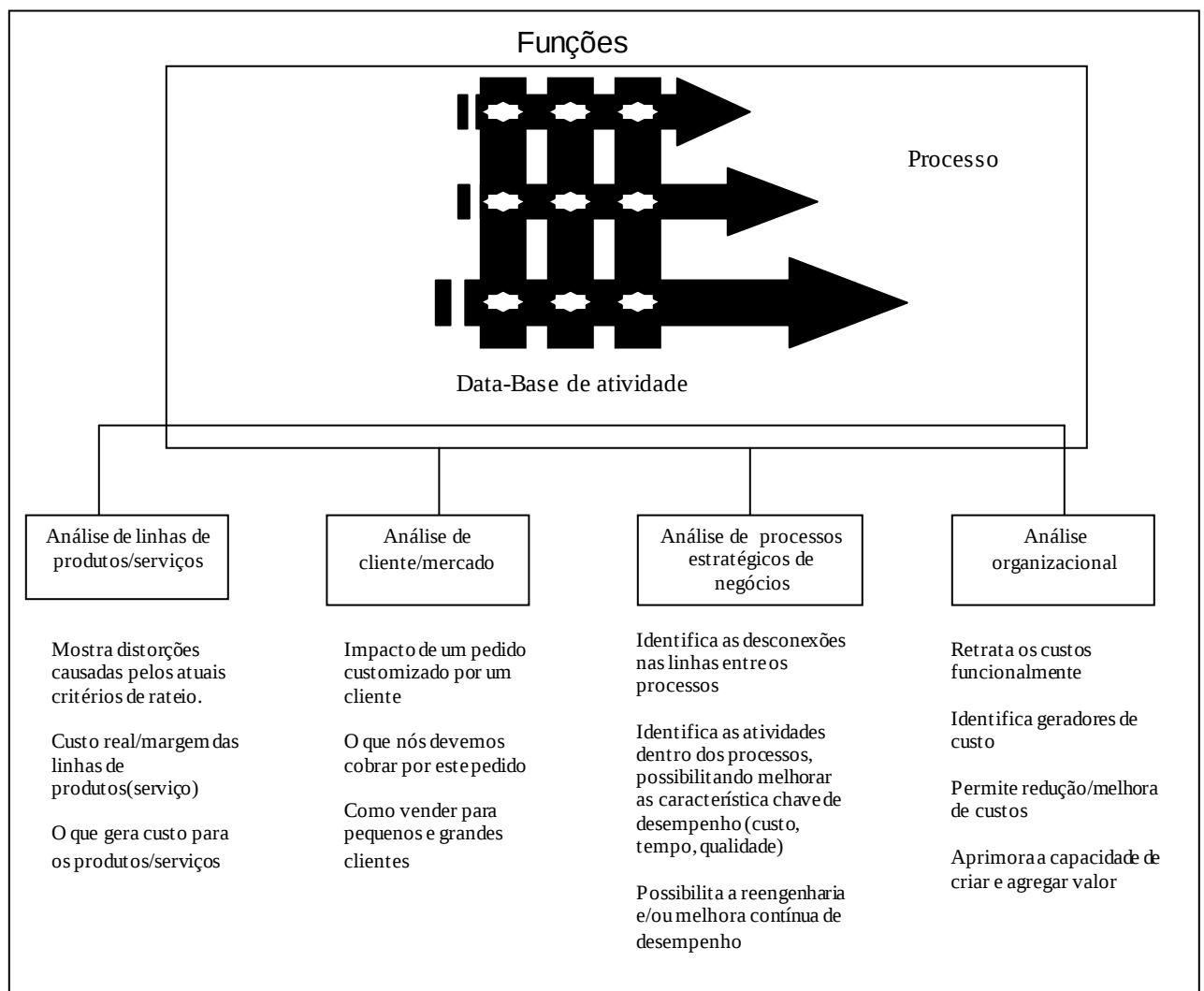
De nada adiantam esforços no sentido de inovar processo que nada podem acrescentar à competitividade da empresa, à melhoria no relacionamento com os clientes à entrada

em novos nichos de mercado, etc. A competitividade só pode ser alcançada, ou através de produtos/serviços diferenciados, ou através do menor preço, tanto a nível global, quanto em nichos de mercado.

Para Michael Hammer e James Champy, a recuperação de sua capacidade competitiva não é uma questão de fazer com que o seu pessoal trabalhe mais arduamente, mas de fazer com que aprenda a trabalhar de uma forma diferente. Os vendedores já não estão mais no controle, os clientes é que estão. Os clientes agora informam aos fornecedores o que desejam, quando o desejam, como desejam e quanto pagarão.

A figura 3 mostra o que é o custeio de produto baseado em atividades. Em verdade, ele constitui-se num enfoque que considera as diferentes atividades indispensáveis para fazer um produto. Os custos são relacionados a um produto (através das chamadas medidas de atividade ou de saída) segundo a quantidade de recurso consumida pelas atividades necessárias para fazer o produto (custo unitário de cada medida de atividade ou de saída). Este enfoque é a forma correta para entender como os recursos são consumidos para fazer o produto.

