

A NECESSIDADE DE METRICAS NÃO MONETÁRIAS NO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC

José Aureo Marinheiro

Resumo:

Este artigo analisa empiricamente a necessidade de utilização de métricas não monetárias na mensuração e avaliação do custeio ABC. Com a evolução das ferramentas de gestão estratégica de custo, surge a necessidade de comparações que com a utilização apenas de informações monetárias tornam-se insuficiente para o entendimento do comportamento dos custos nos produtos e serviços. Este artigo tem como objetivo analisar a utilização dessas métricas juntamente com a gestão do custeio ABC, não somente como critério de alocação, o que pode ser utilizado em qualquer sistema, mas também como parâmetro de análise da eficiência e eficácia no comportamento dos custos. Os sistemas organizacionais, de um modo geral, sofrem as conseqüências das limitações de recursos para elaborarem seus produtos ou prestarem seus serviços, uma implicação aceitável é o controle do consumo dos recursos usados nos processos e atividades, através da avaliação de desempenho dos mesmos.

Palavras-chave:

Área temática: *Aplicação de Modelos Quantitativos na Gestão de Custos*

A NECESSIDADE DE METRICAS NÃO MONETÁRIAS NO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC

José Áureo Marinheiro

Universidade Metodista de São Paulo

jamarinheiro@bfbr.com.br

Resumo: Este artigo analisa empiricamente a necessidade de utilização de métricas não monetárias na mensuração e avaliação do custeio ABC. Com a evolução das ferramentas de gestão estratégica de custo, surge a necessidade de comparações que com a utilização apenas de informações monetárias tornam-se insuficiente para o entendimento do comportamento dos custos nos produtos e serviços. Este artigo tem como objetivo analisar a utilização dessas métricas juntamente com a gestão do custeio ABC, não somente como critério de alocação, o que pode ser utilizado em qualquer sistema, mas também como parâmetro de análise da eficiência e eficácia no comportamento dos custos. Os sistemas organizacionais, de um modo geral, sofrem as consequências das limitações de recursos para elaborar seus produtos ou prestarem seus serviços, uma implicação aceitável é o controle do consumo dos recursos usados nos processos e atividades, através da avaliação de desempenho dos mesmos.

Área Temática: Aplicação de Modelos Quantitativos na Gestão de Custos

A NECESSIDADE DE METRICAS NÃO MONETÁRIAS NO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC

1. O QUE SÃO METRICAS NÃO MONETARIAS

Há um entendimento e ao mesmo tempo uma ampla aceitação – Schein (1982); Hronec (1994); Kaplan e Norton (1997); Sink e Tuttle (1993); Horgreen, Foster e Datar (1994); Booth (1997); Cook (1995) e Halachmi e Bouckaert (1994) – de que o desempenho organizacional não pode ser resumido apenas aos resultados financeiros de um período de tempo; admite-se que os mesmos sirvam como bons indicadores – apenas.

Conforme Schein (1982), apud Silva (1999, p.16) “considerando-se a idéia de “portfolio de recursos”, assinalou-se que as organizações precisam saber combiná-los para serem “eficientes” – eficiência vista como “capacidade de sobreviver, de se adaptar, de se manter e crescer, independente das particulares funções que desempenha”

Decorre que, no atual estágio de competitividade e desregulamentação de mercados, privatizações de empresas públicas e redefinições de papéis do Estado, tem-se um “novo conjunto de premissas operacionais” atuando sobre as organizações. Com o uso de métricas não monetárias, essas assumem novas posturas e seus desempenhos passam a ser analisados sobre outros prismas, tanto gerencial quanto do ponto de vista dos investidores.

Kaplan e Norton (1997, p. 19) afirmam que “as empresas da era da informação serão bem-sucedidas investindo e gerenciando seus ativos intelectuais. A especialização funcional tem que ser integrada a processos de negócios baseados no cliente. A produção em massa e os serviços e os produtos padronizados devem ser substituídos pela oferta de produtos e serviços inovadores, em flexibilidade, eficácia e alta qualidade, que possam ser individualizados de acordo com segmentos de clientes-alvo. A inovação e a melhoria de produtos nascerão da reciclagem dos funcionários, pelo uso de tecnologias de informação e de procedimentos organizacionais estrategicamente alinhados. À medida que as organizações investem na aquisição dessas novas capacidades, seu sucesso (ou fracasso) não pode ser motivado ou medido a curto prazo pelo modelo tradicional da contabilidade financeira. Esse modelo financeiro, desenvolvido para empresas comerciais e corporações da era industrial, mede acontecimentos passados, mas não os investimentos nas capacidades que produzirão valor no futuro.”

