

A Análise do Valor e a Melhoria da Eficiência do Custeio Baseado Em Atividades No Processo de Gestão de Custos das Organizações

**Maria Naiula Monteiro Pessoa
Maria da Glória Arrais Peter**

**e-mail: Peter@arrais.com - Professora do Quadro Permanente - Adjunto IV - Prof R
Ms - Universidade Federal do Ceará**

Resumo:

Este artigo procura enfatizar a necessidade de se atribuir uma visão dinâmica às informações geradas pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC), através da inserção da Análise do Valor. Apesar do ABC apoiar-se no paradigma das atividades e processos como os verdadeiros geradores de custos, tem adotado como principal finalidade o custeio de produtos, em detrimento da gestão de custos baseada na melhoria dos processos empresariais, o que permitiria uma racionalização dos recursos das organizações.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

TRABALHO 058

**A ANÁLISE DO VALOR E A MELHORIA DA EFICIÊNCIA DO CUSTEIO
BASEADO EM ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO DE CUSTOS DAS
ORGANIZAÇÕES**

RESUMO

Este artigo procura enfatizar a necessidade de se atribuir uma visão dinâmica às informações geradas pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC), através da inserção da Análise do Valor. Apesar do ABC apoiar-se no paradigma das atividades e processos como os verdadeiros geradores de custos, tem adotado como principal finalidade o custeio de produtos, em detrimento da gestão de custos baseada na melhoria dos processos empresariais, o que permitiria uma racionalização dos recursos das organizações.

Palavras-chave: Racionalização dos Recursos; Custeio Baseado em Atividades; Mensuração de Custos

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

A ANÁLISE DO VALOR E A MELHORIA DA EFICIÊNCIA DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO DE CUSTOS DAS ORGANIZAÇÕES

1. INTRODUÇÃO

A globalização da economia, associada à evolução tecnológica dos processos produtivos, criou um cenário extremamente competitivo e exigente. Os países e as empresas, em resposta às novas exigências, estão passando por mudanças profundas, que vêm forçando os empresários a procurar informações cada vez mais precisas de suporte às suas decisões. Esse processo de mudança, que vem ocorrendo no cenário internacional e também no nacional, produz impactos que se espraiam além do mundo econômico-financeiro, afetando também as esferas políticas, sociais e culturais nas suas mais profundas inter-relações.

Nesse novo ambiente, que apresenta dentre os seus múltiplos aspectos a luta pela qualidade total, as tecnologias avançadas de produção vêm alterando a estrutura dos custos de conversão. O que tem provocado redução dos custos dos materiais e da mão-de-obra direta e um aumento significativo dos custos indiretos, obscurecendo a representatividade da mensuração feita pelos sistemas tradicionais de custeio. Assim, torna-se premente a necessidade de instrumentos mais eficientes de suporte à nova forma de gestão emergente.

Em resposta a essas necessidades, o sistema ABC passou a ser pesquisado e aplicado nas mais diversas áreas. Por ser um sistema voltado para a análise estratégica de custos, o ABC permite uma visão dos negócios, processos e atividades, que reforça a competitividade das empresas, revelando oportunidades de otimizar retornos e estratégias que o consumo adequado de recursos proporciona. No entanto, apesar de se reconhecer as virtudes e potencialidades deste método, principalmente no que se refere à sua configuração conceitual, algumas críticas têm emergido no meio acadêmico e empresarial, onde são apontados os riscos e armadilhas responsáveis pelo seu insucesso, em algumas organizações, como instrumento de gestão.

Ciente de que o ABC apresenta problemas como um sistema formal de contabilidade de custos, procurou-se identificar o que parece ser de maior gravidade no que se refere à utilização do mesmo como instrumento estratégico de custeio de produto. Com esse objetivo em mente, o trabalho se inicia com uma abordagem, embora que simplista, dos fundamentos do ABC e da Análise do Valor. O item seguinte trata de um dos principais problemas do ABC, que é a falta de uma Análise de Valor de Processo. Por último, são apresentadas as conclusões alcançadas neste estudo, que tem como objetivo fomentar a discussão acerca da gestão de custos, no que concerne a inserção da Análise do Valor no Método de Custeio Baseado em Atividades.

2. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Registros históricos evidenciam que o método ABC já era bastante conhecido e usado durante a década de 60. Segundo Johnson (1992), esse método originou-se nos Estados Unidos, em trabalhos desenvolvidos na General Electric, nos primeiros anos da década de 60, sendo posteriormente codificado pelo Professor Robin Cooper, da Harvard Business School, na década de 70. Nos anos 80, o sistema ABC passou a ser amplamente desenvolvido por intermédio de empresas de consultoria como a Bain & Co. e a Boston Consulting Group, e por meio de implementação em empresas, tais como Schrader Bellow, John Deere, Union Pacific, Caterpillar e Hewlett - Packard.

Da análise histórica do ABC, depreende-se, ainda, que o seu surgimento e posterior aperfeiçoamento vieram em resposta às modificações no ambiente internacional. O mundo econômico se tornou mais competitivo e exigente, induzindo as empresas a passarem por processos de mudanças profundas nas técnicas operacionais e de gestão. Condições que começam, também, a vigorar no Brasil como consequência da atual abertura de sua economia ao mercado internacional.

Nesse novo ambiente, a busca da sobrevivência das empresas, através da melhoria de qualidade e produtividade, simultaneamente com a redução de custos, tornou premente a necessidade de novas formas de custeio e mensuração de custos. Em consequência foi desenvolvido o modelo conceitual do sistema ABC para custeio de produtos e serviços, de forma a viabilizar um adequado Sistema de Informação para a Gestão Econômica de Empresas em ambientes de tecnologias avançadas de produção.

Conceitualmente, o sistema ABC corresponde ao Custeio Baseado em Atividades. Esse sistema parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem essas atividades. Deste modo, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica, os quais surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias à sua fabricação e, ou, comercialização. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers* (direcionadores de custos). Ou seja, o custo das diversas atividades são apurados e alocados aos produtos ou serviços através de direcionadores específicos.

Segundo Nakagawa (1994), embora relativamente simples, “esse pressuposto tem contribuído para sensível melhoria da tradicional análise de custos. Seu objetivo é o de “rastrear” as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Através dessa análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado”.

Os sistemas tradicionais de custeio, partem do pressuposto de que são os bens e serviços produzidos pelas empresas que consomem recursos, gerando pois os custos. Esse entendimento acerca da responsabilidade no processo de formação de custos leva a

uma diferenciação no processo de alocação dos custos indiretos de fabricação quando se analisa os sistemas convencionais e o sistema ABC. Considerando a metodologia departamentalista, os sistemas tradicionais alocam os custos indiretos em centros produtivos (incluindo os gastos recebidos dos centros de apoio) e, num segundo estágio, rateiam esses custos entre os bens e serviços produzidos, considerando critérios baseados em volume.

As críticas mais severas a essa metodologia tradicional de custeio baseado em volume (VBC - Volume Based Costing) estão centradas no “rateio” de custos, que é a forma utilizada para a alocação dos custos indiretos aos produtos. Alega-se que esses “rateios” fornecem custos distorcidos levando a decisões gerenciais errôneas. Aponta-se, como razões básicas para as distorções que ocorrem na apuração de custos de produtos e serviços, a hipótese pré-estabelecida de que os custos variam basicamente em função do volume de produção e o fato dos “rateios” serem geralmente praticados com grande dose de arbitrariedade pessoal de quem os utiliza.