Figura 3 – Visões proporcionadas pelo ABM – Fonte: CHING



5 - Conclusão

Em tempos de mercados competitivos, as constantes buscas por informações de qualidade vêm ocupando grande espaço nos ambientes internos das organizações. O avanço tecnológico auxilia as empresas a ganharem agilidade, otimizarem processos e sobretudo diminui consideravelmente o custo da mão de obra em detrimento aos custos indiretos.

Nesse contexto de acirradas disputas por fatias de mercado, o controle e aperfeiçoamento na gestão de custos, vem, gradativamente, ocupando maior importância dentro das organizações que querem manter-se competitivas no mercado. Justamente neste contexto, o ABC, surgiu como alternativa de minimizar as deficiências nas apurações realizadas pelos sistemas de custeio tradicionais quanto a apuração dos custos indiretos. Centralizando seus objetivos nas análises das atividades, o custeio baseado em atividades, busca através dos chamados “direcionadores de custos”, mensurar e analisar os recursos que estão sendo consumidos. Notadamente, a maior contribuição do ABC está em sua melhor acurácia na apuração dos custos dos mais diversos produtos oferecidos ao cliente.

Quanto ao gerenciamento baseado em atividades, pode-se inferir que, a análise de atividades proporcionada pelo ABC, auxilia na tomada de decisões quanto a avaliação e redesenho de produtos, rentabilidade de clientes, no processo de reengenharia e principalmente na avaliação da cadeia produtiva como um todo.

O estudo procurou estruturar o ABC como um método de auxílio a gestão das organizações, principalmente no auxílio a tomada de decisões. Inicialmente, mencionou-se a importância da informação nos cenários extremamente competitivos, posteriormente mencionou-se os conceitos e as composições do próprio custeio baseado em atividades em seu processo de gerenciamento. nas empresas através do ABM. O trabalho não buscou enfatizar o custeio baseado em atividades de forma essencialmente operacional, mencionando técnicas ou mecanismos para implantação do ABC em empresas. Propôs sobretudo, de forma sintética a abordar os aspectos conceituais e vantajosos para a organização que adotar os critérios e metodologia fornecida pelo ABC e pelo ABM baseados no gerenciamento de atividades.

Finalmente, cabe ressaltar que o interesse pela implantação do custeio baseado em atividades no ambiente empresarial, especialmente no cenário brasileiro vem crescendo gradativamente. As organizações que utilizam a gestão de custos estratégica através do ABC, visam naturalmente, obterem vantagem competitiva sobre a concorrência e quando bem sucedidas, acabam por realizar melhores práticas na avaliação de seus desempenhos. No campo científico, no entanto, o interesse por desenvolvimentos de pesquisas e obras literárias ainda requer maior volume de estudos.

6 - Referências Bibliográficas

- ANSOFF, Igon H. – Estratégia Empresarial – São Paulo: MacGraw Hill do Brasil, 1977.
- ANTHONY, A. ATKINSON et al. Contabilidade Gerencial –São Paulo: Atlas, 2000.
- BOISVERT, Hugues - Contabilidade Por Atividades – Contabilidade De Gestão – São Paulo:Atlas , 1999.
- BRIMSON, James A. - Contabilidade Por Atividades – Uma Abordagem De Custeio Baseado Em Atividades – São Paulo: Atlas, 1996.
- CHING, Hong Yuh – Gestão Baseada em Custeio por Atividades – Activity Based Management – São Paulo: Atlas – 1997 , 2.ed.
- COGAN, Samuel - Activity-Based Costing - (ABC)– A Poderosa Estratégia Empresarial –São Paulo: Pioneira – São Paulo , 1994.
- DAFT, Richard I. – Administração – São Paulo: LTC, 1999.
- HAMMER, Michael ; CHAMPY, James – Reengenharia – Revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência – São Paulo: Campus,2000.
- HANSEN, Dom R; Mowen, Maryane M. Gestão De Custos – Contabilidade E Controle. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HANSER, Jens Erik, Teixeira, Fabrícia Souza. O Processo Do Target Costing No Auxílio À Sobrevivência Empresarial: Estudo De Caso Da Madaso Ltda. Anais Do I Seminário Usp De Contabilidade. São Paulo: Fea/Usf, 2001.
- LEONE, George S.G. Curso de Contabilidade de Custos – São Paulo: Atlas, 1997.
- NAKAGAWA, Nasayuki - ABC – Custeio Baseado Em Atividades - São Paulo: Atlas , 1994.
- SAKURAI, MICHIHARU -Gerenciamento Integrado De Custos - Senshu University – Tóquio, Japão: Atlas, 1997.
- SILVESTRE, William Celso - Sistema de Custos ABC – Uma Visão Avançada para Tecnologia de Informação e Avaliação de Desempenho – São Paulo: Atlas ,2002.
- TOFFLER, Alvin – O choque do Futuro – Rio de Janeiro: Record, 2001.