Por isso, os aspectos relativos às estratégias organizacionais devem ser identificados pela necessidade de ter-se um “rumo” estabelecido, ainda que não formalizado e documentado. O controle corresponde a um alerta a respeito da preocupação de obtenção de feedback sobre a implementação das estratégias e da associação das mesmas com os resultados planejados.

No trato com a medição do desempenho, Sink e Tuttle (1993, p.1) observam que “os melhores sistemas de medição são um misto de objetivo e subjetivo, quantitativo e qualitativo, intuitivo e explícito, difícil e fácil, bom-senso e regras de decisão ou mesmo inteligência artificial. O principal objetivo da medição, muitas vezes desprezado, é melhorar. Por que medir? Medir para melhorar. Medir para fornecer à equipe gerencial novas percepções, como: por que o sistema está tendo essa performance, onde se pode melhorar o sistema, quando o sistema está ou não sob controle”.

2. O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reproduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, apresentadas nos métodos de Absorção, RKW e Pleno. Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos. Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos em alguns setores industriais. Como exemplo, podemos citar o setor automotivo onde em uma única planta podem ser produzidos automóveis, utilitários, caminhões e ônibus, cada uma com características, técnicas e recursos próprios de produção.

Neste ponto está a importância de um tratamento adequado na alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão dos dois fatores já citados: proporção dos custos indiretos no total e diversificação das linhas de produto.

No sistema tradicional de custeio (ou Custeio por Absorção), o foco está nos custos gerados pela produção de bens e serviços. Por esta razão, custos como materiais diretos, mão de obra direta e outros custos são alocados diretamente aos produtos. Todos os outros são agrupados como custos indiretos e então são alocados para os bens produzidos, com base em algum critério simples de rateio como, por exemplo, volume produzido ou faturamento gerado.

A aplicação destes métodos de custeio é possível em situações em que se tem um único produto, produtos homogêneos ou ainda quando os custos indiretos são relativamente pequenos quando comparados com o custo total. Nestas situações, a alocação baseada em um único critério de rateio, tais como horas de mão-de-obra direta, volume produzido, quantidade de matéria-prima consumida, entre outros, não apresenta distorções relevantes na apuração dos custos.

Entretanto, é cada vez mais difícil encontrar empresas que trabalhem sob estas condições. Por exemplo, à medida que o *mix* de produtos se torna cada vez maior, os processos e serviços são cada vez mais complexos e as mudanças tecnológicas são mais frequentes, fazer alocação de custos indiretos com base em medidas de volume pode gerar distorções fazendo com que produtos de alto volume

subsidiem produtos de baixo volume. Isso acontece porque os produtos de alto volume absorvem uma parcela maior dos custos indiretos, o que nem sempre representa a realidade.

O sistema de Custeio Baseado em Atividades é fundamentado no conceito de que são as atividades que geram ou causam os custos, e que os produtos, serviços e consumidores são as razões pelas quais estas são realizadas.

Conforme LEONE (2000:254), *“o critério ABC é a solução adequada para resolver os problemas de custeio resultantes do emprego dos sistemas correntes em novos ambientes de trabalho; é uma técnica de custeamento em que os custos e despesas indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção. Comparado com os critérios correntes, o ABC representa uma apropriação mais direta”*.

Conforme Turney apud Silva (1999, p. 18), o ABC assume que além de ser a causa dos custos, a demanda por atividades originam-se nos objetos de custos (sistemas organizacionais, clientes, produtos, por exemplo), os quais consomem recursos e esses são definidos pelos direcionadores de custos.

Portanto a finalidade do ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma adequada aos produtos as atividades, segundo o uso que cada produto faz dessas atividades.

Ainda na visão de Turney, com o uso do ABC, passa-se a obter informações preciosas para a empresa, tais como:

- Quais são as atividades de alto custo
- Quais as oportunidades para se desenvolver produtos e serviços projetados para reduzir custos;

Sob o ponto de vista dos processos (parte horizontal) tem-se informações de como os trabalhos são desenvolvidos numa atividade e o relacionamento deles em outras atividades. As informações possíveis de serem obtidas são:

- Quais eventos afetam o desempenho de uma atividade;
- Quão eficientemente; com rapidez e com que qualidade um trabalho é demandado.