Fundamentado no pressuposto de que o conjunto das atividades da empresa é o consumidor dos seus recursos e, portanto, o verdadeiro gerador de seus gastos, e no objetivo de uma apropriação mais criteriosa dos custos indiretos, o sistema ABC desenvolveu uma metodologia “bi-fásica”, onde a alocação dos custos, como no VBC, se dá em dois estágios. Na primeira fase, denominada “custeio de atividades”, os gastos correspondentes aos recursos consumidos são atribuídos às diversas atividades identificadas como significativas. Nessa primeira etapa, o ABC faz o “rastreamento” das atividades mais relevantes, supostamente as que consomem a maior parte dos recursos da empresa. Esse “rastreamento” tem o significado de identificar, classificar e mensurar a maneira como as atividades consomem os recursos. Na segunda fase, os custos concentrados nas atividades são atribuídos aos produtos ou serviços. Fase esta chamada de “custeio de objetos”. No geral, essa metodologia é um desdobramento da técnica de controle de custos por meio da análise de processos, requerendo, por conseguinte, a preexistência de uma adequada análise das atividades que constituem esses processos.

3. ANÁLISE DO VALOR

As técnicas de Análise do Valor e Engenharia do Valor, hoje tão difundidas, resultaram da escassez de recursos ao longo da 2ª Guerra Mundial. Durante os anos de conflito, as técnicas de Análise do Valor direcionaram-se, basicamente, à pesquisa de novos materiais de custo mais baixo e de elevada disponibilidade, que pudessem ser usados em substituição a outros mais raros e de custos mais elevados. “Terminada a guerra, os citados materiais voltaram a ser acessíveis e os projetos implementados anteriormente foram reexaminados com vistas a reversão às especificações originais. Percebeu-se que as alterações produziram economia sem prejudicar o nível de satisfação do consumidor, tendo-o, em alguns casos, até melhorado”. Esses resultados inesperados levaram Lawrence D. Miles, engenheiro da General Electric Company, a sistematizar as técnicas utilizadas durante a guerra e a desenvolver uma metodologia (Csillag, 1995).

Em seus estudos, Miles passou a analisar os produtos em termos de funções, ao invés de enfocá-los em termos de peças ou componentes. A partir dessa idéia, uma série de técnicas foram formuladas, que, no conjunto, foram denominadas de Análise do Valor.

Na conceituação original, Miles define a Análise do Valor “como um sistema para solucionar problemas através do uso de um conjunto específico de técnicas, um corpo de conhecimentos e um grupo de pessoas especializadas. É um enfoque criativo e organizado que tem como propósito a identificação e remoção de custos desnecessários”(Miles, In Abreu,1995). Nessa concepção, a Análise do Valor é vista inicialmente como uma técnica de solução de problemas e de eliminação de custos desnecessários incorporados a produtos específicos.

À medida em que essa técnica foi sendo utilizada, observou-se uma ampliação no seu conceito, o qual se tornou bem mais abrangente. Assim, novas definições foram surgindo. Dentre essas, tem-se que a “Análise do Valor é um conjunto sistematizado de esforços e métodos destinados a reduzir o custo total de um produto, processo ou serviço, mantendo ou melhorando sua qualidade” (Possamai, 1997).

Ao se tornar uma metodologia mais generalizada, onde a análise deslocou-se de um produto em si para todo o conjunto de atividades conduzidas pela empresa, a Análise do Valor passou, mais recentemente, a ser chamada por alguns autores de Gerenciamento do Valor. Em um estudo realizado pela Sociedade Americana de Engenharia do Valor (SAVE), em 1975, foram formuladas algumas definições para Gerenciamento do Valor:

- “Um esforço sistemático e criativo para identificar e resolver problemas gerenciais por análise das funções gerenciais com vistas a conseguir as funções requeridas ao mínimo custo total, consistente com requisitos para desempenho e programação.
- Um esforço organizado dirigido à análise das funções e sistemas, produtos, especificações, padrões, práticas e procedimentos com a finalidade de satisfazer às funções requeridas ao menor custo total” (Csillag, 1995).

Diante do exposto, o que se depreende é que, ao longo dos anos, houve uma evolução das técnicas originalmente desenvolvidas durante a 2ª Guerra Mundial, que na sua essência têm como objetivo aumentar o *valor*.

4. O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES E A ANÁLISE DO VALOR

As modificações no ambiente mundial têm levado as empresas a se defrontarem com preocupações relevantes no que se refere à qualidade total, novas abordagens de produção, enfoque no cliente, competitividade, globalização e desregulamentação de mercados.

