

O Sistema de Custeio Baseado Em Atividades (abc) e a Gestão Por Atividades (abm) Como Instrumentos de Competitividade Na Cadeia Automotiva Brasileira - Setor de Autopeças

João Marcos Vieira
Antonio Robles Junior

Resumo:

O mercado automotivo brasileiro, que se abriu a partir do governo Collor, passou a enfrentar a nova realidade da economia mundial, a globalização. Para buscar a competitividade tão necessária a este novo ambiente, o controle dos custos indiretos (overheads) que tanto cresceram nas últimas décadas, se tornou relevante . O Custeio baseado em atividades tem sido abordado como importante instrumento de gestão destes custos. Existem vários trabalhos publicados, procurando analisar a recente situação da utilização do ABC no Brasil. A partir do trabalho de Carlos Yorghi Khoury (1997), surgiram vários trabalhos, entre outros, o de Ari Roedel e Ilse Maria Beuren apresentado no ENANPAD (2001), que procuraram estudar a utilização do ABC nas empresas de Santa Catarina. Neste trabalho, foi estudado o status da utilização do custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing) e da gestão por atividades (ABM - Activity Based Management) nas maiores empresas de autopeças instaladas em território nacional e também nas principais montadoras. A amostra das empresas de autopeças foi escolhida de forma a permitir correlação entre o ABC - ABM e a competitividade neste setor. Foi avaliada também, a utilização de outras filosofias e tecnologias de gestão pelas empresas de autopeças, sempre procurando-se replicar com outras pesquisas no Brasil e no mundo.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

TRABALHO 132

O SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E A GESTÃO POR ATIVIDADES (ABM) COMO INSTRUMENTOS DE COMPETITIVIDADE NA CADEIA AUTOMOTIVA BRASILEIRA – SETOR DE AUTOPEÇAS

Resumo:

O mercado automotivo brasileiro, que se abriu a partir do governo Collor, passou a enfrentar a nova realidade da economia mundial, a globalização. Para buscar a competitividade tão necessária a este novo ambiente, o controle dos custos indiretos (*overheads*) que tanto cresceram nas últimas décadas, se tornou relevante. O Custeio baseado em atividades tem sido abordado como importante instrumento de gestão destes custos. Existem vários trabalhos publicados, procurando analisar a recente situação da utilização do ABC no Brasil. A partir do trabalho de Carlos Yorghy Khoury (1997), surgiram vários trabalhos, entre outros, o de Ari Roedel e Ilse Maria Beuren apresentado no ENANPAD (2001), que procuraram estudar a utilização do ABC nas empresas de Santa Catarina. Neste trabalho, foi estudado o *status* da utilização do custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) e da gestão por atividades (ABM – *Activity Based Management*) nas maiores empresas de autopeças instaladas em território nacional e também nas principais montadoras. A amostra das empresas de autopeças foi escolhida de forma a permitir correlação entre o ABC / ABM e a competitividade neste setor. Foi avaliada também, a utilização de outras filosofias e tecnologias de gestão pelas empresas de autopeças, sempre procurando-se replicar com outras pesquisas no Brasil e no mundo.

Custeio – ABC – Automotivo.

Gestão Estratégica de Custos

O SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E A GESTÃO POR ATIVIDADES (ABM) COMO INSTRUMENTOS DE COMPETITIVIDADE NA CADEIA AUTOMOTIVA BRASILEIRA – SETOR DE AUTOPEÇAS

1. Introdução

O Sindipeças é o sindicato das indústrias de autopeças do Brasil, com regionais em todo o país. Estão filiadas ao Sindipeças empresas de todos os segmentos de autopeças, representando aproximadamente 95% as indústria de autopeças instalada no Brasil, independentemente da origem do capital. Em função das específicas características que apresentam o setor automotivo nacional e o segmento de autopeças, esta pesquisa procura verificar as peculiaridades da utilização do ABC/ABM neste ambiente. Desta forma, pode-se verificar se o ambiente específico das autopeças gerou um diferente grau de utilização do ABC/ABM, em réplica com as outras pesquisas já publicadas. A utilização de outras filosofias/tecnologias de gestão são também investigadas nesta pesquisa, procurando-se também a replicação com outras pesquisas.

2. Histórico dos Conceitos do ABC e ABM

Os chamados “Sistemas de Custeio Tradicionais”, tem sido utilizados por várias décadas na apuração de custos para atendimento à legislação societária e fiscal vigente, além de tomada de decisões; porém neste novo ambiente de negócios, é preciso a geração de informações com maior acurácia.

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p.2),

“ Olhando retrospectivamente para os últimos trinta anos, a transição da contabilidade de custos para a análise gerencial de custos é a primeira realização. Esta transição da análise gerencial de custos para o que se chama gestão estratégica de custos (definida a seguir) é o primeiro desafio que se tem à frente.”

Uma das ferramentas utilizadas na Gestão Estratégica de Custos conforme Shimmoto (1999, p.4) é o Sistema de Custeio ABC que, quando tem as suas informações utilizadas para a tomada de decisões, resulta em uma Gestão Baseada em Atividades (ABM- Activity Based Management). O Sistema de Custeio ABC inova quando traz a relação de causa e efeito para os custos. Alocando os recursos às atividades e estas aos produtos, os custos indiretos são distribuídos de forma mais justa e acurada, diminuindo o efeito dos rateios arbitrários baseados em volume.