Deve-se ressaltar que, em relação a outros métodos de custeio, o ABC adota um tratamento específico aos Custos Indiretos (overhead). A alocação dessa parcela dos custos totais, passa a ser atribuída diretamente às atividades, por meio de critérios que decorrem das próprias atividades (recursos consumidos).

3. O PRODUTO DO ABC – CUSTO DAS ATIVIDADES

Conforme Selig, apud Silva (1999), *“o fornecimento de serviço, é feito a partir de atividades e essas”, consomem recursos – humanos, insumos e tecnológicos”*. O controle das atividades passa a ser, então, uma etapa significativa na gestão dos negócios e da percepção do comportamento dos custos. Entretanto, o

valor da atividade não se mede unicamente pelo seu custo, mas também em como a mesma interferirá no desempenho e eficiência de outra atividade.

A cadeia de valor de uma organização implica no entendimento de sua relação com o ambiente interno e externo; num primeiro instante, suas atividades e processos e, noutra etapa, seus relacionamentos com fornecedores e clientes. “O valor é criado quando uma empresa cria vantagem competitiva para seu comprador – reduz o custo de seu comprador ou eleva-lhe o desempenho” (Porter, 1990, p.48).

Procura-se portanto, salientar a importância do conhecimento das atividades no processo de gestão das organizações. Tal preocupação é evidente quando se procura focar os resultados globais, através de resultados das atividades e como os mesmos são afetados pelas interações entre cada organização e os ambientes internos e externos.

Atribui-se, por conseqüência, à gestão dos custos, um especial destaque pelo que representa para os sistemas organizacionais, sobretudo, aqueles alcançados pela competitividade. O método de custeio empregado pelas organizações adquire importância em função dos resultados que podem proporcionar em termos gerenciais.

O ABC se constitui de uma metodologia que ‘mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custo’. (Player, Keys e Lacerda, 1997, p.3). Por outro lado, Ostrenga (1994, p.154) observa que:

“a análise dos processos de negócio incorpora o conceito em que um negócio é uma série de processos inter-relacionados e que esses processos são constituídos por atividades que convertem insumos em resultados. O custeio baseado em atividades expressa este conceito e, a esse respeito, desenvolve-o organizando todas as informações de custos por atividades”.

4. MEDIDAS DE DESEMPENHO VERSUS CUSTOS

Tão importante quanto mesurar o custo das atividades ou do objeto de custeio são as medidas de desempenho, na qual verifica-se ou faz-se uma aferição de como o que foi planejado esta sendo executado.

O estabelecimento de uma boa medida de desempenho envolve a determinação de fatores que reflitam os resultados dos negócios ou que estejam associados aos resultados esperados pelo sistema organizacional.

Conforme Silva (1999, p.28) “para a determinação de uma medida requer-se um “sensor” que seja capaz de registrá-la. Entende-se que um sistema de custeio, qualquer que seja, pode ser visto como tal, de modo a fornecer a medida esperada. A adoção de um instrumento de medição dá-se, normalmente, porque apenas a observação direta não proporciona significativas informações que permitam avaliações consistentes”.

Hronec (1994) observa que as medidas de desempenho, enquanto “sinais vitais” de um sistema organizacional, apontam os resultados obtidos pelos mesmos a partir de suas operações. Alerta, ainda que julgamentos como “bom” e “rápido”, não são medidas adequadas para avaliar o desempenho. Medidas adequadas devem permitir que as pessoas possam intervir e procurar mudanças nos resultados.

Uma vez que os sistemas organizacionais, de um modo geral, sofrem as conseqüências das limitações de recursos para elaborarem seus produtos ou prestarem seus serviços, uma implicação aceitável é o controle do consumo dos recursos usados nos processos e atividades, através da avaliação de desempenho dos mesmos.

Um indicador de desempenho consiste de uma “medida de impacto” de um processo. Serve, num primeiro instante, para possíveis avaliações do “sucesso” e, de modo mais abrangente para identificar e clarificar as relações entre os recursos utilizados num processo.

Assim, os custos incorridos pelos sistemas constituem-se em medida do desempenho dos processos e das atividades, cabendo, portanto, a determinação dos limites de consumo dos recursos utilizados.