Em face aos desafios da nova ordem mundial, conceitos e técnicas têm emergido continuamente com vista ao atendimento das necessidades empresariais. No bojo dessas técnicas, aparece o sistema ABC, que para os defensores mais ferrenhos é “uma nova e revolucionária abordagem para a Contabilidade de Custos” (Trevisan Conjuntura, 1993).

A experiência com o uso do ABC, no meio empresarial e acadêmico, tem dado origem a um volume considerável de literatura a respeito do assunto. Em sua grande maioria, essa literatura ressalta as virtudes e potencialidades desse método de custeio. Selig et al (1995) afirma que, “diferentemente dos sistemas tradicionais, onde os custos são contabilizados por categoria (como mão-de-obra, depreciação, etc), o que dificulta a identificação de como e porque foram gastos tais recursos, o sistema de custo por atividades aloca diretamente os custos em função de sua utilização”. Na visão de Botelho (1995), “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”.

Apesar de não muito numerosos, alguns trabalhos têm abordado com muita competência os problemas relacionados às técnicas do Custeio Baseado em Atividades. Como exemplo, os professores Catelli e Guerreiro (1994) são da opinião que, o sistema ABC não é adequado e eficaz no que se refere ao atendimento das necessidades informativas dos gestores no contexto da dinâmica empresarial no mundo moderno. Afirmando ainda ser incompreensível, sob uma ótica científica ou mesmo utilitarista, a excepcional difusão do sistema SBC, não só no Brasil mas no mundo todo. Apesar dessa afirmação, reconhecem que os idealizadores do ABC melhoraram, no que diz respeito à forma, os procedimentos de custeio dos produtos, ressaltando, todavia, que não foram audaciosos o suficiente para mudar a base conceitual do modelo, ou seja, a do *full cost*.

A crítica central desses autores ao sistema ABC é que, embora o mesmo tenha apresentado algumas modificações em nível de procedimentos analíticos e sofisticadas denominações para os antigos “centros de custos” e “critérios de rateio” da contabilidade de custos tradicional, continua dentro da mesma linha conceitual do *full cost* e, conseqüentemente, continua a apresentar todas as deficiências gerenciais inerentes a essa filosofia de custeio. Argumentam que, o rateio dos custos e despesas fixos (não mais pelo custo de mão-de-obra direta e sim por meio da utilização dos *cost drivers*) não torna o custo do produto correto.

Não se pode deixar de compartilhar com os autores supracitados a argumentação de que o ABC nada mais é do que o aprimoramento dos procedimentos de custeio dos produtos. Entretanto, apesar desses autores ressaltarem o fato do ABC focar o conceito de atividade ao invés de trabalhar somente com volumes de produção, como é feito no sistema tradicional, eles deixaram ao largo a importância do tipo de informação que passou a ser gerada.

Na concepção do ABC, “as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados, relacionando as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção. Portanto, as bases de alocação usadas no Custeio Baseado em Atividades são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquina ou número de vezes em que isso foi feito” (Cooper, In Allora e Gantzel, 1996).

Apesar do ABC apoiar-se no paradigma das atividades e processos como verdadeiros geradores de custos nas empresas, em muitos dos sistemas que estão sendo implantados é observada a falta de uma Análise de Valor de Processo. Na realidade, o que se tem percebido, é que “o 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” (Ostrenga e Probst, In Botelho, 1995).

Esse problema básico que o ABC apresenta como um sistema formal recebeu uma cuidadosa consideração no trabalho de Shank e Govindarajan (1995). Segundo este, o “ABC atribui todos os atuais custos de fabricação aos produtos sem qualquer preocupação quanto à legitimidade dos custos em termos estratégicos”. Como exemplo, citam o custo de Recebimento que, segundo esse método, seria atribuído aos produtos em proporção à fatia de atividade de recebimento que cada um deles gerou. Em um sentido estático, essa avaliação está correta, mas, em um sentido dinâmico, pode ser extremamente perigosa. Isto porque, o Recebimento, como um passo da cadeia de valor, não agrega valor ao produto. Em uma visão dinâmica de custo estrategicamente relevante, deve-se focar a redução ou mesmo a eliminação, de todas as atividades não agregadoras de valor, como é o caso do Recebimento.