O conceito do ABM, conforme Shimmoto (1999, p.4) já era tratado por Peter Drucker desde 1954, não se tratando portanto de um conceito novo. Os seguintes fatores popularizaram o ABC segundo Nakagawa (1995) apud Shimmoto (1999, p.5):

- a) as inovações tecnológicas nas áreas de informática e de comunicações, permitiram alteração no perfil da demanda e oferta de bens e serviços globais. Houve mudança nos hábitos, estilo de vida e lazer.*
- b) A necessidade de uma nova forma de análise de custos, em função da grande diversidade e volatilidade de produtos associados à complexidade de processos que são características das empresas de sucesso global. ”*

Segundo Turney (1992) o ABM nada mais é do que a utilização sistemática das informações geradas pelo ABC, direcionando a empresa para a melhoria contínua. O ABM utiliza as informações do sistema ABC para identificar estratégias apropriadas para melhorar o projeto dos produtos e eliminar desperdícios das atividades operacionais conforme Puccini (1998, p. 55).

No princípio foi dada excessiva importância ao custeio de produtos, colocando em segundo plano as outras considerações que permitiriam um gerenciamento mais eficaz da empresa (ABM). O ABM requer contínuo estudo das atividades que tem que ser realizadas e como executá-las de modo a minimizar desperdícios. De acordo com Turney (1992) apud Puccini (1998, p.56), a busca pela melhoria do *performance* das atividades leva a:

- a) análise das atividades para identificação de oportunidades de melhoria:
 - identificar atividades não essenciais;
 - analisar as atividades significativas, que respondem pela maior parte dos recursos;
 - comparar as atividades com as melhores práticas (*benchmarking*), visando
 - determinar o escopo para melhoria, e
 - examinar o link entre as atividades, já que as mesmas trabalham em cadeia para atingir os objetivos comuns.
- b) identificar os *drivers* que causam desperdício: somente conhecendo os *cost drivers* das atividades não essenciais é que as mesmas poderão ser melhoradas ou eliminadas.
- c) medir o que é relevante: os esforços devem ser direcionados para o monitoramento de recursos, atividades e objetos de custos relevantes

2.1. ABC e ABM: Principais diferenças

Para esclarecer as diferenças entre ambos pode-se recorrer ao glossário dos termos utilizados e desenvolvidos pelo CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International).

O ABC – (Activity Based Costing- custeio baseado em atividades) é definido como uma metodologia que mede o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custo. Os recursos são atribuídos à atividades com base nas taxas de consumo, e então as atividades são atribuídas a objetos de custos também com base no consumo. Segundo Player et. al. (2000, p.24), o ABC reconhece os relacionamentos de causa entre os geradores de custos e as atividades.

O ABM (Activity Based Management – gestão baseada em atividades) segundo o glossário da CAM-I, se concentra na gestão de atividades como o caminho para a melhoria do valor recebido pelo cliente e dos lucros alcançados com o fornecimento desse valor. O ABM inclui a análise dos geradores de custos, a análise das atividades e a medição do desempenho. De acordo com Player et. al. (2000, p.24), o ABC é utilizado para responder à pergunta: “Quanto custam as coisas?”, já o ABM, visualizando os processos, se preocupa com os fatores que fazem com que existam custos.

“A partir dos dados do ABC, o ABM se concentra em como redirecionar e melhorar o uso dos recursos para aumentar o valor criado para os clientes e outros interessados.” Player et. al. (2000, p.24)

O ABM refere-se a todas as ações gerenciais iniciadas a partir de uma melhor base de informações, que é gerada com dados do custeio baseado em atividades.

“ O ABM é utilizado para apoiar uma ampla gama de iniciativas gerenciais, para ajudar as organizações a criar mais valor para seus clientes, apesar da redução de custo de sua operações.” Player et. al. (2000, p.27)

Com relação à afirmação acima, observamos que durante a análise da cadeia de valor e dos sistemas de valores, é possível se ter um aumento no custo das operações da empresa, com fins estratégicos para geração de valor ao cliente, citando como exemplo a vantagem da diferenciação de Porter (1989). Substituiríamos a redução de custos operacionais pelo aumento dos ganhos obtidos com uma diferenciação, gerando um prêmio maior que compense um aumento de despesas operacionais.

3. A Pesquisa sobre ABC/ABM nas Empresas de Autopeças

A importância do Estado de São Paulo para o segmento automotivo nacional pode ser vista de várias formas.

Tabela 1. A Frota nacional de veículos por Estado da Federação em 1999.

Unidade da Federação	Parcela da frota nacional de veículos em porcentagem
São Paulo	<u>37,3</u>
Minas Gerais	10,6
Rio de Janeiro	8,9
Rio Grande do Sul	8,6
Paraná	8,1
Santa Catarina	4,8
Goiás	2,9
Bahia	2,7
Pernambuco	2,4
Distrito Federal	2,2
Outros Estados	11,6

Fonte: Anfavea

Pela tabela 1, pode-se verificar que a maior fatia do mercado consumidor brasileiro de veículos, está no Estado de São Paulo, sendo portanto o principal mercado consumidor final. Ainda de acordo com a Anfavea, foram vendidas no Estado de São Paulo em 1.999, aproximadamente 44% de todas as unidades comercializadas no país. Para facilitar a relação à competitividade das empresas pesquisadas, decidiu-se por dividir a amostra em duas partes: as maiores empresas de autopeças do Estado de S.Paulo e as maiores empresas de autopeças fora do Estado de S.Paulo. Desta forma, a pesquisa abrange todo o território nacional, com visão independente do maior centro industrial automotivo nacional, o Estado de São Paulo. Sem esta partição geográfica da pesquisa, como a grande maioria das empresas com as maiores receitas líquidas está em S.Paulo, esta pesquisa teria caráter regional. Com esta partição portanto, dentro do critério “maiores receitas líquidas”, forma pesquisadas as empresas em todo território nacional.