Para entender a necessidade do uso de medidores de desempenho, este artigo aborda a técnica de Kaplan e Norton (1997) que se destacou ao tratar do uso de um *Balanced Scorecard* que retrata e monitora uma estratégia definida pela organização de forma inovadora:

- O *balanced scorecard*, é um conjunto de medidas que dão aos gerentes uma rápida, porem abrangente, visão dos negócios.
- É uma técnica de análise desenvolvida para traduzir a missão e as estratégias gerais de uma empresa em objetivos específicos e quantificáveis para monitorar a performance desta organização, visando atingir os objetivos estabelecidos.
- Inclui:
 - ❖ Medidas financeiras: fornecem o resultado de ações já tomadas;
 - ❖ Medidas operacionais: fornecem medidas de:
 - . Satisfação do cliente;
 - . Processos internos;
 - . Inovação organizacional.Que direcionam a performance futura, provendo assim uma visão rápida, mas abrangente do negocio.
- Minimiza a quantidade de informações limitando o número de medidas usadas.
- Faz com que gerentes focalizem as medidas mais criticas para o sucesso do negócio.

A metodologia criada por Kaplan e Norton, segundo suas próprias palavras, não é mais do que o conjunto de indicadores (medidas) e mostradores (gráficos) de um “painel de controle” da empresa. Por sua apresentação gráfica e fácil analise, o

conjunto de medidas do cenário permite aos gerentes uma rápida e abrangente visão da situação dos negócios. A apresentação gráfica dos resultados financeiros resultantes de ações já tomadas é complementada pelas medidas operacionais de satisfação dos clientes, dos processos internos, e de crescimento e aprendizado, ou seja, dos elementos básicos que conduzem a empresa para o futuro desempenho financeiro do negócio.

Kaplan e Norton (1997) ressaltam que as empresas da Era da Informação estão baseadas em um novo conjunto de premissas operacionais: processos interfuncionais; ligação com clientes e fornecedores; segmentação de clientes; escala global; inovação e trabalhadores do conhecimento.

Hoje, o processo de gestão em relatórios financeiros se mostra inadequado, pois está atrelado a um modelo contábil desenvolvido há séculos para um ambiente de transações isoladas entre entidades.

Para Kaplan e Norton (1997), o BSC capta as atividades críticas de geração do valor criados por funcionários e executivos capazes e motivados da empresa. Preservando, o interesse no desempenho em curto prazo, através da perspectiva financeira, o Balanced Scorecard revela claramente os vetores de valor para um desempenho financeiro competitivo superior em longo prazo.

Os mesmos autores dizem que para a aplicação do BSC nas organizações, tres aspectos são de fundamental importancia: a integração entre as quatro perspectivas, para que estas não se tornem isoladas dentro do contexto; o balanceamento entre os graus de importancia das perspectivas do BSC; e que o BSC seja visto pela organização como sistema de gestão estratégica e não somente gestão financeira.

O BSC divide a organização em quatro perspectivas: Perspectiva Financeira, Perspectiva do Cliente, Perspectiva dos Processos de Aprendizagem de Negócios (ou Processos Internos); Perspectiva de Evolução Organizacional (ou Aprendizado e Crescimento). Cada perspectiva é constituída por um conjunto equilibrado de indicadores financeiros e não financeiros que procuram traduzir o desempenho e as ações necessárias para realização dos objetivos.

As medidas de desempenho devem englobar os valores que a empresa considera como vitais para sua sobrevivência e crescimento. As medidas de desempenho em cada uma das perspectivas do BSC são:

- Financeira – Valor agregado e retorno do investimento;
- Clientes – Satisfação, retenção, mercado e participação;
- Processos Internos – Qualidade, tempo de resposta, custo e introdução de novos produtos;
- Aprendizado e Crescimento – Satisfação dos colaboradores e disponibilidade dos sistemas de informação.

As medidas referentes à **perspectiva financeira** do desempenho do BSC indicam se as estratégias implementadas e executadas pela empresa estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. Normalmente estão

relacionados à lucratividade, como, por exemplo, receita operacional, retornos sobre capital investido ou valor econômico agregado.

Já a **perspectiva do cliente** permite que se defina os segmentos de clientes e mercados em que competirá e os melhores indicadores para acompanhar os resultados. Essas medidas referem-se à satisfação do cliente, retenção de clientes, lucratividade dos clientes e participação em contas dos clientes em mercados alvos.

Na **perspectiva dos processos internos**, busca-se identificar aqueles em que a empresa deve alcançar excelência, considerando os que refletirão com maior impacto na satisfação do cliente e alcance dos objetivos financeiros da empresa. Esses processos permitem que a empresa ofereça as propostas de valor capaz de atrair e reter clientes em segmentos alvos de mercado e satisfazer as expectativas dos acionistas no que tange ao retorno financeiro.