Portanto, focar custos ao produto que incorporam todos os níveis atuais de gastos (que é o que vem sendo praticado pelo ABC) pode ser tão arriscado quanto usar regras de atribuição de custos imprecisas (abordagens baseadas em volumes). Assim, um sistema estratégico de custeio, além de apto a atribuir as atividades atuais aos produtos que as consomem, deve formalmente reconhecer a necessidade de repensar continuamente que atividades realmente agregam valor para o cliente e como desempenhar essas atividades de maneira mais eficiente (Shank e Govindarajan, 1995).

5. CONCLUSÃO

A intenção desse artigo é destacar um dos problemas do Custeio Baseado em Atividades, que parece ser o principal responsável pela ineficiência da utilização desse sistema na gestão estratégica de custos nas organizações, que é a falta de uma Análise de Valor de Processo em muitos dos sistemas que estão sendo implantados.

Acredita-se haver um certo consenso em torno da idéia de que as abordagens baseadas em volumes para fins de cálculo de custos de produtos apresentam falhas na maioria dos sistemas de Contabilidade Gerencial. Segundo Shank e Govindarajan (1995), “as abordagens que atribuem grandes porções do custo total (despesas gerais) usando as regras de alocação com base na mão-de-obra direta ou na hora-máquina são

imprecisas e estrategicamente inúteis em ambientes com linhas de produtos complexas”. Existe também um reconhecimento de que o ABC conseguiu aprimorar os procedimentos de custeio dos produtos. Entretanto, a superioridade desse método em relação ao custeio baseado em volume, não implica que o mesmo seja uma panacéia no processo de gestão empresarial.

Parece ser indiscutível o fato de que o exame dos processos, subprocessos, atividades e tarefas, seja extremamente necessário para se chegar às verdadeiras fontes geradoras de custos nas empresas. Considerando-se que a Análise de Valor do Processo é um método cujo objetivo é a classificação das atividades segundo o valor percebido pelos clientes do processo, possibilitando uma racionalização dos recursos da empresa, ao diferenciar as atividades que não agregam valor das atividades agregadoras de valor, é possível concluir também que a Análise de Valor de Processo é indispensável à implementação de um sistema de gestão de custos estrategicamente relevantes. Sendo, portanto, plenamente justificada a necessidade da sua inserção na formalização do ABC.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, R. C. L. **Análise de Valor**. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1995.

ALLORA, V. & GANTZEL, G. **Revolução nos Custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

BOTELHO, M. A. R. **Gestão de Custos por Atividades: compreendendo os mecanismos transformacionais para implementação efetiva**. Anais do IV Congresso Internacional de Custos: Campinas, 1995.

CATELLI, A. & GUERREIRO, R. **Uma Análise Crítica do Sistema ABC - Activity Based Costing**. Anais do XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul, 1994.

CSILLAG, J. M. **Análise do Valor**. São Paulo: Atlas. 4ª ed. 1995.

COOPER, R. & KAPLAN, R. S. **The Design of Cost Management Systems: text, cases and readings**. Prentice-Hall, 1991.

JOHNSON, H. T. **It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts**. Management Accounting, setembro, 1992.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1991.

NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

POSSAMAI, O. **Análise de Valor**. Mimeo, 1997.

SELIG, P. M., POSSAMAI, O. & KLIEMANN NETO, F. J. **A Interrelação entre a Capacidade e a Melhoria do Valor de uma Empresa** Anais do IV Congresso Internacional de Custos: Campinas, 1995.

SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. **Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

TREVISAN CONJUNTURA. **Uma Nova Era para a Contabilidade de Custos**. Fortaleza: Diário do Nordeste. Ed. 13 de outubro, 1993.