3.1. Critério utilizado para a escolha da Amostra no Universo delimitado e a sua Relevância

O critério utilizado para a escolha da amostra foi o valor da receita líquida, que colocada em ordem decrescente de valor monetário por segmento de atuação, reflete a participação de mercado que as empresas tem em seu segmento (*share market*). Visto desta forma, o critério escolhido é um indicador de competitividade dessas empresas.

Tabela 2. Receitas das Empresas da amostra no Estado de São Paulo

RECEITA LÍQUIDA DA AMOSTRA NÃO PROBABILÍSTICA (com pneumáticos)	10.801,17 R\$ milhões	75 maiores de S.P
RECEITA LÍQUIDA DAS 35 Empresas (Respondentes da Amostra)	7.645,95 R\$ milhões	35 Respondentes de S.P
PERCENTUAL DE RECEITA LÍQUIDA dos Respondentes da Amostra	70,79% da Receita Líquida de S.P	35 Respondentes de S.P
AUTOPEÇAS do BRASIL (171 maiores Receitas Líquidas em 2000)	15.000,00 R\$ milhões	75 (S.Paulo) + 96 (fora de S.Paulo) 171 maiores autopeças do Brasil

Fonte: De acordo com os dados publicados no Anuário da Gazeta Mercantil (2000).

Tabela 3. Receitas das Empresas da amostra fora do Estado de São Paulo

RECEITA LÍQUIDA DA AMOSTRA NÃO PROBABILÍSTICA	4.198,83 R\$ milhões	96 maiores de fora de S.P
RECEITA LÍQUIDA DAS 17 Empresas (Respondentes da Amostra)	2.794,24 R\$ milhões	17 Respondentes fora de S.P
PERCENTUAL DE RECEITA LÍQUIDA dos Respondentes da Amostra	65% da Receita Líquida Fora de S.P	17 Respondentes fora de S.P
AUTOPEÇAS do BRASIL (171 maiores Receitas Líquidas em 2000)	5.000,00 R\$ milhões	75 (S.Paulo) + 96 (fora de S.Paulo) 171 maiores autopeças do Brasil

Fonte: De acordo com os dados publicados no Anuário da Gazeta Mercantil (2000).

Das empresas de autopeças localizadas no Estado de São Paulo, foi escolhida como “amostra não probabilística”, as 75 maiores empresas por receita líquida publicadas no Anuário da Gazeta Mercantil do ano 2000, publicado em julho de 2001. Portanto, esta partição da amostra em estudo é formada pelas empresas de autopeças filiadas ao Sindipeças no Estado de São Paulo e a amostra (não probabilística e portanto não indutiva à população) é formada pelas 75 maiores empresas em receita líquida do setor. De acordo com as informações contidas no Anuário da Gazeta Mercantil (2000), estas 75 empresas representam aproximadamente 72% da receita líquida gerada pelas empresas de Autopeças no Brasil e as empresas respondentes da amostra representam

aproximadamente 51% da receita líquida do setor de Autopeças no Brasil, de acordo com os dados da tabela 2.

Embora as 35 empresas respondentes no Estado de S.Paulo representem uma taxa de 47% das empresas da amostra escolhida (75 empresas do Estado de São Paulo), os respondentes desta partição da pesquisa representam um faturamento significativo, aproximadamente 71% da receita líquida da amostra em estudo no Estado de S.Paulo .

Das empresas de Autopeças localizadas fora do Estado de S.Paulo, a amostra escolhida e não probabilística é formada pelas 96 maiores empresas de autopeças localizadas fora de S.Paulo, representando aproximadamente 65% do faturamento fora deste mesmo Estado. Embora os 17 respondentes representem uma taxa de resposta de apenas 17,6%, são responsáveis por aproximadamente 65% da receita líquida gerada fora do Estado de S.Paulo.

Esta relevância dos respondentes (35 + 17 = 52 num universo de 171 autopeças) em termos de faturamento é consequência do procedimento utilizado para a coleta de dados. Em um primeiro momento, um questionário foi enviado por *e-mail* para todas as empresas da amostra. Com uma taxa de resposta inicial muito baixa (8%), partiu-se em um segundo momento para uma entrevista telefônica com os responsáveis pelas áreas de custos das empresas. Baseadas no questionário e com um número mínimo de questões, foram feitas as entrevistas, visando atender aos objetivos básicos desta pesquisa .