A última **perspectiva é a do aprendizado e crescimento**, que identifica a infra-estrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria a longo prazo. Essa perspectiva é derivada de tres fontes principais, que são as pessoas, os sistemas e os procedimentos da organização. Essa perspectiva geralmente preenche uma lacuna deixada pelas perspectivas anteriores de mensurar as capacidades atuais dessas pessoas, sistemas e procedimentos, sendo que o resultado dessa avaliação poderá identificar onde melhor investir em reciclagem de pessoal, em aperfeiçoamento da tecnologia da informação e sistemas, e em alinhamento dos procedimentos e rotinas operacionais.

Um BSC adequado com propósitos comuns incorpora medidas de resultados (*inputs*) e medidas de saída de processo (*outputs*) que indicam se os objetivos estão sendo atingidos e se as estratégias estão sendo implementadas com sucesso. Toda medida escolhida pelo BSC deve ser um elemento dentro de uma cadeia de relações causa-efeito que comunique o significado da estratégia para toda organização.

5. O FATO DE SABER O CUSTO DA ATIVIDADE NÃO EVIDENCIA A PRODUTIVIDADE RELACIONADA COM ESSE GASTO

A gestão de custos, para muitos sistemas organizacionais tornou-se essencial para a manutenção de suas atividades e sucesso dos negócios/operações, enquanto noutras, um aspecto que merece relativa atenção. Bornia (1995, p.8) refere que “o efetivo controle das atividades produtivas é condição indispensável para que qualquer empresa possa competir com seus concorrentes, hoje em dia. Sem esse controle, ou seja, sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente a competição mais eficiente”.

De acordo com Silva (1999, p. 29) “tornou-se essencial para as organizações, de um modo amplo, o conhecimento dos seus processos e comportamento dos custos a eles associados. Johnson e Kaplan apontam que nem toda firma pretende competir como produtor de baixo custo, mas mesmo as firmas

optando por uma estratégia diferenciada, através de serviços ou itens especiais valorizados por seus clientes, precisam ter certeza de que o adicional de preço dos serviços e itens especiais mais do que cobriu o custo adicional para proporcionar tais itens”.

Ainda segundo Silva, deve haver uma compreensão das informações dos custos nos processos, muito embora, nem todos os sistemas de transformação ofereçam facilidade de obtenção dos mesmos. Johnson e Kaplan (1993) referem-se, principalmente aos custos incorridos fora dos centros de custos, chegando a questionar a validade de apurá-los para atribuí-los, seja lá qual o critério adotado, às referidas unidades, quando são efetuadas avaliações de desempenho.

Hornegren, Foster e Datar (2000, p. 618) definem que “a produtividade exprime a relação entre os insumos reais utilizados (insumos físicos e custos) e a produção (*output*) real alcançada; quanto menos insumos em determinado nível de produção ou maiores os níveis de produção para determinado volume de insumos, maior a produtividade”.

Ainda segundo os autores, as medidas de produtividade examinam dois aspectos da relação entre insumos e produção. Elas avaliam (1) se foram utilizados mais insumos do que o necessário para atingir determinado nível de produção, e (2) se foi utilizado o melhor *mix* de insumos para atingir esse nível de produção.

Portanto na mensuração da produtividade, diferentemente da mensuração de custos, as medidas não utilizam dados de orçamentos ou padrões. Elas comparam a relação entre insumos e produção reais das organizações semelhantes ou em diversos períodos, o que não significa que o conhecimento do custo da atividade proporcione a medida exata dos índices de produtividade. As comparações da produtividade ao longo dos períodos fornecem um resultado efetivo dos esforços de uma organização em contínuo aperfeiçoamento. Essa comparação são mais eficazes se utilizadas métricas não monetárias.

Conforme Rey (2000) as etapas de medição de desempenho consiste em quatro etapas. A única forma de justificar uma nova estratégia em custo e produtividade (relacionado à logística), é ter um sistema de medição e avaliação de desempenho que demonstrem o impacto das iniciativas aplicadas na melhoria (ou não) dos resultados globais da empresa, fazendo desta forma com que se otimize a logística como um todo na organização.