Seguindo-se a lista de empresas do universo delimitado, colocadas em ordem decrescente de receita líquida por segmento de autopeças, procedeu-se a pesquisa através de consulta telefônica iniciada sempre pela empresa de maior faturamento de cada segmento. Essa postura fez aumentar a taxa de respondentes, tomando o mínimo de tempo do entrevistado. Desta forma, como a receita líquida é um indicador comparativo de competitividade para um mesmo segmento, **foram respondentes os líderes de mercado em seus respectivos segmentos** . Os segmentos de Autopeças que nos referimos são de acordo com o Anuário da Gazeta Mercantil (2000) :

- a) Carroçarias
- b) Motores e Componentes / Retíficas
- c) Partes, Peças, Acessórios e Componentes Automotivos
- d) Pneus **
- e) Diversos

** (exceção que foi considerada para esta pesquisa, já que não são filiados ao Sindipeças).

3.2. A Utilização do ABC/ABM nas Empresas líderes de Segmento

Tabela 4. Utilização do ABC/ABM nos respondentes da Amostra

UTILIZAÇÃO DO ABC/ABM	Porcentagem em relação aos Respondentes
Avaliando	3/52 = 5,77%
Adotou	Em S.Paulo = 5/35 = 14,28% 9/52 Fora S.Paulo = 4/17 = 23,5% TOTAL = 17,31%
Adotou e abandonou	1/52 = 1,92%
Não considerou	15/52 = 28,85%
Considerou e não adotou	21/52 = 40,38%

De acordo com a tabela 4 as empresas de autopeças não estão utilizando o ABC/ABM numa proporção significativa (17,31%). Desta forma, *não se pode dizer que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Gestão Baseada Atividades (ABM) são instrumentos de gestão utilizados pelas empresas do universo delimitado, uma vez que a taxa de adesão ao ABC/ABM é modesta.* Das nove empresas que adotaram o ABC, apenas uma é a líder de mercado no seu segmento, embora todas estejam entre as mais competitivas. É importante considerar que 40,38% das empresas respondentes consideraram, avaliaram e optaram por não usar o ABC/ABM.

Com relação à empresa que adotou e abandonou, informou que o motivo do abandono foi a implantação de um E.R.P (sistema de gestão integrado), que fez com que adiassem o projeto para o futuro, porém pretendem retomá-lo. Uma vez que as empresas mais competitivas usam o ABC/ABM em taxa modesta, não se pode dizer que o ABC/ABM em utilização plena e recorrente é instrumento para competitividade nas Autopeças instaladas no Brasil. Assim é dito porque, para efeito deste trabalho, o uso esporádico ou pontual do ABC/ABM, por exemplo em um único departamento da empresa, não é considerado “utilização do ABC/ABM”.

3.3. Relação entre Reengenharia , Just in Time , TQM e o uso do ABC/ABM

A filosofia TQM (Total Quality Management) é utilizada em 100% das empresas respondentes, desta forma, não se correlaciona com o uso ou não do ABC/ABM. Cabe observar que a utilização do TQM seria um facilitador da implantação ABC/ABM já que, o TQM faz com que a empresa execute um delineamento dos processos e atividades.

Das 52 empresas respondentes, apenas 30 responderam se já usaram ou não a Reengenharia e 32 empresas se usam ou não o *Just in time*.

Quadro 1. Correlação entre Reengenharia/ABC

Empresas que não usam o ABC/ABM	Empresas que usam o ABC/ABM
20/21 ou 95% usam ou usaram a reengenharia	9/9 ou 100% usam ou usaram a reengenharia

Quadro 2. Correlação entre Just in time/ABC

Empresas que não usam o ABC/ABM	Empresas que usam o ABC/ABM
15/23 ou 65% usam o Just in Time	6/9 ou 67% usam o Just in Time

Em função do número pequeno de empresas que utilizam o ABC/ABM, não fizemos um teste de ajustamento para correlação de Just in Time e da reengenharia com o uso do ABC/ABM, mas pelos quadros 1 e 2, não é possível observar correlação entre estas filosofias e o uso do ABC/ABM.

Quadro 3. Filosofias de Gestão usadas pelas Empresas Filiadas ao Sindipeças

AUTOPEÇAS do BRASIL QUE TEM IMPLANTADOS Programas de	PORCENTAGEM
TQM / ISO 9000	92,7%
Qualificação de Fornecedores	85,6%
Custos da Qualidade	79,6%
Auto Avaliação Organizacional	83,2%
Benchmarking	77,8%
Kanban – Just in Time	65,4%
TPM- Manutenção Produtiva Total	63,3%
EAV- Engenharia e Análise do Valor	42,2%

Fonte: Censo Sindipeças 1999 (população de 483 empresas no território nacional).

Pode-se observar que para o caso do JIT e do TQM, não houve variação considerável entre os resultados do censo Sindipeças e as 52 empresas respondentes desta pesquisa, conforme os quadros 3 e 4.

Quadro 4. Comparação entre filosofias/tecnologias de gestão das Empresas Respondentes e o Censo do Sindipeças

Ferramentas	Percentual de Adesão no Sindipeças Brasil em 1999	Percentual de Adesão nos Respondentes	Percentual de Adesão de usuários ABC/ABM
TQM E ISO 9000	92,7%	100,00%	100,00%
JUST IN TIME	65,4%	65,6%	67%
REENGENHARIA	Dados não disponíveis	97%	100,00%

O quadro 4 correlaciona os dados da amostra respondente com o censo do Sindipeças, mostrando que os usuários do ABC/ABM usam o *Just in Time* e o TQM em uma proporção aproximadamente igual à população inteira do Sindipeças (aproximadamente 483 empresas em todo o Brasil). Isto mostra que estas empresas usuárias do ABC/ABM, com relação ao *Just in Time* e o TQM, tem o mesmo nível de adesão que todas as autopeças filiadas à entidade Sindipeças, mostrando independência no uso entre estas filosofias de gestão e o ABC/ABM.

Com relação à **Reengenharia**, não está disponível a informação sobre o seu uso no Sindipeças. Analisando a adesão das 52 empresas respondentes, podemos dizer que existe uma tendência de empresas que usam o ABC/ABM terem feito também uma Reengenharia. Como o número de usuários do ABC/ABM é pequeno (apenas 9 empresas), inferior ao que os estatísticos chamam “grandes números”(maior que 30), não fizemos um teste de independência.

3.4. Os custos e a formação de preços nas autopeças instaladas no Brasil

Um fator que chama a atenção é o uso que as empresas respondentes fazem dos custos para a precificação. Das 48 empresas que responderam a esta questão, temos o seguinte resultado de acordo com a Tabela 6:

Tabela 5. Custos e Precificação

Empresas que se baseiam totalmente nas informações de custos	56%
Empresas que se baseiam parcialmente nas informações de custos	34%
Empresas que não responderam	10%

Pela tabela 5, podemos observar a relevância que as empresas do universo delimitado dão aos dados de custos para a formação de preços. As empresas que responderam usar os custos parcialmente para precificação (34%), alegaram além dos dados de custos, as considerações estratégicas e outras a serem levadas em conta em qualquer negociação, tudo porém ainda com base nas informações de custos.

Em 1983, Govindarajam et al. (1983) apud Cogan (1999, p.139) realizou uma pesquisa em 505 empresas da lista das 1000 maiores da revista *Fortune* para verificar o uso de informações de custos para precificação e, em 1993 foi feita uma pesquisa similar com 141 das maiores companhias por Shim e Sudit. O resultado pode ser visto no quadro 5, abaixo.

Quadro 5. O uso de informações de custos para precificação nas maiores empresas de acordo com a revista *Fortune*.

Pesquisa em 1983 Informação de custos para precificação	Pesquisa em 1993 Informação de custos para precificação
82% usavam custos por absorção	70% usavam custos por absorção
17% usavam custos variáveis	12% usavam custos variáveis
outros	18% usavam preços baseados no mercado

Fonte: Dados adaptados de Cogan (1999, p.139)

Pelo quadro 5 acima, pode-se verificar que as informações do custeio por absorção continuam populares para precificação, mostrando também a nova tendência do mercado fixar o preço.

3.5. As razões para considerar e não adotar o ABC/ABM e a Visão das Autopeças

É sem dúvida uma informação esclarecedora do atual estágio que estão o ABC e o ABM nas autopeças brasileiras, as razões que após uma avaliação sobre implementar ou não o ABC/ABM, alegaram as empresas de autopeças para optarem por não adotar o ABC/ABM.

Tabela 6. Razões para os que avaliaram o ABC/ABM e decidiram não adotá-lo (52% ou 27empresas) das 52 empresas respondentes

Não acreditam em maior Competitividade	51,9%
Não acreditam em retorno satisfatório	86,7%
Não acreditam em maior Competitividade e retorno satisfatório	50,6%

Observação: apenas 27 empresas responderam a esta questão

O principal fator para a avaliação de uma implementação ABC/ABM e a decisão de não adotá-lo é a expectativa de um retorno financeiro não compatível com o investimento de implementação. Mesmo os que não negam a possibilidade de um eventual aumento na competitividade com a utilização do ABC/ABM, não acreditam que isto pague o investimento na implementação. Das 52 empresas respondentes, apenas duas declararam não conhecer bem a sistemática do ABC, o que demonstra uma boa difusão (conhecimento e informação) do ABC/ABM nas empresas de autopeças do universo delimitado.

Vale dizer ainda que, 16 das 52 empresas respondentes disseram que as suas empresas tem a visão do ABC/ABM como uma vantagem competitiva, o que significa, descontadas as 9 empresas que adotaram o ABC/ABM, apenas 7 empresas tem esta visão.

É significativo o percentual de empresas que responderam não existir em suas empresas a visão do ABC/ABM como uma vantagem competitiva (trinta e seis empresas ou 69,23% das empresas respondentes).

Das dezesseis empresas (30,77% dos respondentes) que responderam ter a visão do ABC/ABM como uma vantagem competitiva, sete (13,46%) não usam o ABC/ABM, o que demonstra uma diferença entre a opinião do profissional respondente e a ação efetivamente tomada pela empresa em que trabalha.

Tabela 7. A visão que as autopeças instaladas no Brasil tem do ABC/ABM

Empresas que tem o ABC como Vantagem Competitiva	31%
Empresas que não tem o ABC como Vantagem Competitiva	69%

3.6. Razões para não considerar uma implementação ABC/ABM

Das quinze empresas que responderam não ter considerado a adoção do ABC/ABM, dez responderam a razão para isto. O resultado é mostrado no quadro 6.