De acordo com a autora, os indicadores devem ser construídos com base nos elementos que contribuirão para melhorar a posição competitiva da empresa, sendo proposto quatro elementos básicos:

- 1) **Custo:** é a habilidade de produzir bens ou serviços ao menor custo possível;
- 2) **Produtividade:** é a habilidade de produzir os maiores resultados possíveis com a menor quantidade de recursos disponíveis;
- 3) **Qualidade:** é a habilidade de gerar bens e serviços que satisfaçam ou excedam as expectativas dos consumidores;

4) Tempo: é a capacidade da empresa de responder às mudanças no menor tempo possível.

Portanto, esses quatro elementos básicos (grupos de indicadores), são complementares e devem ser avaliados de forma simultânea, já que a dedicação ou esforço para melhorar os resultados de um grupo de indicadores pode afetar o desempenho de outro se não estiverem sendo avaliados de forma integrada. Uma empresa que avalia de forma integrada os quatro grupos tem a segurança de estar otimizando as operações em todas as frentes que podem proporcionar vantagem competitiva.

6. NECESSIDADE DE MÉTRICAS NÃO MONETÁRIAS PARA ANÁLISE DE CUSTO NO ABC

Conforme Guerreiro (1993, p.12-29) e Oliveira (1993, p.35) apud Santos (1999, p.11) ao considerar a informação como sendo a matéria-prima do processo de decisão, os informes devem ser estruturados de maneira lógica para que possam atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as decisões para a empresa. Contudo, Guerreiro aponta, ainda, fraquezas e insuficiências da informação contábil gerencial, motivadas por moedas de diferentes poder aquisitivo (épocas distintas), valores históricos defasados, falta de avaliação dos reflexos dos custos e receitas financeiras nas atividades operacionais, dificuldade de mensuração da contribuição dos produtos no resultado empresarial, reconhecimento da receita apenas na ocasião da venda e dificuldade de avaliação do desempenho das diversas áreas, em virtude de controvertidos critérios de rateio de custos indiretos.

Shank e Govindarajan (1997, p.178-180) dizem que os relatórios financeiros são muito parecidos com um placar de uma partida de beisebol, o qual aponta se o time está ganhando ou perdendo o jogo, mas não informa se está jogando bem ou mal, dentro daquele esporte.

Nem sempre os relatórios financeiros dão aos gerentes uma facilidade de interpretar as variações apontadas por sistemas de custos e associá-las a um problema específico. Como as variâncias têm em geral múltiplas causas, as ações para controlar os desvios não são identificadas com facilidade. Outro aspecto é que os gerentes raramente vêem os reflexos de suas ações de chão-de-fabrica nos relatórios contábeis, em virtude de serem emitidos de forma agregada, não permitindo enxergar determinado nível gerencial específico, o que termina por levar à frustração em relação ao esforço despendido.

Para a gestão de custos, o uso de métricas não-monetárias são sinais vitais para uma organização. Seu uso permite mostrar às organizações o que elas estão fazendo e quais os resultados de suas ações. Funcionam como um painel de controle para a organização ou cada unidade acompanhar, controlar e decidir sobre seus custos.

Cada organização seleciona e define as métricas não monetárias mais adequados e eficazes em função de seu negócio, de seus clientes, fornecedores, processos, bens e serviços e, sobretudo, de seu capital humano.

As métricas não monetárias, no custeio ABC, se constituem daqueles fatores que auxiliam na avaliação dos custos totais de cada atividade, contribuindo para o acréscimo ou decréscimo dos mesmos. Dependendo da necessidade, o que interessará é a freqüência e a intensidade com que os recursos serão demandados pelas atividades ou objetos de custos.

As ligações das atividades e os objetos de custos podem ser efetivados por meio de métricas não monetárias. A sua seleção é um misto de “acurácia” e “custo da medição”. A escolha dar-se-á em função dos propósitos almejados.

No gerenciamento das atividades, o uso de métricas não monetárias são informações vitais, pois apresentam as formas de consumo dos recursos. Estes, portanto, devem ser usados para avaliação e redução de custos. A redução deve ocorrer diretamente nos “produtos” e nos “processos”. Ao determinarem-se as atividades a serem custeadas, o uso de métricas não monetárias possibilitam ao gestor de custos conhecer cada uma delas, em função dos recursos consumidos.