Quadro 6. Razões para não considerar o ABC/ABM

RAZÕES PARA 10 EMPRESAS NÃO LEVAREM EM CONSIDERAÇÃO A ADOÇÃO DO ABC/ABM		Porcentagem
Empresa 1	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades</i>	
Empresa 2	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades</i>	50,00%
Empresa 3	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades</i>	
Empresa 4	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades</i>	
Empresa 5	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades</i>	
Empresa 6	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades / <u>acham ABC complexo</u></i>	
Empresa 7	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades / <u>acham ABC complexo</u> / custo alto</i>	30,00%
Empresa 8	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades / <u>acham ABC complexo</u> / custo alto</i>	
Empresa 9	<i>*sistema de custo atual atende as necessidades / <u>acham ABC complexo</u> / custo alto</i>	
Empresa 10	custo alto	10,00%

É importante observar que, das 10 empresas que responderam esta questão, 9 disseram que **o atual sistema de custeio atende às necessidades da empresa**. A complexidade é razão para 40% não levarem em consideração, sendo o mesmo percentual para os que alegam o alto custo de uma implementação ABC.

3.7. Uma análise do ABC/ABM na cadeia de suprimentos do setor de autopeças

Uma análise da cadeia de suprimentos das autopeças (fornecedores e clientes) pode ajudar a entender o *status* atual do ABC/ABM. Podemos ilustrar na figura 1, a cadeia das autopeças.

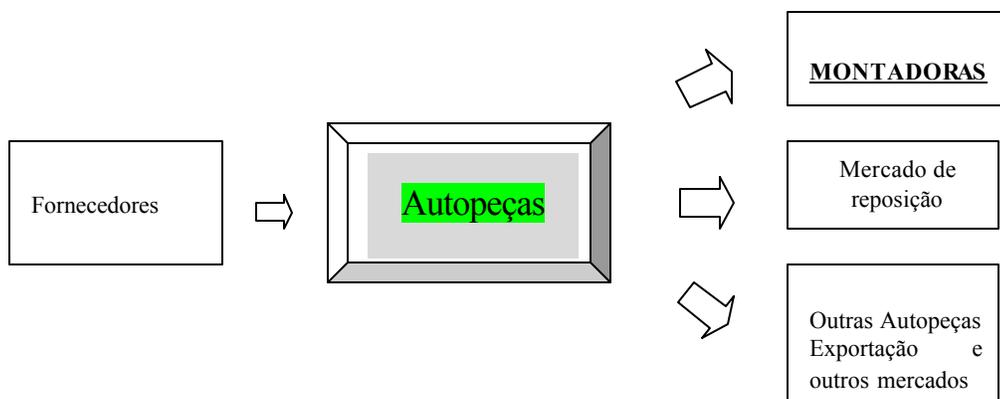


Figura 1. A cadeia automotiva do ponto de vista das autopeças.

Se existe um fator que alavanca o uso de filosofias e tecnologias de gestão de produtos, qualidade e negócios, é o uso das mesmas por clientes, ou mais ainda, a solicitação de clientes pelo uso das mesmas, como acontece no caso da solicitação dos clientes das autopeças (montadoras) para que as autopeças utilizem TQM, ISO 9000 e QS 9000. A partir deste fato, realizamos uma extensão da nossa pesquisa dentro da cadeia das autopeças (clientes). As montadoras, que representam o principal faturamento das autopeças (em torno de 60%), não esquecendo que abrem as portas do mercado de reposição, foram investigadas. O que se verificou é que existe alguma utilização de forma pontual ou esporádica, ou seja, que as Montadoras não utilizam o ABC ou o ABM como ferramentas de gestão de forma recorrente.

Quando ocorrem as negociações de preços entre autopeças e montadoras, as montadoras por não usarem, também aceitam os rateios arbitrários dos custos indiretos para os produtos.

3.8. Comparação com outros trabalhos sobre a utilização do ABC/ABM

Quadro 7. Trabalhos Publicados sobre utilização do ABC

Autor	Nº de Respondentes / População Pesquisada	*Taxa de utilização do ABC em % de Respondentes
Carlos Yorghi Khouri (1997)	283/500 ou 57% 500 maiores empresas do Brasil	61/283 ou 22 %
Wolney Ramiro (2000)	77/100 ou 77% 100 maiores empresas do Sudeste	20/77 ou 26 %
Ari Roedel e Ilse Maria Beuren (2001)	81/200 ou 41% 200 maiores empresas de Sta. Catarina	10/81 ou 12%
Esta pesquisa (2002)	52/171 ou 31% 171 maiores autopeças do Brasil	9/52 ou 17 %

*Taxa de utilização do ABC =avaliou e decidiu usar + está implantando + está usando o para nivelar as pesquisas ABC

Os resultados dos trabalhos já publicados no Brasil sobre a utilização do ABC, estão apresentados no quadro 7. Por não tratar-se de amostra probabilística, não podemos induzir os dados desta pesquisa (autopeças) à população com as 171 empresas de maior receita líquida e portanto, não podemos afirmar que a população de autopeças instaladas no país tenha um índice de utilização do ABC maior ou menor que a população das 500 maiores e melhores da pesquisa de Khoury, conforme apresentado no quadro 7. De qualquer forma, se analisarmos o ambiente econômico atual e as justificativas encontradas na bibliografia consultada neste trabalho para impulsionar o uso do ABC, a taxa de utilização deveria ser maior já que, os rateios de custos indiretos baseados em volume são considerados inadequados para a nova realidade dos custos indiretos, ainda de acordo com a bibliografia consultada para o presente trabalho.

3.8.1. O ABC/ABM e outras filosofias/tecnologias de gestão em uma pesquisa em nível mundial

Para fazermos um *benchmarking* do uso de algumas filosofias/tecnologias de gestão (denominaremos a partir de agora como ferramentas de gestão) utilizadas pelas indústrias de autopeças instaladas no Brasil, consultamos uma pesquisa realizada pela Bain & Company, INC.

A tabela 8 apresenta as vinte e cinco ferramentas mais utilizadas pelos 451 respondentes da pesquisa da Bain & Company, INC., com a sua respectiva taxa de adesão.

Tabela 8. Taxa de utilização das 25 principais ferramentas de gestão em 2000.

1. Strategic Planning	76%	14. Balanced Scorecard	36%
2. Mission & Vision Statements	70%	15. Customer Relationship Management	35%
3. Benchmarking	69%	16. Scenario Planning	33%
4. Outsourcing	63%	17. Shareholder Value Analysis	32%
5. Customer Satisfaction Measurement	60%	18. Supply Chain Integration	32%
6. Growth Strategies	55%	19. Knowledge Management	32%
7. Strategic Alliances	53%	20. Activity – Based – Management	31%
8. Pay-for-Performance	52%	21. One – to – One marketing	28%
9. Customer Segmentation	51%	22. Merger Integration Teams	26%
10. Core Competencies	48%	23. Corporate Venturing	14%
11. Total Quality Management	41%	24. Real Options Analysis	9%
12. Cycle time Reduction	39%	25. Market Disruption Analysis	8%
13. Reengineering	38%		

Fonte: Site da Bain & Company, INC.

A pesquisa mostrada na tabela 8 foi resultado de 451 empresas respondentes em todo o mundo. A Bain & Company, INC. já faz esta pesquisa desde 1993 e já conta com 5615 respondentes desde 1993 em todo o mundo. Desta forma, além da pesquisa anual, fazem *follow up* contínuo com os respondentes, verificando a mudança nas taxas de adesão ao uso das ferramentas, além da evolução da satisfação ou deserção com relação a estas ferramentas.

O quadro 8 mostra a evolução da situação do ABM *Activity-Based-Management* desde 1993.

Quadro 8. Evolução do ABM segundo a Bain Publications

ABM	1993	2000
Taxa de Utilização	46%	31%
Grau de satisfação 0 = mínima 5 = satisfação máxima	3,7	3,9

Fonte: Site da Bain & Company, INC.

O quadro 8 mostra que, embora tenha ocorrido uma queda na taxa de utilização do ABM, o nível de satisfação dos usuários do ABM não diminuiu. Podemos ver que a taxa de utilização do ABM nas 451 empresas da pesquisa da Bain & Company, INC. (31%) é maior que nas empresas brasileiras já pesquisadas, comparando-se os quadros 7 e 8.

Uma vez que nesta pesquisa, a amostra foi intencionalmente feita com as empresas de autopeças mais competitivas do Brasil, o quadro 9 mostra o índice de satisfação no uso das 25 ferramentas mais utilizadas com relação ao impacto no **posicionamento competitivo** das 451 empresas da pesquisa da Bain & Company, INC.

Quadro 9. Satisfação com o Impacto da ferramenta no Posicionamento Competitivo das Empresas.

Ferramenta	Índice de Satisfação
Strategic Planning	4.06
TQM	3.95
Strategic Alliances	3.94
Customer Segmentation	3.92
Significativamente acima da média	
MÉDIA	3.8
Significativamente abaixo da média	
Mission and Vision Statements	3.7
Pay - for - Performance	3.68
Knowledge Management	3.63
Balanced Score Card	3.62
Outsourcing	3.57
Activity-Based- Management	3.54

Fonte: Bain Company, INC. Índice máximo de satisfação é 5

De acordo com a Bain Company, para esta pesquisa o posicionamento competitivo significa:

- fortes barreiras para novos “entrantes” e expansão
- Bases mais vantajosas para competição
- Vantajosa situação econômica relativa
- Um melhor posicionamento para alcançar a liderança de mercado

Podemos ver pelo quadro 9 que, das ferramentas pesquisadas para as autopeças desta pesquisa, o TQM é a segunda ferramenta que maior grau de satisfação trouxe para a competitividade nas empresas respondentes da pesquisa feita pela Bain & Company, INC. e o ABM tem satisfação para o posicionamento competitivo abaixo da média.

Além da competitividade presente, é importante a empresa solidificar hoje as bases para uma competitividade no futuro. No quadro 10, podemos ver quais ferramentas as empresas respondentes da pesquisa Bain & Company, INC. consideram de impacto para a capacidade de desempenho no futuro.

Quadro 10. Satisfação com o Impacto das ferramentas de gestão na Capacidade de desempenho a longo prazo

Ferramenta	Índice de Satisfação
Strategic Planning	4.14
Cycle time Reduction	4.01
Significativamente acima da média	
MÉDIA	3.84
Significativamente abaixo da média	
Activity-Based- Management	3.68
Knowledge Management	3.65
Outsourcing	3.56

Fonte: Bain Company, INC. Índice máximo de satisfação é 5

Podemos, através do quadro anterior, ver que o ABM apresentou um índice de satisfação abaixo da média para este quesito (3.68). O planejamento estratégico é a ferramenta que apresentou maior índice de satisfação para os dois últimos quesitos.