Na avaliação de desempenho, os usos de métricas não monetárias tornam-se elementos vitais, posto que, através das mesmas, poder-se-á analisar os fatores que afetam o custo das atividades e dos objetos de custos.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p.129) “em meio a toda atenção dispensada às medidas de tempo e qualidade dos processos, podemos perder de vista a dimensão do custo dos processos. Os sistemas de contabilidade de custos tradicionais medem as despesas e a eficiência de tarefas, operações e departamentos isolados. Mas os sistemas não medem os custos em nível de processo. Normalmente, processo como o processamento de pedidos, compras ou planejamento e controle de produção utilizam recursos e atividades de vários centros de responsabilidade. Antes do advento dos sistemas de custeio baseado em atividades os gerentes não tinham como medir o custo de seus processos de negócios”.

Ainda segundo os autores, em geral, a análise de custos baseados em atividades permite que as empresas meçam o custo de processos que, juntamente com a medição da qualidade e do tempo de ciclo, oferecem parametros importantes para caracterizar processos internos importantes.

Esses parametros, baseados em custos, qualidade e tempo, quando medidos por métricas não monetárias, oferecerão dados que indicarão se as metas dos programas de melhoria estão sendo alcançadas.

7. AREAS TÍPICAS PARA APLICAÇÃO DESTES ARTIGOS

O conjunto ótimo de métricas não monetárias tem uma vasta área de aplicação nas organizações, onde não exaustivamente indicamos:

- a. Logística:
 - I. Suprimentos e manufatura;
 - II. Serviço ao cliente e processamento de pedidos;
 - III. Planejamento e administração de materiais
 - IV. Transporte e distribuição e;
 - V. Armazenagem.
- b. Recursos Humanos:
 - I. Seleção de pessoal;
 - II. Treinamento e desenvolvimento de pessoal;
 - III. Administração de salários e;
 - IV. Movimentação de pessoal.
- c. Marketing
- d. Tecnologia da Informação
- e. Desenvolvimento
- f. Finanças
- g. Suprimentos

O uso de métricas não monetárias no custeio ABC trata, de processos produtivos e produtividade, serviços, qualidade, estratégia e tecnologia, tendo como fundamento o processo decisório.

Conforme Chiavenato e Cerqueira Neto (2003, p.69), para a administração de operações, os indicadores constituem a métrica utilizada em todo sistema de medição. Cada organização seleciona e define os indicadores mais adequados e eficazes em função de seu negócio, de seus clientes, fornecedores, processos, bens e serviços e, sobretudo, de seu capital humano.

Ainda segundo os autores, em sua grande maioria, no entanto, as organizações preferem indicadores de cunho objetivo para prioridades imediatas em termos físicos e tangíveis. A preocupação sempre presente fica restrita à realidade física e concreta das organizações, ou seja, ao dinheiro, às máquinas, aos equipamentos, às tecnologias, aos produtos, às matérias-primas e aos edifícios, como se esses fossem os únicos recursos estratégicos da organização.

8. CONCLUSÃO

O trabalho apresentado pretendeu discutir o uso de métricas não monetárias, reconhecendo nas mesmas um caráter gerencial, porém sugerindo uma nova perspectiva, não como um simples processo de mensuração e avaliação do Custeio ABC, mas num contexto mais amplo, sob o prisma de intervenção estratégica.

O grande dilema encontrado dá-se no estabelecimento de uma integração entre os recursos consumidos, no custeio das atividades, e sobretudo num instante em que a competitividade marca as estratégias e as ações das entidades empresariais num, fator de medição de desempenho, onde a luta por recursos é especialmente acirrada tanto no setor público quanto privado.

O uso do custeio baseado em atividades (ABC) é apresentado como ferramenta vital para o processo decisório, onde com o uso de métricas não

monetárias, em função das inovações que proporciona, adequa-se ao contexto de controle e de necessidade de constantes melhorias. Nesse sentido, evitou-se entrar no mérito das discussões sobre sua superioridade ou não do método em relação a outros, por considerar-se desnecessário e suficientemente tratado noutras instancias.

A ênfase dada no uso do ABC utilizando-se métricas não monetárias decorre, todavia, pela difusão crescente do método e por compartilhar-se dos ensinamentos de Kaplan e Cooper, quando se referem ao ABC não mais como um sistema de custeio, mas sim, como um “mapa econômico” das atividades organizacionais. Com essa visão o ABC passa a ser encarado como um instrumento gerencial, proporcionando informações imprescindíveis para o sucesso dos empreendimentos.

A questão que surge dessa abordagem, decorre dos próprios sistemas organizacionais existentes que além de não oferecerem maiores perspectivas à gestão dos recursos, integram um processo de medição com indicadores de desempenho inconsistentes por agregarem apenas métricas monetárias, que nem sempre reproduzem os avanços obtidos tanto na redução de custos com nos índices de produtividade.

Um grande obstáculo no tratamento da questão, diz respeito a pouca discussão do tema no país, onde poucos autores o tratam com a relevância devida. O surgimento do *Balanced Scorecard* nos Estados Unidos, calcado nas pesquisas de Kaplan e Norton, poderia ser tratado com mais relevância no Brasil, onde além de disponibilizar modelos com maior riqueza de dados, poderia com o uso de métricas não monetárias ser utilizado como uma metodologia que desempenharia melhores resultados aos tomadores de decisão.

BIBLIOGRAFIA:

- BOOTH**, Rupert. Performance Management: Making it Happen. Management Accounting, London, November 1997, p. 28-30.
- BORNIA**, Antonio C. Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma Abordagem Metodológica de Controle Interno. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Florianópolis, PPGEP/UFSC, 1995.
- CATELLI**, Armando. (Coord.). Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHING**, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividade – Activity Based Management. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIAVENATO**, Idalberto; **CERQUEIRA NETO**, Edgard Pedreira de. Administração Estratégica. São Paulo, Ed. Saraiva, 2003.
- COGAN**, Samuel. Modelos de ABC/ABM. Rio de Janeiro, Qualitymark. 1997.
- COOK**, Mark. Performance Appraisal and True Performance. Journal of Managerial Psychology. Volume 10, no. 7, 1995, p. 3-7.
- HALACHMI**, Arie; **BOUCKAERT**, Gert. Performance Measurement, Organizational Technology and Organization Design. Work Study, Volume 43, no. 3, 1994, p. 19-25.
- HORNGREEN**, Charles T; **FOSTER**, George; **DATAR**, Srikant M., Contabilidade de Custos. 9ª ed. Rio de Janeiro, LTC - Livros Técnicos, 2000.

- HRONEC**, Steven M. Sinais Vitais: Usando Medidas do Desempenho da Qualidade, Tempo e Custo para Traçar a Rota para o Futuro de sua Empresa. São Paulo: Makron Books, 1994.
- KAPLAN**, Robert S.; **NORTON**, David P. A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN**, Robert, **COOPER**, Robin. Custo & Desempenho. 2ª Ed. São Paulo: Futura, 2000.
- LEONE**, George S. G. Curso de Contabilidade de Custos. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 2000.
- MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2000.
- MARINHEIRO**, José Aureo. Custeio Baseado em Atividades – Uma Avaliação da Utilização do *ABC Costing* para as Empresas Localizadas na Região do Grande ABC. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). São Paulo, FECAP, 2003.
- OSTRENGA**, Michael. Guia da Ernst & Young para a Gestão Total dos Custos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- PLAYER**, Steve; **KEYS**, David E.; **LACERDA**, Roberto S. de. ABM: Lições do campo de batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.
- PORTER**, Michael E. Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior. Rio de Janeiro: Campus, 1990.
- REIS**, R. V. Utilização do *Balanced Scorecard* para Auxiliar na Determinação da Participação dos Funcionários nos Lucros ou Resultados das Empresas. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Florianópolis, PPGE/UFSC, 2001.
- REY**, Maria Fernanda. Medición de Desempeno en Logística y Operaciones. Revista Énfasis Logística. Buenos Aires, ano I, n.7, p. 114-118, jul. 2000.
- SANTOS**, Nivaldo João dos. Análise da Informação Contábil para Fins Gerenciais: O Caso da Avaliação Econômico-Financeira da Gerasul. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Florianópolis, PPGE/UFSC, 1999.
- SCHEIN**, Edgard H. Psicologia Organizacional. Rio de Janeiro. Ed. Prentice-Hall do Brasil, 1982.
- SHANK**, John; **GOVINDARAJAN**, Vijay, Gestão Estratégica de Custos: a Nova Ferramenta para a Vantagem Competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SHANK**, John, **GOVINDARAJAN**. A Revolução dos Custos. 2ª. Ed. Rio de Janeiro.:Campus. 1997.
- SILVA**, Sergio Luiz da, Um Instrumento de Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos com o Uso do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Florianópolis: PPGE/UFSC, 1999.
- SINK**, D. Scott; **TUTTLE**, Thomas C. Planejamento e Medição para a Performance. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.