4. Considerações finais

O custeio baseado em atividades e a gestão por atividades nas empresas de autopeças instaladas no Brasil, visto dentro da ótica das empresas líderes de mercado em seus segmentos de atuação ou, dentro do universo das 171 maiores receitas líquidas, são instrumentos de gestão com uma taxa de utilização modesta (apenas 17%). Desta forma, o objetivo de conhecer o status atual do ABC/ABM nas principais empresas de autopeças instaladas no Brasil é cumprido neste trabalho. Como se trata de verificação do ABC/ABM nas autopeças mais competitivas, a correlação entre o ABC/ABM e competitividade fica determinada, ou mais, a posição competitiva destas empresas não está relacionada ao uso do ABC/ABM recorrentes.

Como em outros trabalhos já publicados, esta pesquisa mostrou que uma considerável parcela de empresas considera os ditos “sistemas tradicionais de custeio” ainda atendendo as suas necessidades e portanto, não justificando custos com uma implementação ABC/ABM.

A baixa adesão das autopeças instaladas no Brasil ao ABC/ABM, pode ser ainda entendida através das seguintes considerações:

- Utilização de várias “ferramentas” (reengenharia, TQM, JIT e *benchmarking*) que ajudam a reduzir custos, melhorar os processos mais relevantes e eliminar, dentro do possível, os processos que não agregam valor para aos clientes;
- Não considerarem que a implantação do ABC/ABM, em empresas com TQM, é bastante facilitada, em virtude do delineamento dos processos e atividades para o TQM, constituindo-se o ABC/ABM como uma espécie de sub-produto dos programas de melhoria da qualidade;
- Diretrizes corporativas das autopeças multinacionais instaladas no país; influência das montadoras instaladas no país que, não tem a cultura do ABC/ABM e são os principais clientes das autopeças;
- A maiorias das autopeças estão sendo incorporadas por empresas multinacionais, então, estão em uma fase de transição de empresas nacionais para empresas multinacionais. Nesta transição, novidades não são “bem vindas”, principalmente se não fazem parte das diretrizes estratégicas corporativas de suas matrizes;
- Nas entrevistas, várias empresas alegaram refinar o rateio do custos indiretos para as atividades ou processos mais importantes ou mais relevantes. Da mesma forma procedem na precificação de um produto que utilize novas tecnologias e processos. Custeando estas atividades e fazendo *benchmarking*, podem monitorar a competitividade de seus principais processos ou atividades. Evidenciam, desta forma, uma tentativa de aplicação dos conceitos do ABC, porém não de uma forma ortodoxa, mas sim para facilitar a precificação de um determinado produto novo.

O ABC é um sistema de custeio mais refinado para gerar dados úteis para precificação ou melhoria de processos, dentro da nova realidade empresarial das autopeças, porém tem que ser estudado dentro da realidade interna e externa de cada empresa, dentro do contexto organizacional, corporativo e de toda a cadeia logística da mesma. Desta forma, o uso do ABC tem que ser justificado caso a caso, sem generalizações simples e, de acordo com os resultados desta pesquisa, não deve ser justificado como um “ *competitiveness driver* ” ou direcionador de competitividade para as empresas do universo delimitado.

5. Referências Bibliográficas

- BEUREN, Ilse Maria e ROEDEL, Ari: **Utilização do custeio baseado em atividades-ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina: XXV ENANPAD**, 2001.
- 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, 1995.
- COGAN, Samuel. **Activity based costing (ABC)**: a poderosa estratégia empresarial. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 1994.
- _____. **Custos e Preços – Formação e Análise**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.
- COSTA, Francisco. **Introdução ilustrada à Estatística**. 3.ed. São Paulo : Harbra, 1998.
- FONSECA, Jairo Simon, MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de Estatística**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GAZETA MERCANTIL, **Anuário de 2000**. São Paulo: 2001.
- KAPLAN, Roberto S. e COOPER, Robin. **Custo & desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- KHOURY, Carlos Yor ghi. **ABC - Sistema de Custos Baseado em Atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil**. Tese de Doutorado – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo, 1997.
- MARTINS Eliseu. **Contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1984.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PLAYER, Steve, LACERDA, Roberto. **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM (Activity – Based Management) – Estudos de Casos**. São Paulo : Futura, 2000.
- PORTER, Michael. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PUCCINI, Nelson Lopes. **Gestão Estratégica de Custos. Estudo Exploratório da Utilização do ABC/ABM no Brasil baseado na experiência de Empresas de Consultoria.** Dissertação de Mestrado São Paulo: FGV -EAESP, 1998.

RAMIRO, Wolney. **ABC – (Activity-Based Costing):Motivos e Finalidades da sua Adoção por Empresas Brasileiras.** Dissertação de Mestrado. São Paulo : Mackenzie, 2000.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo : Atlas, 1997.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHIMMOTO, Rosângela Munhaes. **A Contribuição da Adoção do ABC (Activity-Based-Costing) num Ambiente em Reengenharia – Um Estudo de Caso.** Dissertação de Mestrado. São Paulo : Mackenzie, 1998.

TURNERY, Peter B.B. **Activity Based Costing – The Performance Breakthrough.** Oregon :CostTechnology, 1991.

Endereços eletrônicos consultados

Anfavea: www.anfavea.org.br ; capturado em 20/01/2002.

Autodata: www.autodata.com.br ; capturado em 01/02/2002.

Bain & Company, INC. : www.bain.com.br ; capturado em 29/04/2002.

Sindipecas: www.sindipecas.org.br ; capturado em 20/01/2002.